



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Tara Curovic

MLI:s styrkor och svagheter

En skatterättslig analys av OECD:s multilaterala instruments
potentiella genomslagskraft och funktionalitet

JURM02

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: VT2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Introduktion	7
1.2 Syfte	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Avgränsningar	12
1.5 Forskningsläge	12
1.6 Disposition	13
2 SKATTEAVTAL	15
2.1 Inledning	15
2.2 Funktion och syfte	15
2.3 Så blir ett skatteavtal till	17
2.4 OECD:s modellavtals inflytande i skatteavtalsnätet	17
2.5 Skatteavtalstolkning	18
2.5.1 Inledning	18
2.5.2 Wienkonventionens tolkningsregler	19
2.5.3 Artikel 3(2) i OECD:s modellavtal	20
2.5.4 Kommentarererna till OECD:s modellavtal	21
2.5.5 Skatteavtalstolkning i den statsrättsliga kontexten	22
3 G20/OECD:S BEPS-PROJEKT	23
4 MLI	27
4.1 Inledning	27
4.2 Syfte och funktion	28
4.2.1 En snabb implementering av BEPS	28
4.2.2 Kompatibilitetsklausuler	29

4.3	Flexibilitet i MLI	31
4.3.1	Inledning	31
4.3.2	Valet av skatteavtal	31
4.3.3	Omfattande reservationsmöjligheter	31
4.3.4	Valfria bestämmelser och alternativbestämmelser	33
4.4	MLI:s materiella innehåll	33
4.4.1	Inledning	33
4.4.2	Minimistandarder	34
4.4.2.1	Artikel 6 om syftet med skatteavtalet	34
4.4.2.2	Artikel 7 om förhindrande av skatteavtalsmissbruk	34
4.4.2.3	Artikel 16 om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse	36
4.4.2.4	Artikel 17 om vederbörliga justeringar	37
4.4.3	Övriga materiella bestämmelser	38
4.4.3.1	Artikel 3-5 om hybrida mismatchningar	38
4.4.3.2	Artikel 8-11 om otillbörligt utnyttjande av skatteavtal	40
4.4.3.3	Artikel 12-15 om fasta driftställen	41
4.5	Efterföljande ändringar, ikraftträdande och utträde	42
5	MLI:S GENOMSLAGSKRAFT	44
5.1	Inledning	44
5.2	Matchande skatteavtal	45
5.3	Omfattande reservationer	47
5.3.1	Inledning	47
5.3.2	Alla konventionsparter	47
5.3.3	OECD-länder	52
5.4	Avsaknad av viktiga konventionsparter	58
5.5	Sveriges inställning	59
6	TOLKNING AV MLI	62
6.1	Inledning	62
6.2	MLI:s generella tolkningsregel	62
6.3	De tekniska uttalandena som tolkningsmedel	65
6.4	BEPS-rapporter och OECD-kommentarer som tolkningsmedel	66
6.4.1	Inledning	66
6.4.2	BEPS-rapporterna	67
6.4.3	OECD-kommentarerna	69
6.5	Partskonferenser	72
6.6	Implementeringsproblematik	73
7	SAMMANFATTANDE ANALYS OCH SLUTSATSER – UPPNÅNDET AV SYFTET MED MLI	77

7.1	Inledning	77
7.2	Uppnåendet av MLI:s konkreta syfte	77
7.3	Uppnåendet av MLI:s syfte i den större kontexten	80
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	85
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	91

Summary

To this day, 78 states have signed the OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). The purpose of the convention is to swiftly implement tax treaty related BEPS measures without having to bilaterally implement those changes in every tax treaty. The parties of the convention are free to choose which of their tax treaties that are to be covered by the MLI. They are also given the opportunity to opt out of the MLI provisions. Thus, the scope of the MLI depends on how the parties of the convention choose to approach the instrument. Considering that the MLI constitutes a new layer within international tax law, and furthermore its multilateral character, it entails new interpretative questions. Therefore, the purpose of this essay is to investigate how the parties of the MLI chose to formulate their positions to the convention, to describe the various complications and interpretative issues that can emanate as a result of the structure of the MLI, its function and multilateral character, as well as to analyse how the purpose of the MLI relates to the aforementioned factors.

Generally, the parties of the MLI chose to include a lot of their tax treaties while at the same time opting out of several provisions. Even OECD countries are relatively restrictive in their MLI positions. Despite indications that MLI provisions with previous counterparts in the OECD model convention gained a greater impact, it's difficult to determine patterns as to why the parties of the conventions made their decisions. Some indications show that the parties of the convention didn't have enough time to prepare for the MLI, resulting in them being more restrictive in their MLI positions. Furthermore, the parties of the convention can choose to expand the scope of the MLI at a later stage, but not the opposite. This could potentially explain the parties' resistance of initially including more provisions.

The "Explanatory Statement", which was adopted at the same time as the MLI, clarifies how the MLI intends to modify existing tax treaties. The standing of this document as a means of interpretation and whether or not it can be used in accordance with article 31-33 in the Vienna Convention is debated. It is the authors opinion that the discussion regarding this issue is redundant, considering the explanatory statement doesn't provide any interpretative guidance regarding the substantial provisions in the MLI. Instead, guidance can be found in the OECD commentaries as well as the BEPS reports in which the measures implemented in the MLI were developed. Taking the multilateral characteristics of the MLI into account, it is difficult to determine the standing of the mentioned documents as means of interpretation. All parties to the convention didn't participate in the drafting of the MLI or the BEPS project. Furthermore, there are parties to the convention that included tax treaties that aren't based on the OECD model convention. This makes it difficult to justify a use of the OECD commentaries as interpretative aid. However, the interpretative challenges could be solved

through subsequent changes in the OECD commentaries. Although it is difficult to justify an ambulatory usage to the OECD commentaries in the interpretation of the MLI.

Interpretative questions could arise from the way which the parties of the convention are going to implement the changes of the MLI in their domestic legislation. MLI is intended to be read together with existing tax treaties. If the two documents are combined it might be unclear which provisions ought to be interpreted with what means of interpretation, as well as how the interaction between the different types of means of interpretation will be. Regardless of how the parties of the convention choose to implement the MLI, the provisions in the convention could change and be updated in the future. This will likely require further internal and bilateral procedures for the incorporation of changes in the domestic law systems.

The essay analyses how the aforementioned problems relate to the explicit purpose of the MLI. Furthermore, the problem is analysed in relation to meeting the MLI purpose in a greater context, meaning the MLI being a result of BEPS. The essay's investigation shows that there is a direct correlation between meeting the explicit purpose of the MLI and how the parties have chosen to relate to the instrument. As previously mentioned, it faults in this regard. That being said, it would most likely have been more time consuming to implement the BEPS-actions bilaterally, than through the MLI. More parties might however withdraw several reservations as well as add more tax treaties within the scope of MLI if it turns out to be a fully functional judicial instrument. However, the number of reservations put in effect isn't as relevant to achieving the purpose of MLI in the greater context. The flexibility of the instrument has brought about many states to sign the MLI. If the instrument hadn't been flexible at all, it's not inconceivable that many states hadn't signed it. The potential issues of interpretation that the MLI brings could however affect the purpose of the MLI. There are many different potential means of interpretation to take into account and these are meant to be interpreted alongside standard tax law interpretation. This brings a risk of the interpretation not being unison, making it incompatible with the purpose of the MLI.

In conclusion it could be stated that whether or not the purpose of the MLI in the greater context can be achieved is yet to be proven. If the parties view the MLI as a one-time modification it will likely complicate future interpretation of the MLI and tax treaties. If the parties instead view the MLI as a dynamic instrument and use the possibilities for creating joint guidance in how to interpret the MLI, it will at the very least produce a more unison interpretation. This will benefit the purpose of the MLI.

Sammanfattning

För närvarande har 78 stater signerat OECD:s multilaterala konvention för att implementera BEPS-åtgärder (MLI). Syftet med konventionen är att snabbt implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder i skatteavtal utan att bilateralt behöva omförhandla dessa. Konventionsparterna kan själva välja vilka skatteavtal de vill ska omfattas av MLI och ges stora möjligheter att reservera sig mot bestämmelserna. MLI:s räckvidd beror således på hur konventionsparterna väljer att förhålla sig till instrumentet. På grund av att MLI utgör ett ny aspekt i den internationella skatterätten och på grund av dess multilaterala karaktär, medför det nya tolknings- och tillämpningssvårigheter. Uppsatsen syftar därför till att utreda hur MLI:s konventionsparter har valt att förhålla sig till MLI, att redogöra för komplikationer och tolkningsproblem som kan uppstå till följd av MLI:s uppbyggnad, funktion och multilaterala karaktär, samt att analysera hur dessa faktorer ställer sig i förhållande till uppnåendet av syftet med MLI.

Generellt har MLI:s konventionsparter valt att inkludera många skatteavtal, men samtidigt reserverat sig mot många bestämmelser. Även OECD-länderna har varit förhållandevis restriktiva i utformandet av sin inställning till MLI. Trots indikationer som tyder på att MLI-artiklar med tidigare motsvarigheter i OECD:s modellavtal har fått större genomslag, är det svårt att utrona mönster i varför konventionsparterna har valt som de har gjort. En del talar för att konventionsparterna inte hade tillräckligt med tid att förbereda sig för MLI och att de därför har varit mer restriktiva i sin inställning. Vidare kan konventionsparterna senare utöka MLI:s tillämpningsområde men inte det motsatta, vilket också kan förklara oviljan att omfatta fler bestämmelser.

Hur MLI:s bestämmelser ska modifiera och förändra befintliga skatteavtal förklaras i ett dokument benämnt "De tekniska uttalandena". Vilken status som tolkningsmedel detta dokument har och hur det ska inordnas under Wienkonventionens tolkningsregler är emellertid omdebatterat. Min åsikt är emellertid att diskussionen kring detta är stundtals överflödigt eftersom de tekniska uttalandena inte ger någon vägledning i hur MLI:s materiella bestämmelser ska tolkas. Mer vägledning ges i stället OECD-kommentarerna och BEPS-rapporterna i vilka åtgärderna som speglas i MLI har utvecklats fram. I och med MLI:s multilaterala karaktär är det svårt att fastställa de nämnda dokumentens status som tolkningsmedel. Alla konventionsparter har inte deltagit i framtagandet av MLI eller i framtagandet av BEPS. Vidare finns konventionsparter som har omfattat skatteavtal som inte är baserade på OECD:s modellavtal, vilket gör det svårt att motivera en användning av OECD-kommentarerna. Emellertid bör uppmärksammas att tolkningen hade kunnat underlättats genom efterföljande ändringar i OECD-kommentarerna. Ett ambulatoriskt synsätt på OECD-kommentarerna i tolkandet av MLI är emellertid svårt att motivera.

Hur staterna kommer att implementera ändringarna som MLI innebär i sin interna rätt är också en fråga som kan ge upphov till tolkningsproblematik. MLI är ämnat att läsas ihop med befintliga skatteavtal. Om dokumenten förs samman kan det bli oklart vilka bestämmelser som ska tolkas med hjälp av vilka tolkningsmedel, samt hur interaktionen dem emellan kommer att gå till. Oavsett hur konventionsparterna väljer att implementera MLI kan hända att instrumentet i framtiden uppdateras och förändras. Det kommer sannolikt kräva vidare internrättsliga och bilaterala åtgärder för införlivande av sådana ändringar i den nationella rätten.

I uppsatsen analyseras hur ovanstående problematik förhåller sig till MLI:s konkreta syfte, det vill säga att snabbt implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder. Vidare analyseras hur problematiken förhåller sig till uppnåendet av MLI:s syfte i ”den större kontexten”, menat som MLI som ett resultat av BEPS. Undersökningen i uppsatsen visar att uppnåendet av MLI:s konkreta syfte har ett direkt samband med hur konventionsparterna har valt att förhålla sig till instrumentet. Som påpekat brister det i detta hänseende. Med det sagt hade det med största sannolikhet gått långsammare att implementera BEPS-åtgärderna bilateralt, än genom MLI. Om MLI dessutom visar sig vara ett funktionellt rättsligt instrument, lär flera konventionsparter dra tillbaka reservationer samt lägga till fler skatteavtal inom MLI:s omfång. Hur många reservationer som har gjorts är emellertid inte lika relevant för uppnåendet av MLI:s syfte i den större kontexten. MLI:s flexibilitet har även medfört att många stater har signerat konventionen. Hade instrumentet inte varit flexibelt hade förmodligen inte så många signerat det. De potentiella tolkningsproblem som MLI medför kan ha inverkan på MLI:s syfte. Då det finns många olika tolkningsmedel att ta hänsyn till och då detta ska ske jämte vanlig skatteavtalstolkning finns risk för att tolkningen inte blir enhetlig och harmoniserad, vilket är oförenligt med MLI:s syfte. Avslutningsvis kan konstateras att huruvida MLI:s syfte i den större kontexten kommer att uppfyllas återstår att se. Om konventionsparterna ser MLI som en engångsmodifiering kommer det sannolikt försvåra tolkandet av MLI och skatteavtal i framtiden. Om konventionsparterna i stället ser MLI som ett rörligt instrument och utnyttjar möjligheterna till att gemensamt skapa vägledning i hur konventionen ska tolkas, så kommer i vart fall tolkningen bli mer enhetlig vilket är fördelaktigt för uppfyllandet av instrumentets syfte.

Förord

Fyra och ett halvt års juridikstudier lider nu mot sitt slut. När jag påbörjade juristprogrammet våren 2014 hade jag ingen aning om att jag skulle utveckla ett sådant intresse för skatterätt. Det har jag ett utmärkt lärarlag att tacka för.

Jag vill särskilt tacka min handledare Mats Tjernberg. Stort tack Mats, för värdefulla synpunkter, stöd och engagemang under skrivandet av detta examensarbete.

Vidare vill jag tacka Josephine, utan dig som studiesällskap hade denna period varit betydligt mer betungande.

Med detta examensarbete önskar jag bidra till fortsatt nyfikenhet på den internationella skatterättens område.

Tara Curovic

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (skattebaserosion och vinstöverföringar)
CTA	Covered Tax Agreement
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
LOB	Limitation on Benefits
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
PPT	Principal Purpose Test
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Introduktion

Dagens internationella skatteramverk innehåller brister som möjliggör att vinster flyttas över till stater där de beskattas lågt eller inte alls. På så vis urholkas nationella skattesystem. Detta och liknande problem benämns under samlingsnamnet ”*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS).¹ Med anledning av detta skapades det så kallade BEPS-projektet.² Det slutliga BEPS-paketet producerades av OECD på initiativ av och med stöd från G20³ och mynnade ut i 15 åtgärder (eng: Actions), som på olika sätt syftar till att motverka BEPS.⁴ Syftet med projektet är att vidta dessa åtgärder samordnat. I åtgärd 15 undersöktes möjligheten till att upprätta ett multilateralt instrument, ämnat att modifiera befintliga skatteavtal. Detta i syfte att snabbt och effektivt kunna implementera de BEPS-åtgärder som kräver ändringar och omarbetningar i befintliga skatteavtal. Ändringar i skatteavtal kräver bilaterala omförhandlingar som ofta är en tidsödande och utdragen process. Tanken med MLI är att stater som vill implementera BEPS-åtgärder i sina befintliga skatteavtal ska kunna göra detta utan att individuellt behöva omförhandla varje skatteavtal för sig.⁵ Ett färdigt instrument presenterades i november 2016⁶ och en första signeringsceremoni ägde rum i juni 2017.⁷ I skrivande stund har 78 stater signerat MLI.⁸

Fram tills nyligen har stater behövt ta hänsyn till både sin interna rätt och sina skatteavtal. Med MLI uppstår ett nytt element i det internationella

¹ Base Erosion and Profit Shifting, dvs. baserosion och vinstöverföringar.

² OECD, 2016, BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, s. 4.

³ G20 utgörs av finansministrarna och centralbankscheferna för 19 av världens ekonomiskt mest betydelsefulla stater samt av ordföranden för EU:s ministerråd och europeiska centralbanken.

⁴ Alla åtgärder med tillhörande rapporter finns tillgängliga på OECD: BEPS Actions, <www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>, besökt 2018-02-01.

⁵ OECD, 2015, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, [Hädanefter: ”Slutrapporten för åtgärd 15”], s. 15 ff.

⁶ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Paris 24 november 2016 [Hädanefter: ”MLI”].

⁷ OECD: Groundbreaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, <www.oecd.org/tax/beps/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>, besökt 2018-02-02.

⁸ OECD: Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, <www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, besökt 2018-03-22.

skatteavtalsnätet, som historiskt sett har präglats av bilateralism.⁹ Instrumentets uppbyggnad och karaktär möjliggör en omfattande flexibilitet för de signerande staterna när de avgör hur mycket de egentligen vill att MLI ska påverka deras befintliga skatteavtal. Det uttrycker sig i en generös möjlighet för parterna att välja vilka av deras skatteavtal som ska omfattas av MLI, samt en möjlighet att kunna reservera sig mot stora delar av konventionen.¹⁰ Detta medför i sin tur att MLI:s effekt beror på hur de konventionsslutande parterna valt att förhålla sig till instrumentet och dess bestämmelser. Till detta hör att konventionen utgör en ny komponent i den internationella skatterätten som medför nya tolknings- och tillämpningssvårigheter. Hur skatteavtal ska tolkas, tillämpas och förhållas till intern rätt är omdebatterat. Att lägga till MLI i denna ekvation, med allt vad det innebär, kan potentiellt skaka om den internationella skatteregimen.

1.2 Syfte

Som ovan nämnt beror MLI:s räckvidd på hur konventionsparterna valt att förhålla sig till konventionen. Det är således av intresse att undersöka hur och till viss mån varför staterna har valt som de har gjort. Introducerandet av MLI i den internationella skatterätten väcker frågor om instrumentets roll i den framtida tolkningen av skatteavtal. Det innefattar direkta tolkningsvårigheter till följd av instrumentets uppbyggnad och funktion, men även oklarheter kring olika potentiella tolkningsmedel.

Uppsatsen syftar till att utreda hur konventionsparterna har valt att förhålla sig till MLI, att redogöra för komplikationer och tolkningsproblem som kan uppstå till följd av MLI:s uppbyggnad, funktion och multilaterala karaktär, samt att analysera hur dessa faktorer ställer sig i förhållande till uppnåendet av konventionens syfte.

1.3 Metod och material

Det rättsvetenskapliga tillvägagångssättet i denna uppsats uttrycker sig på flera olika sätt, bland annat i undersökandet av ett rättsligt dokument effektivitet och användbarhet samt i resonemanget av hur olika rättskällor väljs och tolkas. Det sistnämnda aktualiserar sig i högsta grad vid

⁹ Maarten Broekhuijsen, Dirk and Witpeerd, Frits: "From bilateralism to multilateralism in international taxation", Universitet Leiden (Leiden Law Blog), <www.leidenlawblog.nl/articles/from-bilateralism-to-multilateralism-in-international-taxation>, besökt 2018-02-15.

¹⁰ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Paris 24 november 2016, s. 3 f.

redogörelsen av diverse tolkningsproblematik som MLI potentiellt kommer att medföra. Tillvägagångssättet för att besvara syftet är att fånga upp mycket information och på så vis kunna resonera kring MLI som ett funktionellt rättsligt instrument.

Metoden i uppsatsen kan delvis beskrivas som vad Sandberg kallar en rättsanalytisk metod. En rättsanalytisk syn kan sägas uppfatta argumentationen inom rättsvetenskapen som fri och rättssystemet som öppet utan ett ”rätt” eller ”bästa” svar på rättsliga problem. Metoden går ut på att analysera rätten, snarare än att fastställa den. Det innefattar även att kritisera rätten. Typen av material man kan förhålla sig till i denna metod är förhållandevis fri. Det kan röra sig om ”soft law” och internationella organs rekommendationer, föreskrifter, och liknande.¹¹ Det utesluter emellertid inte att argumentationen ska underbyggas av relevant material och rationell argumentation.¹²

För att kunna utröna komplikationerna som kan uppstå med ett multilateralt skatteavtal krävs information om vad skatteavtal är, vad deras funktion är och hur de tolkas. På så sätt kan analyseras om detta har bäring på hur MLI, i egenskap av multilateralt instrument, kommer att fungera och tolkas. I redogörelsen för skatteavtals funktion och syfte tas avstamp i OECD:s modellavtal för att tydligt kunna visa på ett skatteavtals struktur och innehåll. I avsnittet används även bland annat Maria Hillings bok ”Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv” från 2016 samt Brian J. Arnolds bok ”International Tax Primer” från 2016. Litteraturvalet grundar sig i böckernas aktualitet och tydlighet, vilket jag anser lämpligt i ett inledande avsnitt om skatteavtal och skatteavtalstolkning som främst ämnar förse läsaren med grundläggande, men viktig, kunskap inför uppsatsens resterande kapitel.

I framställningen om tolkning av skatteavtal används även Maria Hilling och Ulf Linderfalks artikel ”The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law” från 2015. Då Maria Hilling och Ulf Linderfalk även har tagit hänsyn till synpunkter som uttryckts av andra skatteexperter i internationell doktrin anser jag artikeln vara en passande källa att använda.

För att kunna begripa MLI:s syfte och ändamål krävs även en redogörelse av BEPS-projektets syfte och ändamål. I denna framställning används främst

¹¹ Sandberg, 2015, s. 45 f.

¹² Sandberg, 2015, s. 47.

OECD-publikationer som behandlar BEPS-projektet. Exempel på sådana publikationer är ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting” från 2013 och ”Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” från 2013. I kapitlet inkluderas även vissa synpunkter avseende BEPS-projektet som framförts i internationell skattedoktrin. Exempel på litteratur som används i denna framställning är ”Evaluating BEPS” skriven av Reuven S. Avi-Yonah och Haiyan Xu från 2016 samt Brian J. Arnolds ”International Tax Primer” från 2016.

MLI:s syfte, innehåll och funktion kommer att redogöras för främst med användning av instrumentet självt¹³ och de tillhörande tekniska uttalandena som publicerades i samband med instrumentet.¹⁴ De tekniska uttalandenas status som tolkningsmedel är emellertid omdebatterad. I framställningen av instrumentets funktion och karaktär anser jag dokumentet trots allt ha ett högt källvärde då det är det enda dokument som beskriver MLI:s funktion och hur konventionen ämnar modifiera befintliga skatteavtal. De tekniska uttalandenas tolkningsvärde kommer även diskuteras i ett separat avsnitt i uppsatsen. I delavsnittet om MLI:s materiella innehåll används i viss mån även slutrapporterna för de BEPS-åtgärder som specifika bestämmelser i MLI bygger på.¹⁵ BEPS-rapporternas status som tolkningsmedel är omdebatterad men i framställningen om olika bestämmelsers uppbyggnad och syfte anser jag de ha ett högt källvärde. Även deras status som tolkningsmedel kommer att diskuteras i ett separat underavsnitt i uppsatsen.

Redogörelsen av MLI:s materiella bestämmelser är viktig för att kunna begripa förhållandet till OECD:s modellavtal och vad MLI egentligen kommer att innebära.

För uppfyllandet av uppsatsens syfte krävs en genomgång av hur MLI:s konventionsparter valt att förhålla sig till instrumentet. Det har jag åstadkommit med hjälp av OECD-utvecklade verktyg som syftar till att underlätta tillämpningen av MLI.¹⁶ Ytterligare används ett verktyg tillgängligt på IBFD Tax Research Platform, kallat ”MLI Country Monitor”¹⁷

¹³ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Paris 24 november 2016.

¹⁴ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Paris 24 november 2016.

¹⁵ Alla åtgärder med tillhörande rapporter finns tillgängliga på

OECD: BEPS Actions, <www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>, besökt 2018-02-01.

¹⁶ De digitala verktygen kan kommas åt via

OECD: Toolkit for Application of the Multilateral Instrument for BEPS Tax Treaty Related Measures, <www.oecd.org/ctp/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm>, besökt 2018-02-22.

¹⁷ Man kommer åt verktyget via

IBFD Tax Research Platform: County Tables Comparison, MLI Country Monitor,

samt dokument innehållandes konventionsparternas inställningar till MLI som skickades in till OECD i samband med signeringen av konventionen.¹⁸ Information från dessa källor systematiseras i viss mån för att kunna ge en bild av MLI:s faktiska räckvidd. Viktigt att ha i åtanke är att staternas inställningar till MLI kan förändras till dess att de ratificerar konventionen samt att fler stater förväntas ansluta sig till instrumentet. De digitala verktyg som OECD utvecklat är dessutom fortfarande i en betaversion. I framställningen tas hänsyn till nämnda aspekter. I avsnittet om avsaknaden av viktiga konventionsparter har vägledning sökts i internationell skattedoktrin. Exempel på vetenskapliga texter som används är ”The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative and the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS” skriven av Aline Barbari 2017 och ”US Perspectives on the Multilateral Instrument” skriven av Mindy Herzfeld 2018. Framställningen om MLI:s räckvidd är snarare kvantitativ än kvalitativ. Fokus ligger på att redogöra för omfattningen av MLI:s genomslag till följd av staternas reservationer och mängden skatteavtal som de har valt att inkludera.

Utfallet för svensk del kommenteras också för att på ett tydligare sätt kunna måla upp en bild av vilket genomslag MLI kan få för ett specifikt land. I framställningen används främst prop. 2017/18:61 - Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder.

Mycket vägledning söks i internationell skattedoktrin, framför allt i avsnittet om tolkningen av MLI. I detta avsnitt används huvudsakligen vetenskapliga texter som kommit åt genom sökningar i vedertagna skatterättsliga databaser som IBDF Tax Reserach Platform, Westlaw och Intertax. Urvalet är främst baserat på aktualitet beträffande ämne och tid för publicering. Nyare texter har getts företräde. Exempel på vetenskapliga texter som används är ”The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI” skriven av Daniel W. Blum 2018, ”McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been” skriven av Yariv Brauner 2018 och ”General Aspects of the Multilateral Instrument” skriven av Alexander Bosman 2017.

Utgångspunkten i uppsatsens tillvägagångssätt är inte att ställa sig frågan om MLI kommer vara en ”succé” eller inte. I stället analyseras syftet med MLI mot bakgrund av de komplikationer som kan uppstå som ett resultat av hur

<<https://online-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=mlit-compare&format=ghhtml>>, besökt 2018-04-23.

¹⁸ Man kommer åt alla via OECD: Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, <www.oecd.org/tax/treaties/beps-mlt-signatories-and-parties.pdf>, besökt 2018-03-22.

konventionsparterna förhåller sig till MLI, tillsammans med de problem som kan uppstå vid tolkning och tillämpning av MLI. Framställningen kan sägas vara indelad i två lager. Uppsatsen intar delvis ett svenskt perspektiv. Framför allt då det i redogörelsen för hur MLI:s konventionsparter förhållit sig till MLI läggs lite extra fokus på Sveriges inställning till MLI. Ett mer internationellt perspektiv anläggs på frågorna av mer principiell karaktär, då ett kvantitativt synsätt är mer intressant i diskussionen av MLI:s genomslagskraft, som i stor mån beror på hur konventionsparterna förhållit sig till MLI.

Uppsatsens analys görs löpande genom kapitel 5–7 då jag anser att ett sådant förfarande passar framställningen bättre.

1.4 Avgränsningar

Läsaren förväntas ha viss kunskap beträffande svensk och internationell skatterätt och förväntas därmed även känna till begrepp som används i detta hänseende.

Till följd av att uppsatsen behandlar mer generella frågor avseende MLI avgränsar jag mig från alldeles för ingående redogörelser av MLI:s materiella avtalsartiklar och tolkningen av dessa genom implementeringen av instrumentet.

Jag går inte in på hur andra staters skatteavtal direkt påverkas av MLI. Beträffande hur olika stater förhållit sig till avtalet innebär inte att redogöra för alla konventionsparters samtliga reservationer och underrättelser. Emellertid söks försöka uttröna mönster genom enskilda exempel. Det finns heller inte utrymme i denna uppsats att redogöra för om och vilka BEPS-åtgärder som MLI:s konventionsparter redan har implementerat eller ska implementera i sina skatteavtal.

Vidare avgränsar jag mig från MLI:s bestämmelser om skiljeförfarande. De bestämmelserna är av processuell karaktär. Trots att dessa bestämmelser kan anknytas till ämnet som uppsatsen behandlar lämnas de utanför av utrymmesskäl.

1.5 Forskningsläge

Sedan strax innan samt efter signeringen av MLI (som ägde rum i juni 2017) har en hel del artiklar angående MLI potentiella inverkan publicerats i skattetidskrifter och online-databaser. Tolkningsproblematiken och annan

problematik med MLI har behandlats i flertalet vetenskapliga texter. Exempel på sådana texter är ”The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI” författad av Daniel Blum och ”McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been” skriven av Yariv Brauner. Mitt tillägg blir att samla upp sådana synpunkter, diskutera dem och ställa dem emot varandra för att på så vis kunna bidra till debatten. Vad gäller MLI:s räckvidd har den inte kommenterats i någon större omfattning, även om det finns författare som gjort lättare inventeringar. Såvitt jag vet har detta gjorts av Alexander Bosman i ”General Aspects of the Multilateral Instrument” från 2017 och senast av David Kleist i ”The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS—Some Thoughts on Complexity and Uncertainty” publicerad i april 2018. Jag vill påstå att min inventering och systematisering av MLI:s räckvidd är mer djupgående och omfattar fler aspekter än de tidigare gjorda inventeringarna.

I dagsläget finns, så långt jag lyckats hitta, två examensarbeten på ämnet MLI. Båda har emellertid författats innan MLI signerades och således innan det kunde utvärderas i vilken omfattning instrumentet kommer modifiera befintliga skatteavtal. Vidare har de uppsatserna andra syftesformuleringar.

Jag har inte kunnat hitta en konkret och djupgående analys avseende uppfyllandet av MLI:s syfte mot bakgrund av ovanstående problematik.

Slutligen bör uppmärksammas att det finns en nyutkommen bok vid namn ”The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties”, redigerad Michael Lang m.fl. och utgiven av Wolters Kluwer. Jag fick tillgång till denna bok väldigt sent varför den inte har använts i framställningen.

1.6 Disposition

I *kapitel 2* redogörs för vad skatteavtal är, dess funktion och syfte. Därtill sker en genomgång av OECD:s modellavtals inflytande på det globala skatteavtalsnätet. Slutligen redogörs grundläggande för skatteavtalstolkning inkluderat OECD-kommentarernas status som tolkningsmedel.

Kapitel 3 beskriver BEPS-projektet och dess syfte och utveckling. I framställningen redogörs även för vissa synpunkter avseende BEPS-projektet som uppkommit i skatterättslig doktrin.

Kapitel 4 beskriver i sin tur MLI, dess funktion, syfte och karaktär. I detta avsnitt får läsaren information om hur MLI fungerar, hur det ämnar

modifiera befintliga skatteavtal samt om olika typer av artiklar och reservationsmekanismer. Kapitlet innehåller även en mer övergripande redogörelse av MLI:s materiella innehåll, med större fokus på avsnitten om MLI:s minimistandarder.

I *kapitel 5* redogörs för hur MLI:s konventionsparter har valt att förhålla sig till instrumentet och specifikt om Sveriges inställning till det. Kapitlet innehåller även ett avsnitt om avsaknaden av viktiga konventionsparter till MLI.

Kapitel 6 behandlar frågor gällande tolkning av MLI och tar upp diverse komplikationer som kan uppstå i förbindelse med detta.

I *kapitel 7* analyseras hur de i uppsatsen diskuterade faktorerna förhåller sig till uppnåendet av MLI:s syfte.

2 Skatteavtal

2.1 Inledning

Nedan följer en övergripande redogörelse för skatteavtals funktion och syfte och hur de kommer till. I redogörelsen tas avstamp i OECD:s modellavtal.¹⁹ Sedan följer en genomgång av OECD:s modellavtals inflytande på skatteavtalsnätet samt ett avsnitt om grunderna inom skatteavtalstolkning.

2.2 Funktion och syfte

När en person eller ett företag som har hemvist i en stat (hemviststaten) får inkomst från en annan stat (källstaten) beskattas personen i enlighet med nationell rätt. Det kan hända att så sker i båda dessa stater. Då uppstår en situation av överlappande beskattningsanspråk och därmed en risk för dubbelbeskattning. Skatteavtals främsta syfte är att undvika sådana dubbelbeskattningssituationer.²⁰ Skatteavtalet anger vilken av de avtalslutande staterna som utgör hemviststat respektive källstat,²¹ och föreskriver sedan vilken av staterna som får lov att beskatta inkomsten.²² Om det av skatteavtalet framgår att båda stater kan beskatta inkomsten, är det i stället upp till hemviststaten att antingen avräkna den beskattning som har skett i källstaten eller att undantaga den inkomsten från beskattning. Detta genom att tillämpa en av de två huvudmetoderna kallade avräkning (credit) eller undantagande (exempt).²³ Båda metoder kan emellertid tillämpas av källstaten i vissa specifika situationer. Beträffande credit-metoden gäller detta i fall av så kallad omvänd credit.²⁴ Källstaten kan vidare tillämpa exempt-metoden om skatteavtalet föreskriver att källstaten inte har beskattningsrätt för den aktuella inkomsten.²⁵ I Sverige finns även en möjlighet till avräkning

¹⁹ OECD, 2017, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [Hädanefter: "OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017"].

²⁰ OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, s. 9.

²¹ Egentligen definieras bara hemviststaten. Landet som inte utgör hemviststat blir således källstat. Se OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, art. 4.

²² Fördelningsartiklarna i ett skatteavtal säger vilken av staterna som får beskatta en specifik inkomst. I vissa fall är detta enbart hemviststaten och i andra fall enbart källstaten. Det händer inte sällan att en fördelningsartikel föreskriver att en inkomst kan beskattas i källstaten. Fördelningsartiklarna återfinns i OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, artikel 6–21.

²³ Se OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, art. 23A och 23B.

²⁴ För Sveriges del tillämpas omvänd credit i vissa fall. För genomgång se Skatteverket: Rättslig vägledning, Creditmetoder (avräkningsmetoder), <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/326355.html#h-Omvand-credit-innebar-att-kallstaten-medger-avrakning>, besökt 2018-03-15.

²⁵ Hilling, 2016, s. 34 f. och fotnotnot 5 på sidan 35.

av utländsk skatt i enlighet med Sveriges interna lagstiftning.²⁶

Beskattningsrätten för en viss inkomst uttrycker sig genom de aktuella staternas interna rätt. Därmed kan skatteavtal enbart begränsa den interna beskattningsrätten. I Sverige brukar denna gyllene regel stå i lagen som införlivar skatteavtalet i svensk rätt.²⁷

Det viktiga syftet att eliminera dubbelbeskattning torde inte skymma det faktum att de flesta skatteavtal har ett annat viktigt syfte – att motverka skatteflykt och skatteundandragande.²⁸ I doktrin har syftet flertalet gånger beskrivits som undvikande av dubbel icke-beskattning.²⁹ Utöver ovanstående kan skatteavtal syfta till att gynna investeringar i de avtalslutande staterna. Det kan göras genom införandet av förmånliga artiklar i avtalet som uppmanar till investeringar, handel och affärsverksamhet. Skatteavtal syftar även till att förhindra diskriminering och det förekommer därmed ofta att en bestämmelse om icke-diskriminering införs i skatteavtalen.³⁰

Internationella skattefrågor har främst reglerats med hjälp av bilaterala skatteavtal. Det flitigt använda bilaterala tillvägagångssättet har att göra med fördelarna det innebär för stater. Bilateralismen möjliggör att skattefrågor regleras på ett skräddarsytt land till land-sätt.³¹ Det finns emellertid ett fåtal multilaterala skatteavtal.³² Det nordiska skatteavtalet utgör det kanske mest lyckade multilaterala skatteavtalet. Det slöts mellan Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige och trädde i kraft den 1 januari 1998.³³ Grunden för dess framgång är det faktum att avtalsparternas skattesystem och

²⁶ Detta regleras i Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Om det finns ett skatteavtal som omfattar den aktuella inkomsten och situationen och skatteavtalet föreskriver att avräkning ska ske, så sker avräkning emellertid med stöd av skatteavtalet och inte avräkningslagen.

²⁷ Se exempelvis Lag (2016:927) om skatteavtal mellan Sverige och Armenien 2 §.

²⁸ OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, s. 9.

²⁹ Se exempelvis Arnold, 2016, s. 145.

³⁰ Sallander, 2015, s. 29.

³¹ Maarten Broekhuijsen, Dirk and Witpeerd, Frits: "From bilateralism to multilateralism in international taxation", Universitet Leiden (Leiden Law Blog), <www.leidenlawblog.nl/articles/from-bilateralism-to-multilateralism-in-international-taxation>, besökt 2018-02-15.

³² Se exempelvis The Commission of the Andean Community Decision 578 Regime for the Avoidance of Double taxation and the Prevention of Fiscal Evasion (inofficiell översättning), 4 maj 2004, IBFD Tax Research Platform och Agreement among the Governments of the Member States of the Caribbean Community for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, Profits or Gains and Capital Gains and for the Encouragement of Regional Trade and Investment, 6 juli 1994, Treaties IBFD Tax Research Platform.

³³ Avtal Mellan De Nordiska Länderna för att Undvika Dubbelbeskattning Beträffande Skatter på Inkomst och på Förmögenhet, 23 september 1996; Se även Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

administrativa kultur är förhållandevis lika. Detsamma gäller deras politiska och ekonomiska intressen.³⁴

2.3 Så blir ett skatteavtal till

Framförhandlandet av ett skatteavtal kan ta väldigt lång tid. Efter förhandlingarna ska avtalet dessutom översättas, bearbetas internt och skickas på remiss. Efter en sådan intern bearbetning kan hända att staterna återgår till förhandlingsstadiet igen.³⁵ Avtalet ska sedan signeras och så småningom även ratificeras i enlighet med respektive stats ratificeringsprocesser.³⁶

Då skatteavtal utgör internationella traktat regleras rättsförhållandet staterna emellan av folkrätten. I dualistiska stater anses folkrätt och nationell rätt utgöra två skilda rättssystem som existerar parallellt med varandra. Förutsatt att traktaten ska kunna få internrättslig verkan måste den införlivas med den interna rätten.³⁷ I Sverige används metoden inkorporering, med vilken skatteavtal införlivas i nationell rätt genom en införlivandelag där avtalet läggs som bilaga till lagtexten som sedan antas av riksdagen.³⁸ Av införlivandelagen framgår bland annat skatteavtalets begränsande effekt på de beskattningsanspråk som följer av nationell skattelagstiftning.³⁹

2.4 OECD:s modellavtals inflytande i skatteavtalsnätet

En hel del av dagens cirka 3000 skatteavtal är förhållandevis lika till utformning och innehåll. Det grundar sig i att många av dem baseras på OECD:s modellavtal ”OECD Model Tax Convention on Income and on Capital”. Modellavtalet och dess tillhörande kommentarer har omarbetats vid ett flertal tillfällen,⁴⁰ senast 2017.⁴¹ Det är inte bindande utan uppmanas att användas som mall för utformandet av skatteavtal. Det kan även användas av icke OECD-länder i utformandet av deras skatteavtal.⁴²

³⁴ Antón, 2016, s. 172.

³⁵ Sallander, 2015, s. 32 f.

³⁶ Arnold, 2016, s. 143.

³⁷ Hilling, 2016, s. 58 ff.

³⁸ Ibid. s. 125.

³⁹ Se exempelvis Lag (2016:927) om skatteavtal mellan Sverige och Armenien 2 §.

⁴⁰ Sedan 1992 har större uppdateringar gjorts 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 och 2010. Se OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, <www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, besökt 2018-05-10.

⁴¹ Se OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017.

⁴² OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, s. 12.

OECD utarbetar löpande ingående kommentarer till modellavtalet som kan användas för att fastställa det inte så detaljrika avtalsinnehållet. I flera stater används OECD-kommentarerna som ett tolkningsmedel vid tolkandet av avtalsartiklar baserade på OECD:s modellavtal.⁴³

Stater kan lämna reservationer till artiklar i modellavtalet i syfte att synliggöra att de inte avser använda modellavtalsbestämmelsen i fråga i sina framtida skatteavtal. På samma sätt kan stater, när de vill uttrycka att de inte delar tolkningen av modellavtalet som föreskrivs i OECD-kommentarerna, lämna så kallade anmärkningar till specifika delar av kommentarerna.⁴⁴

Ett annat modellavtal som har viss betydelse i det internationella skatteavtalsnätet är FN:s modellavtal.⁴⁵ OECD:s modellavtal och FN:s modellavtal överensstämmer till stor del, men FN-modellen är emellertid utformad på ett sätt som resulterar i att källstatens beskattningsrätt inte begränsas i lika stor utsträckning. Med andra ord är FN-modellen förmånligare för stater som ofta agerar källstat. Sådana stater tenderar att vara utvecklingsländer.⁴⁶ Trots existensen av FN:s modellavtal menar vissa att OECD:s roll i det bilaterala skatteavtalsnätets utformning knappast blivit utmanad på ett effektivt sätt. FN:s modellavtal kan snarare beskrivas som ett symboliskt konkurrerande alternativ, som emellertid inte visat sig få en omfattande praktisk genomslagskraft.⁴⁷

2.5 Skatteavtalstolkning

2.5.1 Inledning

Det kan uppstå situationer då ett skatteavtals bestämmelser uppfattas olika av de avtalslutande parterna. Exempelvis kan ske att båda stater anser att de ska beskatta en eventuell inkomst, och att hemviststaten därför inte avräknar eller undantar inkomsten från beskattning. Vidare förekommer att ingen av staterna anser skatteavtalet föreskriva att de ska beskatta inkomsten. Således kan situationer av både dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning uppstå. Ett skatteavtal tolkas och tillämpas initialt när en skattemyndighet gör en bedömning av en skattebetalares inkomst. Skulle skattebetalaren vara oenig med skattemyndigheten gällande tolkningen och/eller tillämpningen av

⁴³ Ibid. s. 18 f.

⁴⁴ Ibid. s. 19.

⁴⁵ United Nations: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries, 2012 [Hädanefter: "FN:s modellavtal"].

⁴⁶ FN:s modellavtal, s. vi.

⁴⁷ Gomes, 2018, s. 90.

skatteavtalet kan hen antingen begära en prövning i domstol, alternativt begära att frågan ska söka lösas genom en så kallad ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.⁴⁸ Oavsett hur en skattebetalare väljer att gå vidare med sitt ärende ska en sådan fråga lösas genom skatteavtalstolkning.⁴⁹

Inledningsvis bör nämnas att det föreligger en del skillnader mellan tolkning av vanlig skattelag och tolkning av skatteavtal. Exempelvis bör has i åtanke att skatteavtal förhandlas fram bilateralt, vilket normalt fodrar att tolkningsfrågor bör lösas utifrån de avtalsslutande parternas intentioner med avtalet.⁵⁰

2.5.2 Wienkonventionens tolkningsregler

Som tidigare nämnts omfattas skatteavtal i egenskap av folkrättsliga traktat av 1969 års Wienkonvention om traktaträtten.⁵¹ Artikel 31–33 i Wienkonventionen innehåller regler om tolkning av internationella traktater. Artikel 31(1) föreskriver att en traktat ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Utgångspunkten är således ordalydelsen. Med den ”gängse meningen” av ett uttryck i skatteavtalet menas den betydelse som uttrycket har enligt konventionellt språkbruk.⁵²

Artikel 31(2) Wienkonventionen föreskriver vad som menas med ”i sitt sammanhang”. Enligt bestämmelsen ingår i sammanhanget, förutom texten inklusive dess preambel och bilagor: a) överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående och b) dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten.

Artikel 31(3) Wienkonventionen stadgar vad som ska tas hänsyn till utöver vad som angetts i ovanstående paragraf. Enligt bestämmelsen ska, utöver sammanhanget, hänsyn tas till: a) efterföljande överenskommelser mellan parterna rörande traktatens tolkning eller tillämpning av dess bestämmelser; b) efterföljande praxis vid traktatens tillämpning, som ådagalägger enighet mellan parterna om traktatens tolkning och c) relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna.

⁴⁸ Se OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, art. 25.

Läs mer om ömsesidiga överenskommelser i avsnitt 4.4.2.3 i denna uppsats.

⁴⁹ Van Raad, 2001, s. 212.

⁵⁰ Arnold, 2016, s. 147.

⁵¹ Hädanefter: ”Wienkonventionen”.

⁵² För djupgående genomgång, se Linderfalk, 2007, s. 61 ff.

Sammanhanget kan enbart användas i kombination med konventionellt språkbruk och underlätta i bestämmandet av vilken av de potentiellt flera möjliga betydelserna som är den rätta. Detta när den gängse meningen i den aktuella avtalstexten är tvetydig.⁵³ Detsamma gäller ”ändamål och syfte”, det vill säga att när den gängse meningen av en avtalstext är tvetydig kan textens ändamål och syfte fungera vägledande när tolkaren väljer mellan olika betydelser.⁵⁴

Artikel 32 i Wienkonventionen gäller så kallade supplementära tolkningsmedel. Förarbeten till det aktuella avtalet som tolkas samt omständigheterna vid dess ingående utgör sådana tolkningsmedel. Supplementära tolkningsmedel används när resultatet av tillämpningen av artikel 31 är uppenbart orimligt eller oförnuftigt.

2.5.3 Artikel 3(2) i OECD:s modellavtal

Artikel 3(2) i OECD:s modellavtal innehåller en allmän tolkningsregel för odefinierade termer. Enligt bestämmelsen ska uttryck som inte definieras i skatteavtalet anses ha den betydelse som uttrycket har i den avtalsslutande statens interna lagstiftning. Detta förutsätter att sammanhanget inte föranleder annat.

I paragraf 12 till artikel 3 i OECD-kommentarerna anges att ”sammanhanget” i denna bemärkelse är starkt sammankopplat med de avtalsslutande parternas avsikt vid signeringen av avtalet. Betydelsen som uttrycket ges i den andra avtalsslutande statens lagstiftning bör också hänföra till sammanhanget.⁵⁵ Hur artikel 3(2) i OECD:s modellavtal ska tolkas och vad som ska räknas som ”sammanhang” är oklart och har blivit flitigt omskrivet.⁵⁶ Sallander menar att artikeln ger uttryck för att sammanhanget kan föreskriva något annat utifrån den gemensamma partsviljan eller om resultatet av tolkningen av den interna rätten blir otillfredsställande. Det vill säga om tolkningen av intern rätt resulterar i något som inte var parternas intentioner (och alltså inte följer avtalets ändamål och syfte).⁵⁷

⁵³ Linderfalk, 2007, s. 102.

⁵⁴ Ibid. s. 203.

⁵⁵ OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, p. 12 i kommentarerna till artikel 3.

⁵⁶ Se exempelvis Arnold, 2016, s. 151 och Dahlberg, 2000, s. 85 ff.

⁵⁷ Sallander, 2015, s. 77 f.

2.5.4 Kommentarererna till OECD:s modellavtal

Det framgår av inledningen till OECD-kommentarerna att dessa betraktas som ett viktigt icke-bindande tolkningshjälpmedel av skatteexperter, skattskyldiga och domstolar.⁵⁸

Hilling och Linderfalk beskriver fyra olika sätt som kommentarerna skulle kunna inordnas under Wienkonventionens tolkningsregler. För det första kan kommentarerna användas för att fastställa den ”gängse meningen av en skatteavtalstext i enlighet med artikel 31(1) i Wienkonventionen, det vill säga den innebörd som skatteavtalet har enligt konventionellt språkbruk. För det andra kan kommentarerna användas för att bestämma skatteavtalets ändamål och syfte i enlighet med artikel 31(1) i Wienkonventionen. För det tredje kan kommentarerna användas för att fastställa existensen av efterföljande praxis, se artikel 31(3)(b) i Wienkonventionen. Slutligen, vad avser skatteavtal som baseras på ett bestämt modellavtal, kan kommentarerna till detta modellavtal ses som en del av omständigheterna vid ingåendet i enlighet med artikel 32 i Wienkonventionen (supplementärt tolkningsmedel).⁵⁹

Författarna nämner andra sätt, som tagits upp i internationell skattedoktrin, som Wienkonventionen kan motivera användandet av OECD-kommentarerna i skatteavtalstolkningen. Möjligheten att kommentarerna kan omfattas av artikel 31(2)(b) omnämns. Det vill säga att kommentarerna kan utgöra dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och därefter godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten. Vidare beskrivs hur det finns de som anser att kommentarerna kan utgöra relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna i enlighet med artikel 31(3)(c). Dessutom förklaras att kommentarerna kan falla inom tillämpningen av artikel 32, oavsett om de utgör en del av ”förarbetena till traktaten och omständigheterna vid dess ingående” eller inte. Författarna anser av olika anledningar att dessa förslag inte är fullkomligt övertygande.⁶⁰

Då kommentarerna till OECD:s modellavtal kontinuerligt uppdateras uppstår frågan vilken version av dem som bör användas. Om ett statiskt förhållningssätt intas, används versionen av kommentarerna som rådde när skatteavtalet slöts. Om ett ambulatoriskt förhållningssätt intas, används versionen av kommentarerna som råder vid tiden för tolkningen.⁶¹

⁵⁸ OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, s.18 f. p. 29.1-29-3.

⁵⁹ Linderfalk och Hilling, 2015, s. 43 ff.

⁶⁰ Ibid. s. 47 med fotnoter.

⁶¹ Linderfalk och Hilling, 2015, s. 34.

Hilling och Linderfalk anser att beroende på vilken artikel i Wienkonventionen som tolkaren grundar användningen av OECD-kommentarerna på kan antingen ett statistiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt intas. Används kommentarerna som en del av omständigheterna vid traktatens ingående, bör ett statistiskt förhållningssätt intas. Läget är annorlunda om kommentarerna används för att bestämma en skatteavtalsterms gängse mening, avtalets ändamål och syfte, eller om de används för att fastställa efterföljande praxis. Då ger Wienkonventionen utrymme för en skönsässig bedömning från tolkarens sida. Det innebär inte att tolkaren får välja fritt mellan ett statistiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt. Den skönsässiga bedömningen ska göras i enlighet med principen om ”*good faith*”. Det betyder att tolkaren oavsett måste söka utrona den kommunikativa intentionen mellan avtalsparterna.⁶²

2.5.5 Skatteavtalstolkning i den statsrättsliga kontexten

Som ovan nämnts händer inte sällan att ett skatteavtal måste tolkas i relationen mellan enskild och exempelvis skattemyndighet. I Sverige ska Wienkonventionens tolkningsregler ges indirekt relevans vid ett indirekt tolkande av ett skatteavtal i egenskap av bilaga till en införlivandelag. Det framgår av bland annat RÅ 1996 ref. 84, där HFD förklarade att artikel 31–33 i Wienkonventionen ska användas som vägledning även i det statsrättsliga förhållandet (det vill säga förhållandet mellan skatteverket och skattskyldiga). I domen uttrycks att man ska tillämpa gängse principer för avtalstolkning, vilket innebär att termer som inte definieras i aktuellt skatteavtal ska ges den betydelse som kan antas vara de avtalslutande parternas avsikt. Enligt domstolen bör särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer. När ett skatteavtal utformats i enlighet med modellavtalet, menar domstolen att det normalt kan antas att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad som framgår av kommentarerna.⁶³

Beträffande vilket förhållningssätt svenska domstolar har gentemot kommentarerna till OECD:s-modellavtal kan konstateras att HFD i senare praxis tillämpat ett ambulatoriskt förhållningssätt trots att domstolen inte uttryckligt har accepterat ett sådant förhållningssätt.⁶⁴

⁶² Ibid. s. 58 f.

⁶³ Se RÅ 1996 ref. 84.

⁶⁴ Se t.ex. HFD 2012 ref. 18.

3 G20/OECD:s BEPS-projekt

År 2013 initierade OECD ett omfattande projekt vid namn Base Erosion and Profit Shifting – BEPS (skattebaserosion och vinstöverföringar).⁶⁵

Med uttrycket ”baserosion” syftas på att staters skattebaser eroderas genom olika former av skatteplanering. Det kan röra sig om att inkomster flyttas över från stater med hög skatt till stater med lägre skatt eller att utgifter flyttas i den omvända riktningen.⁶⁶ Som tidigare nämnts har det historiskt viktiga syftet med skatteavtal varit att bekämpa dubbelbeskattning för att minimera förvrängningar i handeln och hinder för en hållbar ekonomisk tillväxt. Emellertid uppmärksammades hur interaktionen mellan skattesystem, inkluderat regler som antagits för att motverka dubbelbeskattning, kan medföra luckor. Luckorna möjliggör att vinster flyttas över till stater med låg eller ingen beskattning. Detta på ett sätt som är oförenligt med både internationella standarder och de nationella skattereglernas politiska mål.⁶⁷ Med andra ord skedde en typ av skiftning från det väletablerade målet – att undvika dubbelbeskattning – till att nu inse det kritiska i att undvika dubbel icke-beskattning.

I februari 2013 lanserades BEPS-projektet genom publiceringen av en åtgärdsplan som identifierade 15 åtgärder,⁶⁸ på initiativ och med stöd av G20.⁶⁹ ⁷⁰ Projektet syftade till att ta fram konkreta förslag och metoder som förhindrade urholkandet av nationella skattebaser. Fokus i OECD/G20:s BEPS-projekt är att återupprätta förtroendet för det internationella skattesystemet och att säkerställa att vinster beskattas där den ekonomiska aktiviteten de facto äger rum. BEPS-paketet blev framskyndat, motiverat av ett brådskande behov att återupprätta allmänhetens förtroende för rättvisan i deras skattesystem och att förse regeringar med verktyg som försäkrar effektiviteten i deras suveräna skattepolitik.⁷¹ För första gången någonsin har alltså alla OECD- och G20-länder tillsammans arbetat fram lösningar på utmaningar som det internationella skatteramverket står inför. Staterna har

⁶⁵ OECD, 2013, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Hädanefter: ”BEPS, 2013”].

⁶⁶ BEPS, 2013, s. 39.

⁶⁷ Ibid. s. 5.

⁶⁸ OECD, 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

⁶⁹ G20 utgörs av finansministrarna och centralbankscheferna för 19 av världens ekonomiskt mest betydelsefulla stater samt av ordföranden för EU:s ministerråd och europeiska centralbanken.

⁷⁰ OECD, 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, s.11.

⁷¹ OECD, 2016, BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Hädanefter: ”BEPS Explanatory Statement, 2016”], s. 4.

tillsammans kommit överens om det så kallade BEPS-paketet.⁷² I oktober 2015 lanserades slutrapporter avseende 15 åtgärder som tillsammans utgör detta BEPS-paket.

Åtgärderna (eller ”Actions”) är följande:

- Åtgärd 1 om utmaningar i den digitala ekonomin
- Åtgärd 2 om neutralisering av effekten av hybridarrangemang
- Åtgärd 3 om framtagandet av effektiva CFC-regler
- Åtgärd 4 om ränteavdrag
- Åtgärd 5 om motarbetande av skadliga skatteregimer
- Åtgärd 6 om förhindrande av skatteavtalsförmåner i icke avsedda situationer
- Åtgärd 7 om förhindrande av artificiellt undvikande av status som fast driftställe
- Åtgärd 8–10 och 13 om internprissättning
- Åtgärd 11 om skattekonomisk analys av BEPS
- Åtgärd 12 om tvingande rapporteringsskyldighet
- Åtgärd 14 om effektiviserad tvistlösning
- Åtgärd 15 om utvecklandet av ett multilateralt instrument.⁷³

Flera av dem innehåller minimistandarder som återfinns i rapporterna för BEPS-åtgärd 5⁷⁴, 6⁷⁵, 13⁷⁶ och 14⁷⁷. Vissa BEPS-åtgärder kräver även förändringar i staternas skatteavtal.⁷⁸

Efter en förfrågan från G20 upprättade OECD ett nätverk som möjliggjorde involvering av intresserade icke G20- och OECD-länder. Det gällde framför allt utvecklingsländer. I februari 2016 godkändes den föreslagna sammansättningen av ”Det inkluderande nätverket beträffande BEPS”. Idag har över 100 stater gått med i detta nätverk.⁷⁹ Medlemmarna i det inkluderande nätverket, som alltså inte enbart består av OECD- och G20-

⁷² Ibid, s. 5 f.

⁷³ Alla åtgärder med tillhörande rapporter finns tillgängliga på

OECD: BEPS Actions, <www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>, besökt 2018-02-01.

⁷⁴ OECD, 2015, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Hädanefter: ”Slutrapporten för åtgärd 5”].

⁷⁵ OECD, 2015, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Hädanefter: ”Slutrapporten för åtgärd 6”].

⁷⁶ OECD, 2015, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Hädanefter: ”Slutrapporten för åtgärd 13”].

⁷⁷ OECD, 2015, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Hädanefter: ”Slutrapporten för åtgärd 14”].

⁷⁸ BEPS Explanatory Statement, 2016, s. 9.

⁷⁹ OECD, 2017, Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2016-June 2017, s. 3 ff.

länder, har åtagit sig att skyndsamt implementera minimistandarderna och har därigenom även underkastat sig ”peer review”-processer för att försäkra att implementeringen är enhetlig.⁸⁰ Granskningsprocesserna är igång sedan år 2016 och planeras fortskrida till år 2020.⁸¹

BEPS-projektet har både välkomnats och hyllats för att vara ett väldigt ambitiöst arbete som lyckats engagera ett stort antal stater.⁸² Emellertid har även uttryckts oro över att projektet utvecklats fram på väldigt kort tid och att det kan ha påverkat kvaliteten på arbetet.⁸³ Enligt Avi-Yonah och Xu har inga nya principer utvecklats fram under denna korta period. Regeringar och multinationella bolag har varit aktiva i kampen mot just dubbelbeskattning och delvis ignorerat risken för dubbel icke-beskattning. Det faktum av BEPS-projektet utvecklats fram under en så kort tid, har hämmat mer djupgående forskning och förhandlingar. Till följd av detta och givet intressenternas vilja att fortsätta i enlighet med gamla principer, har BEPS-projektet snarare lappat ihop kryphål i nuvarande regler snarare än att fundamentalt rekonstruera den rådande regimen. Regler som uppmuntrar de grundläggande principerna om undvikande av dubbelbeskattning består. Vidare har regler som baseras på den nyare principen om undvikande av dubbel icke-beskattning inte lyckats etableras fullt ut.⁸⁴

BEPS-projektet har fått stöd av stora ekonomier, utvecklingsländer och internationella organisationer och samfund. Trots detta är det fortfarande oklart om stödet består när det kommer till att koordinerat implementera åtgärderna. Samordnade åtgärder från både OECD-länder och utvecklingsländer krävs i arbetet mot multinationella företags aggressiva skatteplanering då företagens skatteplanering sträcker sig över världen.⁸⁵ Arnold anser att OECD:s tidigare bristfälliga arbete med att komma till bot med skadlig skattekonkurrens tillsammans med staternas ovilja att se bortom sina särintressen, medför en skepsis gentemot BEPS-projektets framgång. Situationen kan emellertid komma att bli annorlunda denna gång. Inte minst med tanke på G20:s stöd till BEPS-projektet tillsammans med de OECD-ledda förbättringarna beträffande informationsutbyte mellan stater.⁸⁶

Frågan är huruvida BEPS-projektet är så inkluderande som det ofta framstår som, främst då det är OECD-länder som har dominerat formuleringen av det.

⁸⁰ OECD, 2017, Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2016-June 2017, s. 7.

⁸¹ Ibid. s. 22.

⁸² Se exempelvis Pistone, 2014, s. 5.

⁸³ Se exempelvis Arnold, 2016, s. 187.

⁸⁴ Avi-Yonah och Xu, 2017, s. 6. f.

⁸⁵ Arnold, 2016, s. 187.

⁸⁶ Ibid. s. 188.

Eftersom samtliga OECD-länder är utvecklade länder kan det uppfattas som att BEPS-projektet enbart är till för dem.⁸⁷

Påståenden om att BEPS-projektet gått för snabbt och att utvecklingsländer inkluderats i för liten grad förnekas emellertid av OECD. OECD påpekar hur de involverade BEPS-länderna själva valde en ambitiös tidsram för utformandet av BEPS-handlingsplanen. De uttrycker emellertid att detta begärdes av G20. OECD säger sig även slå håll på ”myten” om att utvecklingsländer inte engageras i BEPS-projektet i tillräcklig grad, genom att framföra hur över 12 utvecklingsländer direkt deltog i OECD:s skattekommittés möten och att de tillförde viktiga insikter beträffande utvecklingsländernas behov.⁸⁸

När BEPS-projektet tog fart spekulerades det en del kring huruvida det skulle innebära en skiftning från bilateralism till multilateralism. Det vill säga att BEPS-projektet skulle innebära ett skifte från koordinerad bilateralism (som verkar genom skatteavtal mestadels baserade på OECD:s modellavtal) till en komplex multilateral internationell skatteordning.⁸⁹ Antón argumenterar mot detta. I en artikel från 2016 använder författaren begreppet suddig multilateralism (eng: fuzzy multilateralism) åt det faktum att OECD haft ett stort inflytande i utformandet av staters bilaterala skatteavtal. Främst i och med att det konstant uppdaterade modellavtalet med tillhörande kommentarer fungerar som ett multilateralt underlag för förhandlingar.⁹⁰ Den bilaterala andan består emellertid i BEPS-projektet och inte ens introducerandet av ett multilateralt instrument utelämnar enligt Antón detta synsätt.⁹¹

⁸⁷ Avi-Yonah och Xu, 2017, s. 8.

⁸⁸ OECD, Myths and Facts about BEPS, <www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps.pdf>, besökt 2018-02-22.

⁸⁹ Se exempelvis Pistone, 2014, s. 7.

⁹⁰ Antón, 2016, s. 162.

⁹¹ Ibid. s. 165.

4 MLI

4.1 Inledning

I slutrapporten för BEPS-åtgärd 15 konstaterades att det krävs stora förändringar i det existerande skatteavtalsnätet för att effektivt kunna motverka förekomsten av dubbel icke-beskattning. Skatteavtalsmissbruk är en av de främsta källorna till baserosion och vinstöverföringar, vilket gör det viktigt att det faktiskt sker omarbetningar i modellavtalet och skatteavtalen som baseras på detta.⁹² Mängden befintliga skatteavtal medför att uppdateringar i skatteavtalsnätet blir extremt betungande och tidskonsumerande. Det minskar i sin tur effektiviteten av multilaterala prestationer (som exempelvis ändringar i OECD:s modellavtal).⁹³ Mot bakgrund av ovanstående kom BEPS-staterna överens om att tillsätta en arbetsgrupp med uppdraget att utveckla ett multilateralt instrument som skulle möjliggöra en snabb förändring av befintliga skatteavtal på de områden som berörs av BEPS-projektet.⁹⁴

Deltagande i arbetsgruppen var öppet för alla intresserade parter och hela 99 stater representerades i arbetsgruppen och bidrog i framtagandet av MLI.⁹⁵ MLI bygger på de åtgärder som tagits fram inom ramen för BEPS-projektet under åren innan. De åtgärder som har betydelse för skatteavtal är åtgärd 2 om hybridarrangemang, åtgärd 6 om missbruk av skatteavtal, åtgärd 7 om fasta driftställen och åtgärd 14 om förbättrade tvistlösningsmekanismer. I och med detta fokuserade förhandlingarna i arbetsgruppen på hur konventionen skulle modifiera bestämmelserna i existerande skatteavtal i syfte att implementera ovanstående åtgärder.⁹⁶

Texten till MLI antogs den 24 november 2016 och den första signeringsceremonin ägde rum i Paris den 7 juni 2017.⁹⁷ I samband med undertecknandet lämnade de signerande parterna in dokument, innehållandes deras respektive inställningar till MLI. Av dessa dokument framgår vilka skatteavtal som ska omfattas av MLI, vilka artiklar respektive stat reserverar

⁹² Slutrapporten för åtgärd 15, s. 15.

⁹³ Ibid. s. 16.

⁹⁴ Ibid. s. 11.

⁹⁵ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, s. 2 p. 7.

⁹⁶ Ibid. s. 2 p. 8.

⁹⁷ OECD: Groundbreaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, <www.oecd.org/tax/beps/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>, besökt 2018-02-02.

sig mot samt andra underrättelser avseende instrumentets räckvidd och omfattning.⁹⁸

I samband med antagandet av MLI antogs även de tillhörande tekniska uttalandena, (eng: Explanatory Statement). De tekniska uttalandena fungerar som ett förklarande dokument till MLI och redogör för hur varje bestämmelse i konventionen ämnar påverka befintliga skatteavtal.⁹⁹

MLI är upprättat i två likvärdigt autentiska språkversioner, en på engelska och en på franska. Det finns redan några få inofficiella översättningar av MLI som har upprättats av olika konventionsparter och det väntas komma flera.¹⁰⁰

4.2 Syfte och funktion

4.2.1 En snabb implementering av BEPS

Av de tekniska uttalandena framgår att MLI:s syfte är att snabbt implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder.¹⁰¹ Ovan har redogjorts för hur omförhandlingar av skatteavtal kan ta väldigt lång tid. Om enbart OECD:s modellavtal ändras för att möta de skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärderna, kan det dröja innan förändringarna implementeras i staternas skatteavtal.¹⁰²

MLI:s preambel säger att konventionsparterna erkänner behovet av en mekanism för att implementera överenskomna ändringar i det globala skatteavtalsnätet på ett synkroniserat och effektivt sätt. Detta för att undvika dubbelbeskattning utan att bilateralt omförhandla varje sådant avtal. Parterna är även medvetna om behovet att säkerställa en snabb, koordinerad och konsekvent implementering av de skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärderna i en multilateral kontext.¹⁰³

MLI ämnar modifiera existerande skatteavtal mellan två eller flera konventionsparter. Konventionen ämnar således inte fungera som ett

⁹⁸ Man kommer åt alla via OECD: Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, <www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, besökt 2018-03-22.

⁹⁹ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Hädanefter: ”Tekniska uttalandena”], s. 2 p. 11.

¹⁰⁰ OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>, besökt 2018-03-25.

¹⁰¹ Tekniska uttalandena, s. 3 p. 14.

¹⁰² Se avsnitt 4.1 i denna uppsats.

¹⁰³ Se MLI:s preambel.

tilläggsprotokoll till en enskild existerande traktat och därmed direkt korrigerar texten i det aktuella skatteavtalet. Tanken är i stället att BEPS-åtgärderna implementeras genom att MLI tillämpas parallellt med existerande skatteavtal och modifierar dessa. Vissa stater kan av förenklingsskäl komma att upprätta konsoliderade versioner av de skatteavtal som täcks av MLI utifrån hur de modifieras av konventionen. Ett sådant förfarande är emellertid inte en förutsättning för MLI:s tillämplighet.¹⁰⁴ Termen ”modifiera” (eng: modify) valdes medvetet framför termerna ”tillägg” eller ”förändring” (eng: amendment) just för att belysa det faktum att MLI ska existera parallellt med befintliga skatteavtal och automatiskt modifiera dem utan att de upphör att gälla.¹⁰⁵

Skatteavtalen som omfattas av MLI, det vill säga de befintliga skatteavtal där alla avtalsslutande parter aktivt valt att de ska omfattas av MLI, kallas i konventionen och de tekniska uttalandena för ”Covered Tax Agreements” förkortat ”CTA”.¹⁰⁶ Det senare kommer användas framöver i framställningen.

4.2.2 Kompabilitetsklausuler

En del bestämmelser i MLI överlappar artiklar i existerande skatteavtal. Det innebär att regelkonflikter mellan MLI-bestämmelser och bestämmelser i befintliga skatteavtal kan uppstå. Varje materiell artikel i MLI innehåller därför en eller flera så kallade kompabilitetsklausuler (eng: compatibility clauses). De syftar till att lösa potentiella regelkonflikter genom att exempelvis beskriva vilka befintliga skatteavtalsbestämmelser som MLI ämnar ersätta, samt effekten på CTA:er som inte redan innehåller en motsvarande bestämmelse. Av den anledningen innehåller varje MLI-bestämmelse även en eller flera underrättelseklausuler (eng: notification clauses) som föreskriver att det krävs av parterna att informera om vilka CTA:er som innehåller bestämmelser av just den typen. Det förväntas av parterna att de gör sitt bästa för att identifiera alla bestämmelser som kan tänkas rymmas inom kompabilitetsklausulens omfång. Effekten av dessa underrättelser beror sedan på vilken typ av kompabilitetsklausul som den aktuella bestämmelsen innehåller:

- För det första kan kompabilitetsklausulen föreskriva att den aktuella MLI-bestämmelsen ska tillämpas ”i stället för” en existerande skatteavtalsbestämmelse, vilket normalt sätt fordrar att den enbart blir

¹⁰⁴ Tekniska uttalandena, s. 3 p. 13.

¹⁰⁵ Slutrapporten för åtgärd 15, s. 31.

¹⁰⁶ Art. 2(1)(a) MLI.

tillämplig om båda avtalsparter till aktuellt CTA har skickat in en underrättelse om den befintliga skatteavtalsbestämmelsen.

- För det andra kan kompatibilitetsklausulen föreskriva att den aktuella MLI-bestämmelsen tillämpas i ”avsaknad av” en existerande bestämmelse i ett CTA, vilket fordrar att berörda avtalsparter har underrättat om avsaknaden av en existerande bestämmelse i aktuellt CTA.
- För det tredje kan det röra sig om att MLI-bestämmelsen ska ”tillämpas på eller modifiera” en existerande bestämmelse i ett CTA. I sådant fall ersätts inte den befintliga skatteavtalsbestämmelsen utan modifieras enbart av MLI-bestämmelsen. I sådana fall tillämpas MLI-bestämmelsen förutsatt att berörda avtalsparter skickar in en underrättelse om den existerande skatteavtalsbestämmelsen.
- Slutligen kan föreskrivas att MLI-bestämmelsen tillämpas ”i stället för eller i avsaknad av” en befintlig avtalsbestämmelse i ett CTA. Då tillämpas MLI-bestämmelsen i samtliga fall. Om de avtalslutande parterna underrättar om existensen av en befintlig bestämmelse, kommer den ersättas av MLI-bestämmelsen. Finns en existerande skatteavtalsbestämmelse i ett CTA som staterna undgått att underrätta om, kommer bestämmelsen i MLI ändå tillämpas och ersätta den befintliga bestämmelsen. Det sker i den mån som den befintliga bestämmelsen är inkompatibel med MLI-bestämmelsen. Om det överhuvudtaget inte finns en existerande bestämmelse kommer den relevanta bestämmelsen i MLI att läggas till i aktuellt CTA.¹⁰⁷

Det riskerar att uppstå situationer då parterna är oense om huruvida en befintlig skatteavtalsbestämmelse faller inom en specifik kompatibilitetsklausul eller inte, eller vilken bestämmelse det är. Av denna anledning är staternas listor över underrättelser av vikt då de möjliggör för parterna att jämföra sina listor med varandra och undersöka om dessa matchar.¹⁰⁸ På så vis kan rättelser göras innan ratificering sker.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Tekniska uttalandena, s. 5 f.

¹⁰⁸ Gomes, 2018, s. 95 f.

¹⁰⁹ Tekniska uttalandena, s. 69 p. 278 och s. 73 p. 300.

4.3 Flexibilitet i MLI

4.3.1 Inledning

I enlighet med syftet att snabbt implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder erbjuder MLI flexibilitet för dess konventionsparter.¹¹⁰ Dessa olika typer av flexibilitet beskrivs nedan.

4.3.2 Valet av skatteavtal

Det kan finnas omständigheter då en part till MLI önskar utesluta modifiering av ett specifikt skatteavtal. Det kan grunda sig i att skatteavtalet i fråga för tillfället är under omförhandling i syfte att möta utfallet av BEPS-projektet eller att det nyligen har förhandlats klart av samma anledning.¹¹¹ MLI:s parter ges därför möjlighet att välja vilka av deras befintliga skatteavtal som faktiskt ska täckas (och modifieras) av MLI och bli så kallade CTA:er. Det gör de genom att lämna in en underrättelse till OECD i samband med signeringen av MLI av vilken framgår vilka befintliga skatteavtal som de önskar ska omfattas av konventionen.¹¹² För att ett skatteavtal i fråga ska kunna omfattas av MLI krävs dock att alla avtalsparter till aktuellt skatteavtal väljer att inkludera det.¹¹³ MLI:s konventionsparter kan när som helst utöka MLI:s tillämpningsområde i deras respektive skatteavtalsnät genom att lägga till ytterligare skatteavtal.¹¹⁴

4.3.3 Omfattande reservationsmöjligheter

Konventionsparterna ges stora möjligheter att reservera sig mot bestämmelserna i MLI. Parterna kan reservera sig helt eller delvis mot många av MLI:s artiklar. Vissa bestämmelser har mer restriktiva reservationsmöjligheter. Om en part reserverar sig mot en bestämmelse är huvudregeln att den inte tillämpas mellan den reserverande parten och alla andra parter till MLI.¹¹⁵

I vissa fall kan staterna reservera sig mot hela eller delar av en MLI-artikel beträffande vissa av sina CTA:er som innehåller bestämmelser med specifika objektiva definierade karaktärsdrag. Detta för att arbetsgruppen

¹¹⁰ Ibid. s. 3 p. 14.

¹¹¹ Tekniska uttalandena, s. 3.

¹¹² Art. 2(1)(a)(ii) och art. 29(1)(a) MLI.

¹¹³ Tekniska uttalandena, s. 3.

¹¹⁴ Art. 29(5) MLI.

¹¹⁵ Tekniska uttalandena, s. 3 f.

uppmärksammade att det kan hända att stater av policyskäl önskar fortsätta tillämpa specifika typer av existerande bestämmelser i vissa av sina skatteavtal. Därför kan staterna i ett par fall välja att reservera sig mot en MLI-bestämmelse avseende en delmängd av sina CTA:er. Reservationen gäller då mellan den reserverande parten och de avtalsslutande parterna till de skatteavtal som täcks av den specifika reservationen.¹¹⁶

Varje MLI-bestämmelse innehåller en reservationsklausul som förklarar vilken/vilka reservation/reservationer som är möjliga att göra mot just den bestämmelsen.¹¹⁷ Artikel 28(1) MLI innehåller en uttömmande lista med tillåtna reservationer. Parterna kan när som ta tillbaka en reservation eller ersätta en redan lagd reservation med en mer begränsad sådan.¹¹⁸ Emellertid får parter inte lov att lägga till reservationer i efterhand, och på så vis inskränka MLI:s tillämpningsområde.¹¹⁹ Antón, som annars är relativt kritisk till MLI:s påstådda multilaterala karaktär, anser att faktumet att stater inte kan lägga till reservationer i efterhand och att MLI:s tillämpningsområde enbart kan utökas talar för ett visst multilateralt inslag i instrumentet.¹²⁰

Om inget annat föreskrivs i konventionen så tvingar artikel 28(3) MLI till ett symmetriskt utfall av lagda reservationer. Det innebär att reservationen påverkar den reserverande parten i samma grad som den/de andra parten/parterna till aktuellt CTA. Huvudregeln är alltså att det räcker att en part reserverar sig mot en bestämmelse för att den överhuvudtaget inte ska tillämpas mellan de aktuella staterna, oberoende om den andra staten gjort samma reservation eller inte.¹²¹ Det förekommer emellertid bestämmelser i MLI som möjliggör asymmetriska utfall av lagda reservationer. Detta utvecklas närmare länge fram i uppsatsen.¹²²

Reservationer av bestämmelser i MLI som motsvarar minimistandarder är enbart tillåtna i vissa specifikt angivna situationer. Det kan till exempel röra sig om en situation där parterna till aktuellt CTA redan uppfyller minimistandarden.¹²³ Att konventionsparterna i vissa fall kan reservera sig även mot minimistandarder har kritiserats i internationell skattedoktrin. Bland annat då det än en gång ger uttryck för en konservatism och rädsla för att ersätta det traditionella bilaterala tillvägagångssättet med multilateralism.¹²⁴

¹¹⁶ Ibid. s. 4.

¹¹⁷ Tekniska uttalandena, s. 5.

¹¹⁸ Art. 28(9) MLI.

¹¹⁹ Tekniska uttalandena, s. 70 p. 282.

¹²⁰ Antón, 2017, s. 551.

¹²¹ Tekniska uttalandena, s. 67 p. 270.

¹²² Se avsnitt 4.4.2.2. och 4.4.3.1. i denna uppsats.

¹²³ Tekniska uttalandena, s. 3.

¹²⁴ Se exempelvis Brauner, 2018, s. 8.

4.3.4 Valfria bestämmelser och alternativbestämmelser

I MLI återfinns även helt frivilliga bestämmelser, samt bestämmelser där de avtalsslutande parterna kan välja ett av flera alternativ för att bemöta ett specifikt BEPS-problem.¹²⁵ Artiklar som erbjuder staterna att välja en av flera alternativa bestämmelser innehåller också underrättelseklausuler som kräver en underrättelse om vilket alternativ som väljs.¹²⁶

Det kan hända att staterna väljer olika alternativ för uppfyllandet av bestämmelsen. Resultatet kan då bli en asymmetrisk tillämpning. Då tillämpas varje stats alternativ för personer med hemvist i den staten eller så krävs av parterna att de kommer fram till en bilateral lösning om hur bestämmelsen ska tillämpas.¹²⁷ Antón menar att bestämmelser som möjliggör asymmetriska utfall är ett tecken på en bestående bilateralism i det internationella skatteavtalsnätet. Motsatsvis finner författaren att symmetriska reservationer, som alltså innebär att reservationen får ömsesidig effekt på alla aktuella parter, visar på multilaterala karaktärsdrag.¹²⁸

4.4 MLI:s materiella innehåll

4.4.1 Inledning

MLI:s materiella bestämmelser återfinns i artikel 3–17. I avsnitt 4.4.2. redogörs för de bestämmelser som utgör minimistandarder. Dessa är artikel 6, 7 och 16. I samma avsnitt redogörs även för artikel 17. I avsnitt 4.4.3. redogörs kortfattat för MLI:s övriga materiella bestämmelser som inte utgör minimistandarder. Dessa är artikel 3–5, 8–11 och 12–15.

¹²⁵ Tekniska uttalandena, s. 4.

¹²⁶ Ibid. s. 5.

¹²⁷ Se exempelvis avsnitt 4.4.2.2. i denna uppsats.

¹²⁸ Antón, 2017, s. 551.

4.4.2 Minimistandarder

4.4.2.1 Artikel 6 om syftet med skatteavtalet

Artikel 6 i MLI innebär en förändring av alla MLI-täckta skatteavtals preambel. Av den nya preambeln framgår att avsikten med skatteavtalet är att undanröja dubbelbeskattning utan att skapa förutsättningar för icke-beskattning eller minskad skatt.¹²⁹ Staterna kan reservera sig mot bestämmelsen enbart för skatteavtalen som redan innehåller en snarlik preambel.¹³⁰

Parterna kan välja att lägga till ett valfritt stycke som uttrycker en vilja att vidareutveckla sitt ekonomiska förhållande och att utöka samarbete avseende skattefrågor.¹³¹

4.4.2.2 Artikel 7 om förhindrande av skatteavtalsmissbruk

Minimistandarden mot missbruk av skatteavtal i artikel 7 MLI grundar sig i BEPS-åtgärd 6.¹³²

I MLI artikel 7 ges staterna möjlighet att välja ett av flera alternativ. Dessa är följande:

- a) En bestämmelse innehållandes ett så kallat ”Principal Purpose Test” (PPT-bestämmelse)

Enligt denna bestämmelse beviljas inte en skatteavtalsförmån om ett av de huvudsakliga syftena med ett arrangemang eller en transaktion var att erhålla skatteavtalsförmånen. Avtalsförmånen ska emellertid inte nekas om den visar sig vara förenlig med de relevanta skatteavtalsbestämmelsernas ändamål och syfte.¹³³

- b) En PPT-bestämmelse kombinerat med en förenklad ”Limitation on Benefits” – bestämmelse (LOB)

¹²⁹ Art. 6(1) MLI.

¹³⁰ Art. 6(4) MLI.

¹³¹ Art. 6(3) och art. 6(6) MLI.

¹³² Tekniska uttalandena, s. 22 p. 88 och Slutrapporten för åtgärd 6, s. 19 p. 22.

¹³³ Art. 7(1) MLI.

Den förenklade LOB-bestämmelsen är väldigt omfattande i MLI och består av flera kriterier som måste uppfyllas för åtnjutande skatteavtalsförmåner.¹³⁴

- c) En detaljerad LOB-bestämmelse med antingen (i) regler som ska adressera så kallade anti-conduitbestämmelser¹³⁵ eller (ii) en PPT.¹³⁶

Detaljerade LOB-bestämmelser kräver bilaterala anpassningar. Av den anledningen innehåller MLI inte en sådan detaljerad LOB.¹³⁷ Alternativ c) är utformat som en reservation som kan göras förutsatt att parterna har en intention att bilateralt förhandla fram en sådan detaljerad LOB-bestämmelse. Därför föreskrivs att parter som väljer detta alternativ ska söka nå en bilateral överenskommelse som möter minimistandarden.¹³⁸

Om parterna väljer olika alternativ, kan de välja att lösa detta genom att välja mellan två olika bilaterala lösningar.¹³⁹ Det blir exempelvis aktuellt om en part till ett CTA valt PPT-bestämmelsen, medan den andra parten valt PPT-bestämmelsen i kombination med den förenklade LOB-bestämmelsen. Parterna kan då välja ett av följande två alternativ:

1) Att tillämpa den förenklade LOB-bestämmelsen symmetriskt. Det innebär att båda parter kommer överens om att inkludera den detaljerade LOB-bestämmelsen, trots att de valde olika alternativ från början.¹⁴⁰

2) Att tillämpa den förenklade LOB-bestämmelsen asymmetriskt. Det innebär att båda parter tillämpar det alternativ som de själva valt.¹⁴¹

Skulle parterna misslyckas med att komma fram till någon av ovanstående lösningar, kan parten som önskade att komplettera PPT-bestämmelsen med en förenklad LOB-bestämmelse reservera sig mot artikel 7 i sin helhet. Då måste parterna i stället söka nå en bilateral överenskommelse som möter kraven i minimistandarden.¹⁴²

¹³⁴ Art. 7(8) - 7(14) MLI.

¹³⁵ Anti-conduitbestämmelser har att göra med lånestrukturer där personer med hemvist i en avtalslutande stat, som vanligtvis har rätt till att åtnjuta skatteavtalsförmåner, används som ett mellanliggande led av personer som saknar rätten till sådana förmåner, se Engstråten, 2017 s. 405.

¹³⁶ Art. 7(15)(a) MLI.

¹³⁷ Tekniska uttalandena, s. 22 p. 90.

¹³⁸ Ibid. s. 28 p. 109.

¹³⁹ Ibid. s. 24 p. 101.

¹⁴⁰ Art. 7(7)(a) MLI och tekniska uttalandena s. 24 p. 102.

¹⁴¹ Art. 7(7)(b) MLI och tekniska uttalandena s. 24–25 p. 102.

¹⁴² Art. 7(16) MLI och tekniska uttalandena s. 29 p. 113.

Ovan beskrivna struktur av alternativ och reservationer är visserligen förenliga med MLI:s utlovade flexibilitet. Trots detta menar Antón att i och med att bilaterala överenskommelser tar tid att nå, kan förfarandet resultera i förseningar och negativa utfall för skattebetalare. I stället för att förlita sig på multilaterala lösningar som gäller för alla konventionsparter, insisterar ovan beskrivna reservations- och alternativsystem på bilaterala förhandlingar.¹⁴³

Artikel 7 i MLI, och framför allt PPT-bestämmelsen, har diskuterats en del i internationell skattedoktrin.¹⁴⁴ En redogörelse av alla uttryckta synpunkter faller emellertid utanför uppsatsens omfång. Här nöjer vi oss med att påpeka att PPT-bestämmelsen till viss del liknar den så kallade ”vägledande principen” i paragraf 9.5 i OECD-kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal.¹⁴⁵ Därav kan man undra om implementeringen av bestämmelsen egentligen kommer få så stor praktisk inverkan, något som Kleist anser. Delvis då domstolar kanske inte vill undgå att medge skatteavtalsförmåner när detta inte direkt framgår av avtalstexten. Det kan också vara så att domstolar finner att skatteavtalsförmåner inte bör tillåtas vid tillämpning av OECD-kommentarerna, men att de undviker att utgå i från vägledningen i dessa om aktuellt skatteavtal slöts innan kommentaren infördes.¹⁴⁶

PPT:n är subjektivt utformad och bestämmelsens omfång kan komma att variera beroende på tillämparens subjektiva synsätt. Det lär ge upphov till osäkerhet kring huruvida bestämmelsen är tillämplig eller inte i olika situationer. Kleist menar att bestämmelsens oförutsägbarhet eventuellt kan komma att bli större än dess förtjänster.¹⁴⁷ Baker poängterar emellertid att det återstår att se om bestämmelsens vaghet kommer att undergräva tilliten som skattebetalare har gentemot skatteavtal.¹⁴⁸

4.4.2.3 Artikel 16 om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Artikel 16 i MLI bygger på artikel 25(1)–25(3) i OECD:s modellavtal.¹⁴⁹ Om en skattskyldig anser att vidtagna åtgärder från någon av eller båda staterna kommer att resultera i beskattning i strid med skatteavtalet, tillåter artikel 16(1) första meningen att hen lägger fram sin sak för den behöriga

¹⁴³ Antón, 2017, s. 550 f.

¹⁴⁴ Se exempelvis Kuźniacki, 2018 och Bergedahl, 2018.

¹⁴⁵ Principen har följt av kommentaren sedan 2003 fram till 2014 års modellavtal. Se OECD:s modellavtal från 2014, paragraf 9.5 i kommentaren till artikel 1 och Kleist, 2018, s. 37.

¹⁴⁶ Kleist, 2018, s. 37 f.

¹⁴⁷ Ibid. s. 46.

¹⁴⁸ Baker, 2017, s. 282.

¹⁴⁹ Tekniska uttalandena, s. 48 p. 193.

myndigheten i någon av de avtalsslutande staterna. Till skillnad från den tidigare lydelsen i modellavtalet¹⁵⁰ möjliggörs nu klagan hos båda staters behöriga myndigheter. Om konventionsparterna reserverar sig mot denna del krävs att de uppfyller minimistandarden på annat sätt. Reservationen fordrar att ett bilateralt notifikations- eller konsultationsförfarande med de behöriga myndigheterna i de andra avtalsslutande staterna till deras skatteavtal (som inte redan tillåter att personer tar upp sin sak hos båda staters behöriga myndigheter) inrättas.¹⁵¹

Skattskyldiga har tre år på sig att framställa en begäran om ömsesidig överenskommelse.¹⁵² Treårsgränsen gäller förutsatt att aktuellt CTA inte anger någon tidsgräns alternativt att tidsgränsen som anges är kortare än tre år.¹⁵³

Finner behörig myndighet att klaganden gjort en grundad invändning utan att själv lyckas uppnå en tillfredställande lösning, ska myndigheten i stället söka lösa problemet genom en ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten.¹⁵⁴

Artikel 16(3) i MLI föreskriver att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska söka lösa problem som uppstår i tolkningen eller tillämpningen av aktuellt CTA genom en ömsesidig överenskommelse.

Observera att artikel 16 inte ställer upp något krav på att eventuellt problem faktiskt *ska* lösas genom ömsesidig överenskommelse. Bestämmelsen uttrycker bara en skyldighet att *söka lösa* problemet genom ömsesidig överenskommelse.¹⁵⁵

4.4.2.4 Artikel 17 om vederbörliga justeringar

Artikel 17 innebär en implementering av artikel 9(2) i OECD:s

¹⁵⁰ OECD, 2014, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. [Hädanefter ”OECD:s modellavtal med kommentarer, 2014”], art. 25(1).

¹⁵¹ Förfarandet ska gälla då den behöriga myndigheten i hemviststaten finner att en skattskyldigs begäran om ömsesidig överenskommelse är ogrundad. I ett sådant fall krävs av den behöriga myndigheten i hemviststaten att denna underrättar den behöriga myndigheten i den andra staten om detta, se art. 16(5)(a) MLI och tekniska uttalandena, s. 50 p. 200.

¹⁵² Art. 16(1) andra meningen MLI.

¹⁵³ Art. 16(4)(a)(ii) MLI.

¹⁵⁴ Art. 16(2) MLI.

¹⁵⁵ I stället är tanken att bestämmelserna om tvingande skiljeförfarande ska tillämpas för det att en ömsesidig överenskommelse inte nås. Se Del VI MLI. Dessa bestämmelser behandlas emellertid inte i denna uppsats.

modellavtal.¹⁵⁶ Artikeln utgör inte en minimistandard, utan en så kallad ”Best practice”. ”Best practices” har, till skillnad från minimistandarderna, förhållandevis subjektiv karaktär och är således svårare att granska och utvärdera.¹⁵⁷

Artikel 17 i MLI avser företag i intressegemenskap mellan vilka obehöriga vinstöverföringar (genom internprissättning) kan ske.¹⁵⁸ Artikeln förskriver att när den ena staten gjort en justering av det ena företags inkomst i enlighet med armlängdsprincipen, krävs av den andra staten (för att undvika dubbelbeskattning) att den gör en motsvarande justering av det andra företags inkomst där.¹⁵⁹

Trots att artikel 17 inte är en minimistandard, måste stater som reserverar sig mot bestämmelsen ändå acceptera sådana vederbörliga justeringar, alternativt söka lösa problem som kan uppstå genom en ömsesidig överenskommelse.¹⁶⁰

4.4.3 Övriga materiella bestämmelser

4.4.3.1 Artikel 3-5 om hybrida mismatchningar

Artikel 3–5 i MLI baseras på rekommendationer i BEPS-åtgärd 2 om neutralisering av effekten av hybridarrangemang¹⁶¹ och BEPS-åtgärd 6 om förhindrande av skatteavtalsförmåner i icke avsedda situationer.¹⁶²

Artikel 3 MLI bygger på en uppdatering i artikel 1(2) i OECD:s modellavtal. Bestämmelsen hade inte en motsvarighet i det tidigare modellavtalet.¹⁶³ Enligt artikeln ska investeringar som görs via delägarbeskattade personer omfattas av skatteavtalets regler på samma sätt som om aktuell delägare hade gjort investeringen direkt. Förmånerna blir inte aktuella om ingen av de avtalsslutande staterna i sin interna rätt behandlar inkomsten hos det aktuella subjektet som en inkomst hos en person med hemvist där.¹⁶⁴

¹⁵⁶ Tekniska uttalandena, s. 53 p. 209.

¹⁵⁷ Slutrapporten för åtgärd 14, s. 12 p. 7.

¹⁵⁸ Ibid. s. 29 p. 43.

¹⁵⁹ Art. 17(1) MLI.

¹⁶⁰ Se art. 17(3)(b) och art. 17(3)(c) MLI och Engsbråten, 2017, s. 408.

¹⁶¹ OECD, 2015, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, [Hädanefter: ”Slutrapporten för åtgärd 2”].

¹⁶² Se Slutrapporten för åtgärd 6.

¹⁶³ Se Slutrapporten för åtgärd 2, s. 139, OECD:s modellavtal med kommentarer, 2014 och OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017.

¹⁶⁴ Art. 3(1) MLI och prop. 2017/18:61 s. 25.

Artikel 4 i MLI bygger på en uppdatering av den så kallade ”tie-break”-regeln för företag i artikel 4(3) i OECD:s modellavtal.¹⁶⁵ Om en person som inte är en individ anses ha hemvist i båda avtalsslutande stater ska de behöriga myndigheterna söka nå en ömsesidig överenskommelse för att fastställa personens hemvist. Misslyckas myndigheterna med detta, ska personen komma att få skatteavtalsförmåner i den omfattning och på det sätt som myndigheterna kommer överens om.¹⁶⁶

Artikel 5 i MLI tar sikte på de fall då undantagsmetoden (exemptmetoden) tillämpas och källstaten enligt skatteavtalet inte ska beskatta den aktuella inkomsten alternativt beskatta den väldigt lågt. Resultatet kan bli en dubbel icke-beskattningsituation. För att komma till bot med problematiken kan staterna enligt MLI välja ett av tre alternativ (A, B eller C).¹⁶⁷ Alternativ A födrar att avräkningsmetoden används då källstaten tillämpar skatteavtalet för att undanta inkomsten eller kapitalet från beskattning eller för att sätta ned källskatten.¹⁶⁸ Alternativ B fordrar också en övergång till avräkningsmetoden men bara i vissa fall. Nämligen då hemviststaten annars skulle undanta en utdelning från beskattning, som dessutom är avdragsgill i den källstaten enligt lagstiftningen där.¹⁶⁹ Alternativ C grundar sig i artikel 23(b) i OECD:s modellavtal och innebär alltså en bestämmelse som implementerar avräkningsmetoden helt.¹⁷⁰

Denna artikel möjliggör en så kallad asymmetrisk tillämpning som beskrivet ovan under avsnitt 4.3.4. Om staterna väljer olika alternativ är huvudregeln att respektive stats alternativ enbart tillämpas för personer med hemvist i staten som valt alternativet. Vissa deltagare i arbetsgruppen ansåg att en sådan asymmetrisk tillämpning kunde rubba balansen i vissa skatteavtal. Det gäller skatteavtalen där bestämmelsen för undvikande av dubbelbeskattning är ett resultat av bilaterala kompromisser. Av den anledningen tillåts stater som inte väljer något alternativ att reservera sig mot hela artikel 5 i MLI för ett, flera, eller alla av sina CTA:er.¹⁷¹

Om en av de avtalsslutande staterna väljer alternativ A och den andra alternativ B, är en asymmetrisk tillämpning möjlig. Vad gäller alternativ C framgår av de tekniska uttalandena att en del stater kanske är mer bekväma att anta innehållet i detta alternativ genom bilaterala förhandlingar. Därför

¹⁶⁵ Slutrapporten för åtgärd 6, s. 72.

¹⁶⁶ Art. 4(1) MLI.

¹⁶⁷ Tekniska uttalandena, s. 16 p. 60.

¹⁶⁸ Art. 5(2) MLI och Tekniska uttalandena, s. 16 f. p. 61–63.

¹⁶⁹ Art. 5(4) MLI och Tekniska uttalandena, s. 17 p. 66.

¹⁷⁰ Art. 5(6) MLI; jmf. OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, art. 23(b).

¹⁷¹ Art 5(8) MLI och Tekniska uttalandena, s. 18 p. 72.

tillåter artikeln att parter som inte väljer att tillämpa alternativ C för en, flera, eller alla av sina CTA:er, kan också förbjuda de andra avtalsslutande parterna att tillämpa detta alternativ.¹⁷² Antón beskriver sistnämnda förfarande som en sorts veto-rätt för staterna som ensidigt kan besluta att de andra avtalsslutande staterna till deras CTA:er inte kan använda alternativ C. Han menar även att artikel 5(9) i MLI går bortom Wienkonventionens definition av vad en reservation är.¹⁷³ Att förfarandet försvaras genom påståendet att många stater föredrar bilaterala förhandlingar för ändringar som alternativ C innebär, talar för en bestående bilateral inställning i skatteavtalsnätet, snarare än en multilateral sådan.¹⁷⁴

4.4.3.2 Artikel 8-11 om otillbörligt utnyttjande av skatteavtal

Artikel 8–11 i MLI innehåller bestämmelser om motverkande av missbruk av skatteavtal och baseras på rekommendationer i BEPS-åtgärd 6 om förhindrande av skatteavtalsförmåner i icke avsedda situationer.¹⁷⁵

Artikel 8 baseras på den efter BEPS-åtgärd 6 reviderade artikel 10(2) i OECD:s modellavtal. Det är vanligt att skatteavtal föreskriver en minskad källskatt på utdelningar om ägarandelen uppgår till en viss nivå. Artikel 8 i MLI innebär emellertid att ägarandelen måste ha uppgått till den föreskrivna nivån i minst 365 dagar innan utdelningstillfället.¹⁷⁶

Artikel 9 i MLI bygger på en ändrad lydelse av artikel 13(4) i OECD:s modellavtal som ett resultat av BEPS-åtgärd 6.¹⁷⁷ Ändringen innebär att kapitalvinster får beskattas i den andra staten, förutsatt att minst 50 % av aktiernas värde har utgjorts av fast egendom vid något tillfälle under en period om 365 dagar innan avyttringen.¹⁷⁸

¹⁷² Art. 5(9) MLI och Tekniska uttalandena, s. 18 p. 73.

¹⁷³ Enligt art. 2(2)(d) i Wienkonventionen utgör en reservation ”en ensidig förklaring, oavsett formulering eller beteckning, avgiven av en stat vid undertecknande, ratifikation, godtagande eller godkännande av eller anslutning till en traktat i avsikt att utesluta eller modifiera rättsverkningarna av vissa bestämmelser i traktaten i förhållande till staten i fråga.”

¹⁷⁴ Antón, 2017, s. 549.

¹⁷⁵ Se Slutrapporten för åtgärd 6.

¹⁷⁶ Art. 8(1) MLI och Slutrapporten för åtgärd 6, s. 70 f.

¹⁷⁷ Tidigare stadgades att kapitalvinster, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat, förvärfvas på grund av avyttring av aktier vars värde till mer än 50 % utgörs av fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Se OECD:s modellavtal med kommentarer, 2014.

¹⁷⁸ Art. 9(1) MLI och Slutrapporten för åtgärd 6, s. 72.

Artikel 10 bygger på en ny bestämmelse i OECD:s modellavtal.¹⁷⁹ Bestämmelsen hade ingen äldre motsvarighet i det tidigare modellavtalet. Den är en anti-missburksbestämmelse för fasta driftställen i tredje land och föreskriver att när

- ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från den andra avtalsslutande staten och den förstnämnda staten behandlar inkomsten som om den är hänförlig till ett fast driftställe som finns i ett tredje land, och
- vinsterna som är hänförliga till det fasta driftstället är undantagna från skatt i den förstnämnda staten,

ska skatteavtalsförmånerna inte gälla på någon inkomst om skatten i den tredje staten är mindre än 60 % av skatten som skulle blivit påförd i den förstnämnda staten, om det fasta driftstället hade varit beläget där.¹⁸⁰

Om inkomsten förvärvas i samband med eller på grund av att en aktiv affärsverksamhet bedrivs genom det fasta driftstället, ska ovanstående inte gälla.¹⁸¹ Medges inte skatteavtalsförmåner kan behörig myndighet i den andra avtalsslutande staten, på begäran av den skattskyldige, ändå medge sådana förmåner om begäran är grundad. Innan begäran antingen bifalles eller avslås, måste emellertid den myndigheten först konsultera med den behöriga myndigheten i den andra staten.¹⁸²

Av artikel 11(1) i MLI följer att, förutom i vissa i artiklarna angivna fall, ska skatteavtal inte begränsa en stats rätt att beskatta personer med hemvist i den staten.

4.4.3.3 Artikel 12-15 om fasta driftställen

Artikel 12–15 i MLI innehåller bestämmelser som tar sikte på undvikande av status som fast driftställe. De baseras på rekommendationer i BEPS- åtgärd 7.¹⁸³

Artikel 12 i MLI bygger på uppdaterade versioner av artikel 5(5) och 5(6) i OECD:s modellavtal och tar sikte på missbruk av kommissionärsstrukturer

¹⁷⁹ Slutrapporten för åtgärd 6, s. 75 f. och OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, art. 29(8).

¹⁸⁰ Art. 10(1) MLI.

¹⁸¹ Art. 10(2) MLI.

¹⁸² Art. 10(3) MLI.

¹⁸³ Se OECD, 2015, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, [Hädanefter: ”Slutrapporten för åtgärd 7”].

för undvikande av status som fastdriftställe. Genom ändringarna sänks gränsen för när ett fast driftställe ska anses existera i kommissionärsförhållanden.¹⁸⁴

Artikel 13 i MLI bygger på en uppdaterad version av artikel 5(4) i OECD:s modellavtal. Ändringen innebär att aktiviteter som undantas från status som fast driftställe ska undantas enbart under förutsättning att de är av förberedande eller biträdande karaktär. Artikel 13 innehåller även en alternativbestämmelse då vissa stater ansåg att en del av undantagen i listan redan är av förberedande eller biträdande karaktär i sig själva. Alternativ A motsvarar således artikel 5(4) i OECD:s modellavtal så som den ändrades genom slutrapporten för åtgärd 7. Alternativ B motsvarar en bestämmelse som finns i kommentarerna till artikel 5 i slutrapporten för åtgärd 7.¹⁸⁵

Artikel 14 MLI bygger på punkt 18(1) i kommentarerna till artikel 5 i OECD:s modellavtal som de blev reviderade genom BEPS-åtgärd 7.¹⁸⁶ Det förekommer att kontrakt delas upp mellan bolag inom samma koncern för att kunna kringgå tidsramen om 12 månader.¹⁸⁷ Bestämmelsen stadgar därför att om ett arbete pågår under längre tid än 30 dagar ska det läggas ihop med tiden som närstående bolag arbetat på samma plats.¹⁸⁸

Artikel 15 MLI innehåller en definition av vad som menas med ”närstående till ett företag” så som det används i artikel 12–14 MLI.¹⁸⁹

4.5 Efterföljande ändringar, ikraftträdande och utträde

Artikel 30 MLI föreskriver att konventionens bestämmelser inte ska påverka ändringar i skatteavtal som konventionsparterna kommer överens om efter det att MLI har ändrat/modifierat skatteavtalen. Det klargörs med andra ord att konventionen inte förhindrar att parterna framöver bilateralt ändrar om i de skatteavtal som täcks av MLI.¹⁹⁰

MLI träder i kraft tre månader efter att fem stater har lämnat in sina ratifikationsdokument. För de stater som lämnar in sina ratificeringsdokument efter att MLI har trätt i kraft så träder MLI i kraft tre

¹⁸⁴ Tekniska uttalandena, s. 39 p. 157 och Slutrapporten för åtgärd 7, s. 15 f.

¹⁸⁵ Tekniska uttalandena, s. 41 f. p. 168–169 och Slutrapporten för åtgärd 7, s. 28 ff. och 38.

¹⁸⁶ Tekniska uttalandena s. 45 p. 183 och Slutrapporten för åtgärd 7, s. 43.

¹⁸⁷ Slutrapporten för åtgärd 7, s. 42.

¹⁸⁸ Detta förutsatt att även den sistnämnda tiden överstiger 30 dagar, se art. 14(1) MLI.

¹⁸⁹ Art. 15(1) MLI.

¹⁹⁰ Tekniska uttalandena, s. 74 p. 310.

månader efter att de lämnade in sitt egna ratificeringsdokument.¹⁹¹ Artikel 35 MLI reglerar när konventionens bestämmelser ska börja tillämpas. Reglerna är olika beroende på vilken skatt det rör sig om och bestämmelsen innehåller även en del undantag.¹⁹² Emellertid kan staterna reservera sig mot huvudreglerna om när artiklarna ska börja tillämpas, tills dess att staterna i fråga vidtagit nödvändiga interna åtgärder.¹⁹³

Av artikel 37(1) MLI följer att konventionsparterna när som helst kan träda ur MLI genom att sända över en underrättelse till OECD. Om MLI har trätt i kraft för alla parter till ett aktuellt CTA innan någon av parterna träder ur MLI, ska aktuellt CTA förbli modifierat av MLI.¹⁹⁴

¹⁹¹ Art. 34(1) och art. 34(2) MLI.

¹⁹² Art. 35 MLI.

¹⁹³ Art. 35(7) MLI.

¹⁹⁴ Art. 37(2) MLI.

5 MLI:s genomslagskraft

5.1 Inledning

Den första signeringsceremonin för MLI ägde rum den 7 juni år 2017 i Paris,¹⁹⁵ varefter ytterligare stater anslutit sig. I skrivande stund har 78 stater signerat MLI¹⁹⁶ och ytterligare sex stater har uttryckt en intention att så småningom signera.¹⁹⁷ Staterna kan lämna in sina reservationer och underrättelser till OECD vid tiden för signering.¹⁹⁸ Om så sker ska listan över reservationer och underrättelser bekräftas vid tiden för inskickande av ratifikationsdokumenten förutsatt att det inte uttryckligen framkommer att listan som skickades in vid tiden för signering är definitiv.¹⁹⁹ Om reservationer och underrättelser inte görs i samband med signeringen ska en preliminär lista med förväntade reservationer och underrättelser skickas in vid tiden för signering.²⁰⁰ Funktionen med preliminära listor över reservationer och underrättelser motiveras av transparens skäl och ämnar ge de konventionslutande staterna en indikation om konventionsparternas inställningar till MLI. På så sätt kan alla stater få en uppfattning om hur deras befintliga skatteavtal kommer modifieras av MLI och därmed förenklas den interna ratifikations- och implementeringsprocessen. Emellertid hindrar det inte stater från att skicka in uppdaterade listor i samband med inskickande av sina ratifikationsdokument.²⁰¹

I dagsläget har Österrike, Isle of Man, Jersey, Polen och Slovenien skickat in slutgiltiga ratifikationsdokument. Slovenien var de senaste att göra detta (22 mars år 2018) vilket innebär att MLI träder i kraft den 1 juli i år.²⁰²

¹⁹⁵ OECD: Groundbreaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, <www.oecd.org/tax/beps/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>, besökt 2018-02-02.

¹⁹⁶ OECD: Major step forward in international tax co-operation as additional countries sign landmark agreement to strengthen tax treaties, <www.oecd.org/tax/major-step-forward-in-international-tax-cooperation-as-additional-countries-sign-landmark-agreement-to-strengthen-tax-treaties.htm>, besökt 2018-02-02.

¹⁹⁷ Dessa är Algeriet, Estland, Kazakstan, Libanon, Oman och Swaziland. Se OECD: Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, <www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, [Hädanefter: "Listan över konventionsparter"], besökt 2018-03-22.

¹⁹⁸ Art. 28(5) och art. 29(1) MLI.

¹⁹⁹ Art. 28(6) och art. 29(3) MLI.

²⁰⁰ Art. 28(7) och art. 29(4) MLI.

²⁰¹ Tekniska uttalandena s. 69 p. 280 och s. 73 p. 302.

²⁰² Se Listan över konventionsparter.

Den 15 mars lämnade regeringen över en proposition till riksdagen med förslag att de godkänner MLI tillsammans med regeringens ställningstaganden beträffande de val och förbehåll som Sverige gjort gällande MLI. Godkännandet syftar till att Sverige ska kunna ratificera konventionen.²⁰³

5.2 Matchande skatteavtal

Som ovan nämnts har 78 stater signerat MLI. De har gjort relativt olika val beträffande vilka av sina befintliga skatteavtal som de vill ska omfattas av konventionen. Emellertid räcker det inte att en stat väljer ett skatteavtal utan det krävs även att den/de andra parten/parterna till skatteavtalet i fråga också har gjort ett sådant val för att avtalet ska bli ett så kallat matchande skatteavtal – och därmed kunna modifieras av MLI.²⁰⁴

I skrivande stund har totalt 2450 skatteavtal valts av MLI:s konventionsparter (med duplicering 3695 stycken) och för tillfället finns det 1245 matchande avtal (med duplicering 2490).²⁰⁵ Ha i åtanke att en hel del stater har valt att inkludera skatteavtal där den andra avtalsparten över huvud taget inte har signerat MLI. Ett exempel är att flera stater har valt att inkludera sitt dubbelbeskattningsavtal med USA som inte har signerat MLI.²⁰⁶

I denna uppsats finns inte utrymme för att redogöra för alla konventionsparters olika val och hur många matchande avtal de har. Nedanstående tabell illustrerar emellertid 12 staters val. Tabellen visar cirka hur många skatteavtal staterna har idag²⁰⁷ hur många skatteavtal de valde att inkludera i MLI och hur många matchande skatteavtal de har, det vill säga avtalen som blir ”Covered Tax Agreements”, CTA:er.²⁰⁸

²⁰³ Prop. 2017/18:61 s. 1.

²⁰⁴ Tekniska uttalandena, s. 3.

²⁰⁵ Se OECD: MLI Database – Matrix of Options and Reservations, <www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>, besökt 2018-04-01.

²⁰⁶ Mer om detta under avsnitt 5.4 i denna uppsats.

²⁰⁷ Notera att tabellen enbart visar cirka hur många skatteavtal respektive stater har idag. Informationen har tagits fram via ett verktyg på IBFD Tax Research Platform. Emellertid är alla skatteavtal som detta verktyg visar inte fullständiga. Därför är mängden skatteavtal delvis uppskattad. Se IBFD Tax Research Platform: Treaty Status Monitor, <<https://online-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=tsm>>, besökt 2018-04-25.

²⁰⁸ Informationen har kommits åt genom att använda ett av OECD utvecklat digitalt verktyg samt staternas respektive inställningar. Se OECD: MLI matching database (beta), <<http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>>, besökt 2018-04-24; Se även Listan över konventionsparter.

Land	Antal skatteavtal	Antal valda skatteavtal	Antal matchande skatteavtal
Australien	ca 50	43	32 ²⁰⁹
Kanada	ca 95	75	56 ²¹⁰
Tyskland	ca 95	35	31 ²¹¹
Portugal	ca 80	79	54 ²¹²
Finland	ca 75	71	46 ²¹³
Slovenien	ca 60	57	38 ²¹⁴
Georgien	ca 60	34	33 ²¹⁵
Colombia	ca 12	10	9 ²¹⁶
Argentina	ca 19	17	16 ²¹⁷
Egypten	ca 60	55	32 ²¹⁸
Mauritius	ca 43	23	16 ²¹⁹
Ryssland	ca 90	66	18 ²²⁰

Valet av stater i ovanstående tabell är valt till största del tillfälligt, utöver att de första sex är OECD-länder och de resterande sex inte är det. Ytterligare exemplifieras stater med varierande antal skatteavtal för att illustrera mångfalden i skatteavtalsstrukturen mellan olika parter.

Inledningsvis kan konstateras att det är relativt sällan, i vart fall gällande urvalet av stater i tabellen, som de har undvikit att välja varandra. Bristen på matchande avtal tycks snarare grunda sig i vad som ovan sagts om att många

²⁰⁹ Fyra av Australiens val har inte valt att inkludera avtalet med Australien. Resterande icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

²¹⁰ Ett av Kanadas val har inte valt att inkludera avtalet med Kanada. Resterande icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

²¹¹ Ett av Tysklands val har inte valt att inkludera avtalet med Tyskland. Resterande icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

²¹² Två av Portugals val har inte valt att inkludera avtalet med Portugal. Resterande icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

²¹³ Ett av Finlands val har inte valt att inkludera avtalet med Finland. Resterande icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

²¹⁴ Två av Sloveniens val har inte valt att inkludera avtalet med Slovenien. Resterande icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

²¹⁵ Det enda avtalet som inte är ett matchande avtal är det med Estland och Estland har inte signerat MLI.

²¹⁶ Det enda avtalet som inte är ett matchande avtal är det med Schweiz då Schweiz inte har valt att inkludera avtalet med Colombia.

²¹⁷ Det enda avtalet som inte är ett matchande avtal är det med Förenade Arabemiraten och Förenade Arabemiraten har inte signerat MLI.

²¹⁸ Åtta av Egyptens val har inte valt att inkludera avtalet med Egypten. Resterande icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

²¹⁹ Alla icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

²²⁰ Två av Rysslands val har inte valt att inkludera avtalet med Ryssland. Resten icke-matchade avtal är slutna med stater som inte har signerat MLI.

stater valde att inkludera skatteavtal med stater som sedan aldrig signerade konventionen. Av de avtal som Egypten valde att inkludera, var det åtta stater som hade signerat MLI men som inte hade inkluderat skatteavtalet med Egypten. Det är något fler än i de övriga fallen beskrivna i tabellen. Det kan även konstateras att stater är olika angelägna att inkludera merparten av sina skatteavtal. Det kan ha olika orsaker. Som tidigare nämnts har OECD infört denna flexibilitet av en anledning. De anser att vissa stater kan önska lämna vissa av sina dubbelbeskattningsavtal utanför MLI:s omfattning då de redan befinner sig bilaterala förhandlingar gällande dessa avtal eller att avtalen i fråga redan möter BEPS-kraven.²²¹ Oavsett anser jag att det faktum att många av MLI:s konventionsparter valt att inkludera stora delar av sitt skatteavtalsnät, tyder på en positiv inställning till konventionen som sådan.

5.3 Omfattande reservationer

5.3.1 Inledning

I detta underavsnitt återfinns ett antal tabeller som illustrerar hur MLI:s konventionsparter förhållit sig till MLI vad gäller lagda reservationer. Som tidigare nämnts kan MLI:s parter, vad gäller artiklar som inte utgör minimistandarder, välja att reservera sig mot delar av eller hela bestämmelser. Tillåtna reservationer för minimistandarder är mer begränsade.²²²

Avsnitt 5.3.2. tar sikte på alla 78 konventionsparter medan avsnitt 5.3.4. är begränsat till enbart OECD-länder.

5.3.2 Alla konventionsparter

Nedanstående tabell visar hur många av de totalt 78 konventionsparterna som har reserverat sig mot de olika artiklarna i MLI i sin helhet. Vad gäller artiklarna som ger parterna olika alternativ har även noterats hur många stater som valt vilket alternativ. Tabellen visar emellertid inte partiella reservationer, med undantag för vissa artiklar. Fullständiga reservationer innebär att staten reserverar sig mot bestämmelsen i sin helhet beträffande alla sina CTA:er.

²²¹ Se avsnitt 4.3.2. i denna uppsats.

²²² Se avsnitt 4.3.3. i denna uppsats.

Artikel 3 om delägarbeskattade personer	52 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 4 om förfarandet vid dubbel hemvist	49 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 5 om metoder för undvikande av dubbelbeskattning	32 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet för alla sina skatteavtal. ²²³ 27 stater har ännu inte gjort ett val. 3 stater har utnyttjat ”veto-rätten.” ²²⁴ 7 stater valde alternativ A. ²²⁵ 11 stater valde alternativ C. ²²⁶
Artikel 6 om syftet med ett CTA	11 stater har reserverat sig mot bestämmelsen avseende vissa av sina CTA:er. 50 stater har valt att göra det valfria tillägget.
Artikel 7 om förhindrande av skatteavtalsmissbruk	12 stater har valt att komplettera PPT-bestämmelsen med en förenklad LOB-bestämmelse. ²²⁷ Ingen av staterna har reserverat sig mot PPT-bestämmelsen för att i stället bilateralt förhandla fram en detaljerad LOB-bestämmelse i kombination med antingen en PPT eller anti conduit-bestämmelser. 9 stater har valt att tillämpa PPT-bestämmelsen som en tillfällig lösning med intentionen att där det är möjligt bilateralt att förhandla fram en detaljerad LOB-bestämmelse. ²²⁸

²²³ Bestämmelse tillåter staterna att reservera sig gällande en delmängd av sina skatteavtal, Se avsnitt 4.4.3.1. i denna uppsats. Enbart Grekland utnyttjade denna möjlighet och reserverade sig mot bestämmelsen för en delmängd, om än de flesta, av sina skatteavtal.

²²⁴ Det vill säga utnyttjat en klausul i artikeln som möjliggör för de parter som inte har valt alternativ C att även förbjuda de andra staterna som är parter till den förstnämnda staternas skatteavtal, att tillämpa alternativ C. Jmf. avsnitt 4.4.3.1 i denna uppsats.

²²⁵ Dessa är Curacao, Elfenbenskusten, Liechtenstein, Luxembourg, Nederländerna, Schweiz och Österrike.

²²⁶ Dessa är Argentina, Cameroun, Gabon, Norge, Polen, Portugal, Rumänien, Senegal, Slovakien, Spanien och Uruguay.

²²⁷ Dessa är Argentina, Armenien, Bulgarien, Chile, Colombia, Indien, Indonesien, México, Ryssland, Senegal, Slovakien och Uruguay.

²²⁸ Dessa är Chile, Colombia, Kanada, Kuwait, Mauritius, Norge, Polen, Senegal och Seychellerna.

Artikel 8 om transaktioner för att överföra utdelning	43 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 9 om kapitalvinst på grund av överlåtelse av andelar eller andra rättigheter vars värde huvudsakligen kan hänföras till fast egendom	43 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 10 – Anti-missbruksbestämmelse för fasta driftställen belägna i tredje land	55 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 11 om tillämpning av skatteavtal för att begränsa en parts rätt att beskatta personer med hemvist i den egna staten	54 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 12 om artificiella upplägg för undvikande av fast driftställe genom kommissionärsförhållanden och liknande strategier	43 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 13 om artificiella upplägg för undvikande av fast driftställe genom undantagen för specifika aktiviteter	30 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 14 om uppdelning av kontrakt	50 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.
Artikel 16 om ömsesidiga överenskommelser	25 stater har reserverat sig mot första meningen i paragraf 1 och avser uppfylla minimistandarden på annat sätt. ²²⁹
Artikel 17 om vederbörliga justeringar	40 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet.

Under hösten 2017 gjorde Bosman en liknande tabell som ovan. Dock har flera stater tillkommit sedan dess. Bosman konstaterade redan då att merparten av reservationerna har gjorts mot artiklar som inte utgör minimistandarder. Han poängterade att eftersom de flesta av dem tillämpas symmetriskt, kommer reservationerna även ha genomslag på alla andra avtalsparter till aktuella CTA:er tillhörande parterna som lagt de aktuella reservationerna.²³⁰ Kleist publicerade nyligen en undersökning av hur världens 20 största ekonomier har valt att reservera sig mot MLI:s olika artiklar. Varför staterna har gjort diverse reservationer är än oklart. En teori till detta fenomen är att det kan bero på staternas vilja att skydda affärsverksamhet. Det kan vidare bero på MLI:s komplexitet och

²²⁹ Det vill säga att i stället se till att ett notifikations- och konsultationsförfarande inrättas bilateralt med de behöriga myndigheterna i de andra staterna. Se avsnitt 4.4.2.3 i denna uppsats.

²³⁰ Bosman, 2017, s. 651 ff.

svårigheterna att utröna MLI:s effekter, alternativt de smala tidsramarna inom vilka inställningarna utformades.²³¹

Artikel 7 om förhindrande av skatteavtalsmissbruk kan vara MLI:s viktigaste artikel. Detta då artikeln är en minimistandard och i princip den enda minimistandarden som medför en stor förändring. Som man kan se har ingen stat reserverat sig mot PPT-bestämmelsen för att i stället förhandla fram en detaljerad LOB-bestämmelse. 12 stater har däremot valt att komplettera PPT-bestämmelsen med en förenklad LOB-bestämmelse. Artikel 7 är som sagt omdebatterad på grund av sin oförutsägbarhet och möjligheten till missmatchningar mellan bestämmelsens olika alternativ. Då merparten av konventionsstaterna enbart valde PPT-bestämmelsen lär det inte bli många missmatchningar i praktiken. Oförutsägbarheten som PPT:n innebär är emellertid en annan sak.²³²

Det är svårt att utröna ett mönster i hur stater valt att reservera sig mot olika bestämmelser. Som tidigare nämnts bygger både artikel 3 och artikel 10 i MLI på nya bestämmelser i OECD:s modellavtal som inte hade en motsvarighet där innan.²³³ Nämda artiklar är alltså inte baserade på uppdaterade och smått förändrade artiklar i OECD:s modellavtal, utan utgör helt nya bestämmelser. Något som skulle kunna förklara att många stater valt att reservera sig mot dessa två bestämmelser. I och med MLI:s komplicerade karaktär kan det finnas ett värde i att vara återhållsam i valet av tillämpliga artiklar, särskilt beträffande helt nya bestämmelser utan tidigare motsvarighet.

I jämförelse med andra artiklar i MLI som inte utgör minimistandarder har förhållandevis få stater reserverat sig mot artikel 5. Som tidigare nämnts tar bestämmelsen sikte på situationer då exemptmetoden tillämpas när källstaten enligt skatteavtalet inte ska beskatta den aktuella inkomsten. De tre alternativen som stadgas i artikeln ämnar motverka att dubbel icke-beskattnings uppstår. Anledningen till att förhållandevis många har undvikit att reservera sig mot artikel 5, kan grunda sig i att bestämmelsens innehåll och uppbyggnad är förhållandevis välbekant för många av MLI:s konventionsparter. Som nämnts innebär exempelvis alternativ C en implementering av artikel 23(b) i OECD:s modellavtal.

Artikel 5 är i princip den enda bestämmelsen som tillåter att parterna reserverar sig mot bestämmelsen för en delmängd av sina skatteavtal.²³⁴ Huvudregeln är annars att en reservation får ömsesidigt utslag på alla CTA:er

²³¹ Kleist, 2018, s. 44.

²³² Jmf. avsnitt 4.4.2.2 i denna uppsats.

²³³ Se avsnitt 4.4.3.1 och 4.4.3.2 i denna uppsats.

²³⁴ Se avsnitt 4.4.3.1 i denna uppsats.

som den reserverande staten har. Man kan tycka att denna flexibilitet torde medföra att fler stater utnyttjade möjligheten till en partiell reservation. Så har emellertid inte varit fallet, som kan ses i tabellen. Av de stater som reserverat sig mot bestämmelsen har enbart Grekland utnyttjat flexibiliteten och reserverat sig mot bestämmelsen för en delmängd av sina CTA:er. Resterande stater har reserverat sig mot bestämmelsen för alla sina CTA:er.

Vidare kan man fråga sig om det har någon betydelse vilken kompabilitetsklausul som en MLI-bestämmelse har. Som tidigare nämnts innehåller de flesta bestämmelser en kompabilitetsklausul som förklarar hur den aktuella bestämmelsen ska påverka ett befintligt skatteavtal. Den kompabilitetsklausul som säger att MLI-bestämmelsen ska ”tillämpas på eller modifiera” (eng: apply to or modify) en existerande skatteavtalsbestämmelse är mer komplicerad än övriga. Den innebär att den existerande bestämmelsen kommer att få en ny, modifierad ordalydelse (och alltså inte bara ersättas av MLI-bestämmelsen helt och hållet).²³⁵ Denna kompabilitetsklausul kan sägas kräva mer av parterna. Alternativ A och B i artikel 5 i MLI har sådana kompabilitetsklausuler.²³⁶ Som framgår av ovanstående tabell har flest stater (11 stycken) valt alternativ C, som inte innehåller en sådan kompabilitetsklausul. Vidare har 7 stater valt alternativ A och ingen alternativ B. Emellertid tvivlar jag på att det har att göra med kompabilitetsklausulen. Det kan snarare vara ett resultat av de olika alternativens materiella innehåll. Alternativ B:s impopularitet kan förklaras av att bestämmelsen inte är lika bred i sitt tillämpningsområde. Som tidigare beskrivet tar den enbart sikte på en viss typ av hybridsituation.²³⁷

Vissa reservationer är lite av ett mysterium. Det gäller den stora mängd reservationer mot artikel 8 i MLI, som bygger på en reviderad version av artikel 10(2) i OECD:s modellavtal. Vad som uppdaterats i den nya bestämmelsen är att det nu ställs upp ett krav på en innehavstid om minst 365 dagar innan utdelningstillfället.²³⁸ Att bestämmelsen har blivit reserverad mot i stor omfattning på grund av att den är ny, krånglig och svårtolkad är enligt mig osannolikt. Motsatsvis motsvarar den en smärre och enligt mig själv, lättbegriplig, uppdatering av en bestämmelse som funnits i modellavtalet sedan tidigare.

Artikel 12 och 14 MLI är två andra bestämmelser som konventionsparterna har gjort relativt omfattande reservationer mot. Det diskuteras emellertid nedan under avsnitt 5.3.3.

²³⁵ Se avsnitt 4.3.2. i denna uppsats.

²³⁶ Art. 5(3) och 5(5) MLI.

²³⁷ Se avsnitt 4.4.3.1. i denna uppsats.

²³⁸ Se avsnitt 4.4.3.2 i denna uppsats.

5.3.3 OECD-länder

Nedanstående tabell är uppbyggd på nästan identiskt vis som tabellen under avsnitt 5.3.2. ovan. I nedanstående tabell tas emellertid enbart hänsyn till OECD-länders reservationer. Av de 35 OECD-länderna har alla förutom USA och Estland signerat MLI. I fotnoterna framgår vilka stater som har reserverat sig mot artiklarna i dess helhet.²³⁹

Artikel 3 om delägarbeskattade personer	17 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁴⁰ 9 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 7 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 4 om förfarandet vid dubbel hemvist	21 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁴¹ 5 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 7 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 5 om metoder för undvikande av dubbelbeskattning	10 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁴² 2 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 21 stater har valt att tillämpa bestämmelsen. 4 stater har valt alternativ A. 5 stater har valt alternativ C.

²³⁹ Informationen har kommit åt genom ett verktyg på IBFD.

Se IBFD Tax Research Platform: County Tables Comparison, MLI Country Monitor, <<https://online-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=mlit-compare&format=ghhtml>>, besökt 2018-04-23; dessutom har använts information direkt från MLI:s konventionsparters inställningar, se Listan över konventionspartar.

²⁴⁰ Dessa är Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Island, Italien, Kanada, Korea, Lettland, Portugal, Schweiz, Slovenien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike.

²⁴¹ Dessa är Belgien, Chile, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Island, Italien, Kanada, Korea, Lettland, Luxembourg, Portugal, Schweiz, Spanien, Sverige Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike.

²⁴² Dessa är Danmark, Frankrike, Island, Kanada, Korea, Lettland, Sverige, Tjeckien, Turkiet och Ungern.

Artikel 6 om syftet med ett CTA	5 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 28 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 7 om förhindrande av missbruk av skatteavtal	3 stater har valt att komplettera PPT-bestämmelsen med en förenklad LOB-bestämmelse. ²⁴³ Ingen av staterna har valt att inte tillämpa PPT-bestämmelsen för att i stället bilateralt förhandla fram en detaljerad LOB-bestämmelse i kombination med antingen en PPT eller anti conduit-bestämmelser. 4 stater har valt att tillämpa PPT-bestämmelsen som en tillfällig lösning då de har intentionen att där det är möjligt bilateralt att förhandla fram en detaljerad LOB-bestämmelse. ²⁴⁴
Artikel 8 om transaktioner för att överföra utdelning	17 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁴⁵ 6 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 10 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 9 om kapitalvinst på grund av överlåtelse av andelar eller andra rättigheter vars värde huvudsakligen kan hänföras till fast egendom	14 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁴⁶ 8 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 11 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 10 – Anti-missbruksbestämmelse för fasta driftställen belägna i tredje land	22 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁴⁷ 1 stat har delvis reserverat sig mot bestämmelsen.

²⁴³ Dessa är Chile, México och Slovakien.

²⁴⁴ Dessa är Chile, Kanada, Norge och Polen.

²⁴⁵ Dessa är Danmark, Finland, Grekland, Island, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Luxembour, Schweiz, Sverige, Storbritannien, Tjeckien, Turkiet, Ungern och Österrike.

²⁴⁶ Dessa är Danmark, Finland, Island, Kanada, Korea, Lettland, Luxembour, Norge, Schweiz, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Ungern och Österrike.

²⁴⁷ Dessa är Australien, Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Island, Irland, Italien, Kanada, Korea, Lettland, Luxembour, Norge, Polen, Portugal, Schweiz, Sverige, Storbritannien, Tjeckien, Turkiet och Ungern.

	10 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 11 om tillämpning av skatteavtal för att begränsa en parts rätt att beskatta personer med hemvist i den egna staten	23 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁴⁸ 3 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 7 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 12 om artificiella upplägg för undvikande av fast driftställe genom kommissionärsförhållanden och liknande strategier	21 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁴⁹ 12 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 13 om artificiella upplägg för undvikande av fast driftställe genom undantagen för specifika aktiviteter	12 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁵⁰ 4 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 17 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 14 om uppdelning av kontrakt	25 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁵¹ 4 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 4 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.
Artikel 16 om ömsesidiga överenskommelser	17 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen.
Artikel 17 om vederbörliga justeringar	3 stater har reserverat sig mot bestämmelsen i sin helhet. ²⁵² 18 stater har delvis reserverat sig mot bestämmelsen. 12 stater har valt att tillämpa bestämmelsen.

²⁴⁸ Dessa är Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Island, Irland, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Luxembour, Nederländerna, Schweiz, Slovenien, Spanien, Sverige, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike.

²⁴⁹ Dessa är Australien, Belgien, Danmark, Finland, Grekland, Island, Irland, Italien, Kanada, Korea, Lettland, Luxembour, Polen, Portugal, Schweiz, Sverige, Storbritannien, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike.

²⁵⁰ Dessa är Danmark, Finland, Grekland, Island, Kanada, Korea, Lettland, Polen, Schweiz, Sverige, Tjeckien och Ungern.

²⁵¹ Dessa är Belgien, Chile, Danmark, Finland, Grekland, Island, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Luxembour, México, Polen, Portugal, Schweiz, Slovenien, Spanien, Sverige, Storbritannien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike.

²⁵² Dessa är Kanada, Lettland och Tjeckien.

BEPS är ett OECD-lett projekt och MLI är ett resultat av BEPS. Mot bakgrund av detta är mängden reservationer bland OECD-länder på ett sätt anmärkningsvärd. Emellertid får inte glömmas att minimistandarderna är det enda som BEPS-länderna lyckades komma överens om helt och hållet inom BEPS-paketet. Av den anledningen är det möjligtvis inte helt skakande att även OECD-länder har utnyttjat de generösa möjligheterna att reservera sig mot bestämmelser som inte utgör minimistandarder.

Av ovanstående tabell kan utläsas att många OECD-länder har reserverat sig mot artikel 10 och 3. Potentiella anledningar till detta har diskuterats i föregående avsnitt och jag anser att i det avsnittet nämna faktorer är ännu mer relevanta i detta hänseende.

Beträffande artikel 12 och 14 om motverkande av artificiella undvikanden av status som fast driftställe har extremt många, även OECD-länder, reserverat sig mot bestämmelserna. Likt artikel 8 bygger även dessa bestämmelser på smärre ändringar i modellavtalet. Därav bör anledningen till de många reservationerna vara en annan än att bestämmelserna är nya och främmande.

Mellan den 29 juni och 1 juli 2017 hölls en årlig konferens av ”The Institute for Austrian and International Tax Law”. Konferensen ämnade bland annat fungera som ett forum för att analysera implementeringen av BEPS-projektet.²⁵³ Resonemang och diskussioner som framkom på konferensen sammanfattades sedan i en artikel i *Intertax*.²⁵⁴ På konferensen deltog 36 personer från olika stater²⁵⁵ och under konferensen framgick att arbetsgruppen som arbetade med MLI i Finland genomförde studier som talade för att en inkludering av MLI:s bestämmelser om fasta driftställen skulle riskera ett negativt utfall för Finlands statsinkomster. Sannolikt då en hel del finska bolag har fasta driftställen utomlands. MLI:s bestämmelser hade därmed resulterat i allokering av vinster till bolagens fasta driftställen och färre till huvudkontoren. Beträffande Finlands inställning till MLI rent generellt framkom även att den finska arbetsgruppen inte hann avsluta sitt arbete innan signeringen av MLI och att detta möjligtvis påverkade hur Finland valde att utforma sin inställning till MLI.²⁵⁶ Som nedan framgår har de gjort förhållandevis många reservationer.²⁵⁷ Detta stöds av ovan nämnda

²⁵³ Se Vienna Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht: "Implementing Key BEPS Actions: Where do we stand?" June 29 – July 1, 2017, Rust (Burgenland), Austria, <www.wu.ac.at/taxlaw/eventsmain/internationalevents/scientificrust/implementing-key-beps-actions-where-do-we-stand-june-29-july-1-2017-rust-burgenland-austria/>, besökt 2018-04-22.

²⁵⁴ Bravo m.fl., 2017, s. 852.

²⁵⁵ Bravo m.fl., 2017, s. 852.

²⁵⁶ Ibid. s. 861.

²⁵⁷ Se nedanstående tabell.

teori om att många reservationer kan vara ett resultat av bristen på tid.²⁵⁸ Det sagda bekräftas genom en i Intertax-artikeln gjord hänvisning till konfidentiella intervjuer med tjänstemän i några få OECD- och icke-OECD-länder. Under intervjuerna ska ha framkommit att dessa länder saknade tid att göra en komplett analys av sina skattepolicies och MLI innan signeringen av konventionen.²⁵⁹

Att en del starka BEPS-anhängare har reserverat sig mot bestämmelserna om fasta driftställen har uppmärksammats i doktrinen. Hattingh påpekar att Australien och Storbritannien (som reserverat sig mot vissa bestämmelser gällande fasta driftställen) relativt nyligen implementerat interna bestämmelser om undvikande av fast driftställe-status. Emellertid tar de bestämmelserna enbart sikte på interna situationer. Australien och Storbritannien hamnar därför i en väldigt förmånlig situation. Valet att reservera sig mot MLI-bestämmelserna innebär att reformerna inte kommer gälla utomlands placerade fasta driftställen tillhörandes personer med hemvist i Australien eller Storbritannien.²⁶⁰ Många av staterna som valt att omfatta bestämmelserna om fasta driftställen tenderar att vara källstater. Det illustrerar enligt Hattingh oenigheten vad gäller att utöka källstaters beskattningsrättigheter.²⁶¹ Därmed stämmer inte nödvändigtvis vad Avi-Yonah och Zu tidigare sagt om att BEPS framför allt är till för rika stater.²⁶² Hattingh tycks indirekt uttrycka en teori om att rikare OECD-länder i vissa fall undviker att välja artiklar i MLI som medför en utökad beskattningsrätt för källstater. Som tidigare nämnts uttryckte Arnold redan i 2016 en skepsis mot BEPS-projektet, bland annat då han har svårt att se att staterna ser bortom sina egna särintressen.²⁶³ Arnolds påstående kan mot bakgrund av Hattinghs resonemang och vissa OECD-länders val anses rimligt.

Nedanstående tabell visar hur många fullständiga reservationer som varje OECD-land har gjort. Tabellen innehåller även uppgifter om cirka hur många skatteavtal respektive land har idag²⁶⁴ och hur många skatteavtal de valt att inkludera inom MLI:s omfång.²⁶⁵ Detta för att kunna undersöka om det finns ett samband mellan antal valda skatteavtal, och antal lagda reservationer. Det

²⁵⁸ Se ovan under avsnitt 5.3.2.

²⁵⁹ Brauner, 2018, s. 10 och fotnot 18.

²⁶⁰ Hattingh, 2017, s. 9.

²⁶¹ Ibid. s. 9 f.

²⁶² Se kapitel 3 i denna uppsats.

²⁶³ Se kapitel 3 i denna uppsats.

²⁶⁴ Notera att tabellen enbart visar cirka hur många skatteavtal respektive stater har idag. Informationen har tagits fram via ett verktyg på IBFD. Emellertid är alla skatteavtal som detta verktyg visar inte fullständiga. Därför är mängden skatteavtal delvis uppskattad. Se IBFD Tax Research Platform: Treaty Status Monitor, <<https://online-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=tsm>>, besökt 2018-04-25.

²⁶⁵ Detta följer av respektive lands inställning till MLI. Se Listan över konventionsparter.

finns totalt 15 materiella bestämmelser i MLI (Artikel 3–17). De tre minimistandarderna bortses emellertid ifrån i tabellen. Detsamma gäller artikel 15.

Land	Antal skatteavtal	Antal valda avtal	Antal fullständiga reservationer
Australien	ca 50	43	2
Belgien	ca 100	98	4
Chile	ca 30	34	3
Danmark	ca 90	65	10
Finland	ca 75	71	9
Frankrike	ca 125	88	5
Grekland	ca 60	57	8
Island	ca 55	35	10
Irland	ca 75	71	3
Israel	ca 60	56	1
Italien	ca 90	84	7
Japan	ca 80	35	3
Kanada	ca 95	75	11
Korea	ca 90	63	10
Lettland	ca 60	47	11
Luxembourg	ca 81	81	7
México	ca 61	61	1
Nederländerna	ca 95	82	1
Nya Zeeland	ca 40	36	0
Norge	ca 85	28	2
Polen	ca 85	78	4
Portugal	ca 80	79	5
Schweiz	ca 100	14	9
Slovakien	ca 70	64	0
Slovenien	ca 60	57	3
Spanien	ca 90	86	3
Storbritannien	ca 130	119	5
Sverige	ca 80	64	10
Tjeckien	ca 90	87	10
Turkiet	ca 90	90	6
Tyskland	ca 95	35	5
Ungern	ca 80	66	10
Österrike	ca 90	38	7

Ovanstående tabell visar att av totalt 11 bestämmelser och därmed 11 möjliga fullständiga reservationer, har 8 av 33 stater gjort 10 eller fler fullständiga reservationer. 19 av 32 stater har gjort fullständiga reservationer mot fem eller fler bestämmelser. Det är svårt att utvärdera ett mönster utifrån informationen i tabellen. Visserligen stämmer tesen att stater som gjort många reservationer även tenderar att ha valt många av sina skatteavtal som omfattade av MLI. Detta bekräftas exempelvis av Finlands, Kanadas, Tjeckiens och Greklands val. Det innebär däremot inte nödvändigtvis att konventionsparter som varit återhållsamma i sina reservationer även varit återhållsamma i antal valda skatteavtal. Exempelvis Australien, Chile, Irland, Israel, México, Nederländerna, Nya Zeeland, Slovakien och Slovenien har gjort 3 eller färre fullständiga reservationer trots att de har valt att omfatta absoluta merparten av sina befintliga skatteavtal.

5.4 Avsaknad av viktiga konventionsparter

Till viss del är det mer intressant att notera vilka som inte har valt att signera MLI. Till denna grupp hör, som även noterats av bland andra Kleist, tre av världens största ekonomier - USA, Brasilien och Saudiarabien.²⁶⁶

I synnerhet USA:s avsaknad har blivit flitigt kommenterad i den internationella skattedoktrinen, mycket på grund av att USA haft en framträdande roll i framtagandet av internationell skattepolicy.²⁶⁷ USA har förklarat valet att inte signera MLI som ett resultat av att de redan uppfyller BEPS-rekommendationerna och att de därför inte behöver modifieringen som följer av en anslutning till instrumentet.²⁶⁸ Trots att det var under Obama-administrationen som beslutet att inte signera MLI fattades, kan det ses som en förelöpare till nedskärningarna i internationell diplomati som Trump-administrationen kännetecknas av.²⁶⁹

Internationell skattepolicy är en viktig angelägenhet för flera olika aktörer. Därmed kan argumenteras för att enbart ett organ med full representation från alla världens stater, kan utveckla lösningar på internationella skatteproblem. Trots detta menar Baker att USA:s frånvaro inte undergräver MLI, bland annat då USA:s skatteavtal redan innehåller LOB-klausuler och andra viktiga bestämmelser som även finns i MLI. Vad USA:s frånvaro eventuellt kan göra

²⁶⁶ Kleist, 2018, s. 43.

²⁶⁷ Se exempelvis Herzfeld, 2018 s. 80 ff.

²⁶⁸ Brauner, 2018, s. 10.

²⁶⁹ Herzfeld, 2018, s. 80.

är emellertid att undergräva OECD:s anspråk som ledaren i internationella skattefrågor.²⁷⁰

Berberi menar att även om USA inte signerat MLI kommer USA, i egenskap av en viktig aktör i världsekonomi, så småningom behöva rätta sig efter tendenserna i den internationella skatterätten och således signera konventionen. USA:s signatur är oavsett vad inte en förutsättning för att MLI ska fungera.²⁷¹

Man kan även resonera mer allmänt kring potentiella incitament som talar mot att signera MLI. Brauner menar att när BEPS-länder (det vill säga medlemmar i G20 eller OECD) inte signerar instrumentet utgör det ett politiskt ställningstagande. Det kan bero på att staten i fråga vill uttrycka en bristande tillit gentemot OECD:s ledarskap eller mot multilaterala skatteöverenskommelser generellt. USA:s val att inte signera MLI kan ses som ett exempel på en kombination av ovanstående anledningar, trots att USA:s officiella förklaring är en annan. Dessutom får stater som väntar med att signera MLI en strategisk fördel. Staterna som avvaktar med att signera MLI kan utgå ifrån de andra staternas inställningar när de själva utformar sin inställning. Staterna som inte signerat MLI kan också strunta i att göra det och i stället förhandla om sina bilaterala skatteavtal med de avtalsparter som har signerat MLI, och i de fallen ta avstamp i de staternas inställningar till MLI. Ett sådant förhandlingsförfarande kan emellertid ifrågasättas utifrån ett god tro-perspektiv. Det faktum att många stater valde att inkludera skatteavtal med stater som inte ens har signerat MLI, bidrar till denna strategiska fördel.²⁷²

5.5 Sveriges inställning

Sverige signerade MLI vid tiden för den första signeringsceremonin och lämnade i samband med det även in sin preliminära inställning till konventionen.²⁷³ Som nämnts överlämnade regeringen nyligen en proposition till riksdagen med förslag om godkännande av MLI i syfte att Sverige ska kunna ratificera konventionen.²⁷⁴

²⁷⁰ Baker, 2017, s. 283.

²⁷¹ Berbari, 2017, s. 543.

²⁷² Brauner, 2018, s. 10.

²⁷³ Regeringskansliet: "The Kingdom of Sweden – Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature", <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-sweden.pdf>>, [Hädanefter: "Sveriges inställning"]. besökt 2018-04-30.

²⁷⁴ Prop. 2017/18:61 s. 1.

Regeringen valde att 64 av Sveriges cirka 80 skatteavtal ska omfattas av konventionen.²⁷⁵ Sverige har totalt 39 matchande avtal. Regeringen ansåg att så många avtal som möjligt bör omfattas av MLI. De avtal som inte inkluderades är antingen redan under omförhandling eller på annat sätt olämpliga för MLI. Skatteverket, som var remissinstans för den aktuella propositionen, ifrågasatte varför regeringen valde att exkludera fullständiga skatteavtal från MLI:s omfång. I sex fall har stater valt att omfatta skatteavtalet med Sverige utan att Sverige har valt att inkludera samma skatteavtal. Det gäller Australien, Kroatien, Serbien, Singapore, Frankrike och Portugal. Beträffande Australien, Singapore, Frankrike och Portugal undantogs skatteavtalen med dessa länder antingen för att det i nuläget råder diskussioner med dem eller för att regeringen önskade omförhandla aktuella skatteavtal utöver vad som framgår av MLI. Vad gäller Serbien och Kroatien har Sverige ett skatteavtal med forna Jugoslavien som även tillämpas i förhållande till flera av staterna som bildats sedan dess upplösning. Av den anledningen ansåg regeringen att de kommande lagändringarna hade blivit svåra att genomföra på ett lättöverskådligt sätt. Regeringen framhöll även att då det förväntas att flera stater lär ansluta sig till MLI kan även förväntas att flera av Sveriges skatteavtal kommer att omfattas av konventionen.²⁷⁶

Sverige har en restriktiv inställning till MLI och valde enbart att inkludera minimistandarderna samt artikel 17 om vederbörliga justeringar.²⁷⁷ Som tidigare nämnts fungerar artikel 17 i princip som en minimistandard trots att artikeln inte formellt utgör en sådan.²⁷⁸ Därutöver valde Sverige att tillämpa artikel 18–26 MLI om skiljeförfarande samt att göra det val beträffande tillämpningstidpunkten som anges i artikel 35(3) i MLI.²⁷⁹

Vad gäller artikel 7 om förhindrande av skatteavtalsmissbruk finns, som tidigare nämnts, flera alternativ för uppfyllande av minimistandarden. Två av de fyra olika alternativen kan möjliggöras enbart genom konventionen, medan de andra två alternativen kräver bilaterala förhandlingar.²⁸⁰ Då regeringen fann att man i största möjliga mån bör utnyttja konventionen för att slippa bilaterala förhandlingar, valde de mellan att bara införa en PPT, eller en PPT i kombination med en förenklad LOB. I slutändan valdes enbart PPT-bestämmelsen mot bakgrund av att regeringen ansåg den vara så pass generell

²⁷⁵ Sveriges inställning, s. 2 ff.

²⁷⁶ Prop. 2017/18:61 s. 10 f.

²⁷⁷ Sveriges inställning, s. 13, 14, 16 ff. och 22 ff.

²⁷⁸ Se avsnitt 4.4.2.4 i denna uppsats.

²⁷⁹ Sveriges inställning, s. 24 och 27.

²⁸⁰ Alternativen som inte kräver bilaterala förhandlingar är antingen att välja att bara införa en PPT-bestämmelse, eller att välja att införa en sådan bestämmelse och att komplettera den med en förenklad LOB-bestämmelse. De sista två alternativen, att anta en detaljerad LOB-bestämmelse tillsammans med antingen en PPT eller anti-conduit-bestämmelser kräver bilaterala förhandlingar. Se avsnitt 4.4.2.2 i denna uppsats.

att den även lär omfatta situationer som den förenklade LOB-bestämmelsen tar sikte på.²⁸¹

Regeringen uppgav olika skäl till varför de varit återhållsamma i sitt val av artiklar i MLI. Ett av dessa är att alla svenska skatteavtal, som är resultat av bilaterala förhandlingar, har förhandlats fram under olika lång tid och kan dessutom ha väldigt olika struktur och innehåll. Dessutom kan skatteavtalen innehålla skräddarsydda lösningar vad gäller vissa artiklar, just för att uppnå ett specifikt resultat som passar sig i den aktuella bilaterala situationen.²⁸² Sverige reserverade sig mot artikel 5 i MLI mot bakgrund av den sistnämnda anledningen. Metodartikeln som numera används i Sveriges skatteavtal är anpassad för svenska förhållanden då den föreskriver att avräkning av utländsk skatt ska göras i enlighet med intern svensk lagstiftning. Av den anledningen valde regeringen inget av alternativen, och ansåg dessutom inte att en asymmetrisk tillämpning av artikel 5 i MLI bör vara möjlig.²⁸³

Regeringen valde bort vissa bestämmelser på grund av deras komplexitet. Ett exempel är artikel 10 i MLI (regel mot missbruk beträffande fasta driftställen belägna i tredje land). Regeringen ansåg artikeln vara komplex och i behov av en komplettering i form av en definition av ”aktiv affärsrörelse”. På så vis hade den blivit mer förutsägbar.²⁸⁴ Det kan eventuellt bekräfta min teori gällande artikel 3 och 10 i MLI, beskriven ovan under avsnitt 5.3.2. Då dessa artiklar inte hade en tidigare motsvarighet i OECD:s modellavtal är de främmande för en hel del av MLI:s konventionsparter. Av samma anledning kan nämnda artiklar upplevas som komplicerade.

²⁸¹ Prop. 2017/18:61 s. 14 f.

²⁸² Ibid. s. 24.

²⁸³ Ibid. s. 26.

²⁸⁴ Ibid. s. 27.

6 Tolkning av MLI

6.1 Inledning

Nedan följer en redogörelse av olika tolkningsaspekter beträffande MLI. Kapitlet inleds med en genomgång av MLI:s generella tolkningsregel. Därefter följer ett avsnitt om de tekniska uttalandenas status som tolkningsmedel. Avsnittet efter det behandlar BEPS-rapporternas och OECD-kommentarernas status som tolkningsmedel. Nästföljande avsnitt behandlar det MLI-reglerade förfarandet med partskonferenser. Slutligen följer ett avsnitt om implementeringsproblematik med MLI och eventuella tolkningssvårigheter som följer av det.

6.2 MLI:s generella tolkningsregel

Artikel 2(1) MLI innehåller en återhållsam lista över definitioner av termer i konventionen.²⁸⁵ I artikel 2(2) MLI återfinns emellertid en generell tolkningsregel. Av denna följer att när en part tillämpar MLI vid någon tidpunkt, ska varje term som inte definieras i MLI anses ha den betydelse som termen har vid denna tidpunkt enligt aktuellt CTA, förutsatt att sammanhanget inte föranleder annat. Bestämmelsen är nästan identiskt utformad som den allmänna tolkningsregeln i OECD:s modellavtal.²⁸⁶ De tekniska uttalandena påpekar detta och uppmanar till en användning av sådana generella tolkningsregler för det att termen inte skulle definieras i aktuellt CTA. Enligt de tekniska uttalandena innefattar ”sammanhanget” i detta hänseende syftet med MLI (som beskrivet i paragraf 1–14 i de tekniska uttalandena) och syftet med aktuellt CTA som modifierat av artikel 6 MLI (som beskrivet i paragraf 21–23 och 76 i de tekniska uttalandena).²⁸⁷ Syftet med MLI är som sagt att snabbt implementera BEPS-åtgärder och syftet med aktuellt CTA som modifierat av MLI är att undvika dubbelbeskattning utan att ge upphov till dubbel icke-beskattning.²⁸⁸ Huruvida detta är tillräckligt för att vägleda en i valet av vad som utgör MLI:s sammanhang är oklart. Det verkar emellertid gå ganska väl ihop med hur OECD-kommentarerna säger

²⁸⁵ De termer ord som definieras är ”Covered Tax Agreement”, ”Party”, ”Contracting Jurisdiction” och ”Signatory”.

²⁸⁶ Se OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017, artikel 3(2) samt avsnitt 2.5.3. i denna uppsats.

²⁸⁷ Tekniska uttalandena, s 11 p. 38.

²⁸⁸ Se avsnitt 4.2.1 och 4.4.2.1 i denna uppsats.

att artikel 3(2) i OECD:s modellavtal bör tolkas, det vill säga att sammanhanget avgörs utifrån vad den gemensamma partsavsikten var när avtalet slöts. Som tidigare nämnts har frågor gällande tolkningen av artikel 3(2) i OECD:s modellavtal och vad som ska räknas som ”sammanhang” blivit omskrivet.²⁸⁹ Nedan kommer framgå att läget inte är annorlunda vad gäller artikel 2(2) i MLI.

På grund av att de tekniska uttalandena uttrycker en vilja att tillämpa artikel 3(2) i OECD:s modellavtal, kan diskuteras huruvida funktionen av 2(2) i MLI begränsas till termer som återfinns i MLI:s materiella bestämmelser. Det vill säga bestämmelser som skulle kunna ha en motsvarighet i aktuellt CTA eller i de aktuella staternas interna rätt. Termer som saknar sådana motsvarigheter eller termer som inte berör det materiella fånget av aktuellt CTA, borde i Bosmans mening tolkas i enlighet med huvudregeln i artikel 31(1) i Wienkonventionen. Det gäller bland annat uttryck som används i kompatibilitetsklausulerna och underrättelseklausulerna.²⁹⁰ Jag anser det vara en logisk slutsats. Kompatibilitetsklausuler har inte tidigare förekommit i skatterättsliga traktat på detta sätt. Frågan är om någon vägledning avseende odefinierade termer i sådana klausuler över huvud taget finns att hämta i CTA:er.

Vissa förespråkar en bred tolkning av termen ”sammanhang” i artikel 2(2) MLI och anser den omfatta allt material som tyder på att den interna rätten (genom aktuellt CTA) inte bör konsulteras vid tolkningen av en avtalsterm. I en sådan bred tolkning bör enligt Bosman både interna och externa instrument betraktas som ”sammanhang”.²⁹¹ Även Blum är av åsikten att ”sammanhang” inte borde begränsas till enbart syftet och ändamålet med MLI. Beträffande CTA:er baserade på OECD:s modellavtal kan man argumentera för att aktuellt CTA indirekt utgör en del av ”sammanhanget”. Det gäller till den del som aktuellt CTA följer OECD:s modellavtal. Med ett sådant synsätt blir en direkt tillflykt till aktuellt CTA överflödigt, eftersom att vägledningen som ges i aktuellt CTA redan existerar inom MLI:s sammanhang. Blum exemplifierar detta genom påpekandet att artikel 10 i MLI inte definierar termen ”fast driftställe”. Emellertid kan argumenteras för att en definition av ”fast driftställe” förutsätts för att artikeln ska kunna tillämpas överhuvudtaget. Aktuellt CTA måste inte konsulteras för att få fram definitionen av termen ”fast driftställe” utan begreppet förstås också mot bakgrund av sammanhanget. Sammanhanget i vilken regeln togs fram omfattar existensen

²⁸⁹ Se avsnitt 2.5.3 i denna uppsats.

²⁹⁰ Bosman, 2017, s. 645. f.

²⁹¹ Ibid. s. 647.

av ett fast driftställe som det definieras i artikel 5(1) i modellavtalet.²⁹²

Att hävda att aktuellt CTA utgör en del av MLI:s sammanhang passar sig framför allt i situationer då aktuellt CTA baseras på OECD:s modellavtal (och som påpekat ovan, när det finns en definition av termen i OECD:s modellavtal). Är så inte fallet kan det vara svårt att argumentera för att skatteavtalet och vissa av dess definitioner utgör en del av MLI:s övergripande sammanhang.²⁹³ Det bekräftas även av att andra författare har påpekat hur tolkningssvårigheter kan uppkomma, bland annat till följd av att MLI modifierar skatteavtal som baseras på olika modellavtal.²⁹⁴ Frågan är vad skillnaden egentligen blir om skatteavtalet (baserat på OECD:s modellavtal) anses utgöra en del av sammanhanget eller om en direkt tillflykt till skatteavtalet görs för att definiera termen. Slutresultatet bör bli detsamma.

MLI:s ”sammanhang” borde oavsett vad inte ignoreras. En direkt tillflykt till aktuellt CTA kan förhindra en ökad harmonisering av termerna i MLI, vilket vidare kan påverka MLI:s framgång och uppfyllandet av konventionens syfte. Blums åsikt är att vägledning i första hand bör sökas i MLI:s övergripande sammanhang. Om ett sådant tillvägagångssätt leder till ett annat resultat än vad en direkt tillflykt till aktuellt CTA hade gjort, är det förstnämnda att föredra.²⁹⁵

Skillnaden mellan artikel 3(2) i OECD:s modellavtal och artikel 2(2) i MLI är det faktum att man nu har tre instrument att ta hänsyn till – MLI, skatteavtalet i fråga, och den interna rätten. I och med MLI blir det svårare att analysera artikel 3(2) i OECD:s modellavtal. När man resonerade kring artikel 3(2) i OECD:s modellavtal innan MLI togs fram gjordes det förmodligen mot bakgrund av tolkningen av skatteavtal som baseras på OECD:s modellavtal. Nu beblandas artikel 3(2) i tolkandet av MLI, utan att det nödvändigtvis måste handla om ett skatteavtal som baseras på OECD:s modellavtal. Vidare ska artikel 2(2) MLI inte nödvändigtvis förstås på samma sätt som artikel 3(2) i OECD:s modellavtal.

²⁹² Blum, 2018, s. 7.

²⁹³ Ibid.

²⁹⁴ Gomes, 2018, s. 94.

²⁹⁵ Blum, 2018, s. 7.

6.3 De tekniska uttalandena som tolkningsmedel

De tekniska uttalandena upprättades som sagt av medlemmarna i arbetsgruppen i syfte att skapa klarhet om MLI:s funktion. Till det hörde att förklara hur MLI:s bestämmelser ska modifiera befintliga bestämmelser i skatteavtalen som täcks av konventionen.²⁹⁶ De tekniska uttalandena är emellertid inte ämnade att användas i tolkningen av de underliggande BEPS-åtgärderna. Därmed gäller att artikel 3–17 i MLI ska tolkas i enlighet med gängse principer om tolkning av skatteavtal, det vill säga att bestämmelserna ska tolkas i enlighet med gängse mening, i sitt sammanhang och mot bakgrund av sitt ändamål och syfte. MLI:s syfte är som flera gånger upprepat att implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder. Enligt de tekniska uttalandena har kommentarerna som utvecklades under tiden för BEPS-projektet och som reflekteras i de slutliga BEPS-rapporterna särskild relevans i detta hänseende.²⁹⁷ Detta utvecklas närmre under avsnitt 6.4.2 nedan.

I ett av OECD live-sänt webbseminarium ämnat för frågor och svar gällande MLI, nämdes hur man bör notera att de tekniska uttalandena antogs vid samma tillfälle som texten till MLI. Det ger dokumentet en större rättslig vikt under internationell rätt. Främst eftersom dokumentet utgör en del av MLI:s sammanhang under Wienkonventionen (syftar förmodligen på artikel 31(2) i Wienkonventionen), snarare än ett supplementärt tolkningsmedel (syftar här på artikel 32 i Wienkonventionen).²⁹⁸ Bosman intar också OECD:s ståndpunkt som ovan beskrivet. Författaren anser de tekniska uttalandena vara en överenskommelse eller ett instrument sammanhörande med MLI och att de därför utgör ”sammanhang” enligt artikel 31(2) i Wienkonventionen.²⁹⁹ Det finns de som anser att de tekniska uttalandena utgör supplementära tolkningsmedel.³⁰⁰ Det är emellertid Bosmans åsikt att det är tydligt att förhandlingarna i arbetsgruppen hade för avsikt att dokumentet skulle inneha högre status än så.³⁰¹

De tekniska uttalandena bör alltså främst konsulteras då MLI:s funktion är oklar och när exempelvis en kompabilitetsklausul ska tolkas för att kunna

²⁹⁶ Tekniska uttalandena, s. 2 p. 11.

²⁹⁷ Ibid. s. 2 p. 12.

²⁹⁸ OECD: OECD Tax Q&A Webinar Multilateral BEPS Convention (MLI), <www.youtube.com/watch?time_continue=1002&v=0ZiJh1FRMWc>, besökt 2018-03-01. Se från 16.30 i webbseminariet. Seminariet hölls den 9 juni 2017 och leddes av Jeff Vanderwolk, Gita Kothari och Maikel Evers.

²⁹⁹ Bosman, 2017, s. 647.

³⁰⁰ Brauner, 2018, s. 16.

³⁰¹ Bosman, 2017, s. 647.

utröna hur en MLI-bestämmelse ska modifiera ett CTA. Frågan är emellertid hur mycket faktisk vägledning som kommer att ges här. Som beskrivet under avsnitt 4.2.2. i denna uppsats finns olika typer av kompatibilitetsklausuler vars verkningar beskrivs i de tekniska uttalandena. Enbart kompatibilitetsklausulerna som säger att MLI- bestämelsen ”tillämpas på eller modifierar” (eng: applies to or modifies) existerande skatteavtalsbestämmelser, kan komma att modifiera ordalydelseerna av dessa utan att ersätta dem helt. Övriga kompatibilitetsklausuler föreskriver antingen att aktuell bestämmelse i aktuellt CTA ersätts av MLI-bestämelsen eller att MLI-bestämelsen tillämpas i avsaknaden av en sådan. Det är förhållandevis få artiklar i MLI som innehåller en kompatibilitetsklausul som föreskriver en modifiering (och alltså inte full ersättning) av en befintlig skatteavtalsbestämmelse.³⁰² Även om de tekniska uttalandena har en viktig betydelse i förtydligandet av MLI:s funktion och syfte är diskussionen kring dokumentets status som tolkningsmedel stundtals överflödig. Detta till följd av att uttalandena som sagt inte ger vägledning gällande tolkningen av MLI:s materiella bestämmelser i någon vidare omfattning. Anledningen till att man ändå vill ha klart för sig hur de tekniska uttalandena ska inordnas under Wienkonventionens tolkningsregler är för att de kontinuerligt hänvisar till BEPS-rapporterna. BEPS-rapporterna innehåller i sin tur betydligt mer vägledning vad gäller MLI:s materiella bestämmelsers syfte och ändamål. Om man bortser från denna aspekt är diskussionen överflödig. Jag anser det självklart att MLI:s konventionsparter ska utgå ifrån de tekniska uttalandena när de fastställer hur MLI ska påverka deras CTA:er. Vad som potentiellt talar emot detta är att det finns konventionsparter till MLI som inte deltog i arbetsgruppens arbete i framtagandet av instrumentet. Med det sagt får MLI ett märkligt utfall om konventionsparter som inte deltog i arbetsgruppens arbete undgår att tillämpa MLI på det uppenbart avsedda sättet, med motiveringen att de själva inte var med att komma fram till detta sätt.

6.4 BEPS-rapporter och OECD-kommentarer som tolkningsmedel

6.4.1 Inledning

Som ovan nämnts ger de tekniska uttalandena inte vägledning avseende tolkandet av MLI:s materiella innehåll. Dessutom innehåller MLI enbart en generell tolkningsregel beträffande i konventionen odefinierade termer. Vid ytterligare tolkning av MLI:s materiella bestämmelser kan tolkaren i stället fråga sig om det är möjligt att använda sig av de underliggande BEPS-

³⁰² Se exempelvis artikel 5(3), 5(5) och 7(5) i MLI.

rapporterna i detta hänseende. Som sagt har även OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer uppdaterats år 2017. I denna uppdaterade version av modellavtalet och kommentarerna har bestämmelserna och de tillhörande kommentarerna som följer av BEPS-rapporternas förslag implementerats. Till stor del speglas det som framgår av BEPS-rapporterna även av OECD-kommentarerna.³⁰³ Det väcker även frågan om huruvida OECD-kommentarerna kan användas som någon typ av tolkningsmedel till MLI. I nedanstående framställning återknyts kontinuerligt till de sätt som Hilling och Linderfalk menar att Wienkonventionen kan stödja en användning OECD-kommentarerna i tolkandet av skatteavtal³⁰⁴ för att jämföra om samma logik kan tillämpas avseende MLI.

6.4.2 BEPS-rapporterna

OECD:s ståndpunkt beträffande BEPS-rapporterna kan utläsas av de tekniska uttalandena. Där framkommer att bestämmelserna i MLI ibland skiljer sig åt från modellavtalsbestämmelserna som producerades fram genom BEPS-paketet (och som alltså behandlas i slutrapporterna). Trots att bestämmelserna i MLI inte alltid fullt ut motsvarar bestämmelserna i OECD:s modellavtal som utvecklades fram genom BEPS-paketet, så innebär det inte materiella skillnader. Att MLI:s bestämmelser skiljer sig ifrån de som infördes i modellavtalet har att göra med att de måste passa i sammanhanget av ett multilateralt instrument till ett stort varierande nätverk av existerande skatteavtal.³⁰⁵ Detta utdrag ur de tekniska uttalandena tillsammans med det faktum att de tekniska uttalandena kontinuerligt hänvisar till BEPS-rapporterna kan tänkas tala för att det är OECD:s avsikt att rapporterna bör konsulteras i tolkandet av MLI:s materiella bestämmelser. Det kan till vis del också tala för en användning av OECD-kommentarerna i samma syfte.

Först och främst kan man fråga sig om BEPS-rapporterna faller inom MLI:s ”sammanhang” som diskuterat ovan i avsnitt 6.2. Blum anser att om tolkaren finner att MLI:s sammanhang kräver att hänsyn tas till aktuellt CTA alternativt att vägledning söks direkt i aktuellt CTA, så lämnas lite utrymme för BEPS-rapporterna att fungera som tolkningsmedel. Därför är det mer sannolikt att OECD är av åsikten att texterna i MLI som hänför sig till BEPS-rapporterna automatiskt utgör en del av MLI:s sammanhang. Det är enligt Blum otvivelaktigt att BEPS-rapporterna kommer behöva användas i tolkningen av MLI. Vad gäller språket i PPT-bestämmelsen och LOB-

³⁰³ Se Tekniska uttalandena, s. 2 p. 12 och OECD:s modellavtal med kommentarer, 2017.

³⁰⁴ Se avsnitt 2.5.4. i denna uppsats.

³⁰⁵ Tekniska uttalandena, s. 2 p. 12.

bestämmelsen krävs definitivt vägledning då skatteavtalen är obrukbara i det hänseendet.³⁰⁶

Huruvida BEPS-rapporterna kan konsulteras med stöd av tolkningsreglerna i Wienkonventionen är en annan fråga. Bosman anser att så är fallet. Han hänvisar till paragraf 12 i de tekniska uttalandena. Av denna framgår att kommentarerna som utvecklades fram under BEPS-projektets gång och som speglas i de slutliga BEPS-rapporterna anses vara av särskild relevans vid fastställandet av MLI:s syfte och ändamål. I de delar av de tekniska uttalandena som förklarar materiella MLI-bestämmelser och som direkt hänvisar till specifika paragrafer i diverse BEPS-rapporter utgör dessa bestämda hänvisningar ”sammanhang” enligt artikel 31(1) i Wienkonventionen. Då BEPS-rapporterna inte antogs av parterna till MLI i samband med antagandet av konventionen, kan resterande delar av rapporterna inte anses utgöra ”sammanhang”. Då de i vart fall utgör förberedande material till MLI, bör de enligt Bosman i stället klassificeras som supplementära tolkningsmedel i enlighet med artikel 32 Wienkonventionen.³⁰⁷ Att BEPS-rapporterna potentiellt kan utgöra supplementära tolkningsmedel har stöd även av andra författare.³⁰⁸ Brauner anser motsatsvis inte att BEPS-rapporterna kan utgöra förberedande material i förhandlandet av MLI. Enligt Bosman kan man inte motivera en användning av BEPS-rapporterna med att de tekniska uttalandena hänvisar till dem. Enligt honom kommer ett sådant tillvägagångssätt uppfattas som anstötligt av konventionsparterna som inte var aktiva i framtagandet av BEPS.³⁰⁹

Hilling och Linderfalk anser att OECD-kommentarerna i vissa fall kan hjälpa med att bestämma skatteavtalens ”syfte och ändamål”, i enlighet med artikel 31(1) Wienkonventionen, i tolkningen av skatteavtal. De påpekar att internationella domstolar vid flera tillfällen tagit hänsyn till fakta som ligger utanför själva traktaten då de har försökt utröna diverse traktatbestämmelsers syften och ändamål.³¹⁰ Kan detta tillämpas på användningen av BEPS-rapporterna som tolkningsmedel i tolkandet av MLI? Baserat på aktuell presenterad information anser jag det. Som ovan nämnts har BEPS-rapporterna betydelse för fastställandet av MLI:s syfte och ändamål. Syftet och ändamålet med MLI:s bestämmelser kan direkt härledas ur BEPS-rapporterna och en användning av dem i enlighet med artikel 31(1) Wienkonventionen är enligt mig fullt rimlig. Brauners argument om att BEPS-rapporterna inte ens kan användas som supplementärt tolkningsmedel

³⁰⁶ Blum, 2018, s. 9.

³⁰⁷ Bosman, 2017, s. 648.

³⁰⁸ Se exempelvis Bergedahl, 2018, s. 22.

³⁰⁹ Brauner, 2018, s. 16.

³¹⁰ Linderfalk och Hilling, 2015, s. 44 f.

då det kan uppfattas som anstötligt av konventionsparterna som inte deltog i BEPS-projektets beslutsprocesser har enligt mig för lite bäring. Hilling och Linderfalk kom även fram till att en användning av OECD-kommentarerna som supplementärt tolkningsmedel kan vara för handen om skatteavtalet i fråga togs fram på basis av OECD:s modellavtal. Detta eftersom att kommentarerna då utgör ”omständigheter vid skatteavtalets ingående”.³¹¹ Jag tycker att BEPS-rapporter bör kunna tolkas som omständigheterna vid MLI:s ingående. Hela syftet med MLI är att implementera BEPS-relaterade åtgärder. Av denna anledning kan man tycka att en signering av MLI innebär ett indirekt stöd till BEPS, oavsett om staten i fråga varit med att ta fram BEPS eller inte. Det faktum att alla konventionsparter till MLI inte har varit med att ta fram BEPS kan emellertid skapa komplikationer i MLI:s funktionalitet på andra sätt. Med det sagt kan en enighet om att vägledning tillåts att sökas i BEPS-rapporterna leda till en ökad harmonisering vid tillämpningen och tolkningen av MLI.

6.4.3 OECD-kommentarerna

En annan fråga är huruvida OECD-kommentarerna kan användas som en typ av tolkningsmedel i tolkandet av MLI. Som framgått är MLI:s bestämmelser baserade på rekommendationer i BEPS-rapporterna som initialt förändrat OECD:s modellavtal och kommentarer. En del av vägledningen i BEPS-rapporterna speglas därmed även i OECD-kommentarerna.³¹² Dessutom väcks frågan om huruvida ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt till dessa bör antas. Det vill säga om man genom framtida uppdateringar i kommentarerna till modellavtalsbestämmelser som har en motsvarighet i MLI, kan ge ny vägledning i tolkningen och tillämpningen av MLI.³¹³

Inledningsvis kan man dra slutsatsen att de som inte finner stöd för ett användande av BEPS-rapporterna som tolkningsmedel knappast kommer att vara öppna för en användning av OECD-kommentarerna i samma syfte.

Kleist är emellertid inte en av dem. I sin redogörelse för oförutsägbarheten i PPT-bestämmelsen påpekar han hur denna kan motverkas av att i framtiden uppdatera OECD-kommentarerna med vägledning om hur PPT-bestämmelsen bör tillämpas, tillsammans med fler exempel än de som redovisas i slutrapporten för BEPS-åtgärd 6.³¹⁴ Kleist har även i en annan artikel uttryckligen sagt att 2017 års version av OECD-kommentarerna kan

³¹¹ Linderfalk och Hilling, 2015, s. 46.

³¹² Tekniska uttalandena, s. 2 p. 12.

³¹³ Jmf avsnitt 2.5.4. i denna uppsats.

³¹⁴ Kleist, 2018, s. 46 f.

användas i tolkningen av MLI. Emellertid har han inte kommenterat om och på vilket sätt detta har stöd i Wienkonventionens tolkningsregler.³¹⁵ Med andra ord menar han inte enbart att OECD-kommentarerna kan användas i tolkningen, utan även att framtida uppdateringar i dessa kan användas.

Bosman tvivlar på att 2017 års OECD-kommentarer kan användas med stöd av artikel 31 i Wienkonventionen. Detta då parterna till MLI knappast kan anses ha antagit 2017 års version av modellavtalet med tillhörande kommentarer i samband med antagandet av MLI. Författaren menar att 2017 års OECD-kommentarer som bäst kan användas som supplementära tolkningsmedel.³¹⁶ Som ovan nämnts ansåg Hilling och Linderfalk att kommentarerna kan utgöra ”omständigheterna vid avtalets ingående” om det står klart att skatteavtalet i fråga togs fram på basis av OECD:s modellavtal.³¹⁷ Frågan är om synsättet är tillämpligt även när det är MLI som ska tolkas. 2017 års modellavtal med kommentarer fanns inte när MLI antogs och kan av den anledningen inte utgöra omständigheter vid dess ingående. Enligt mig är det av liten betydelse huruvida man använder BEPS-rapporterna eller OECD-kommentarerna. Detta då jag anser att till den del som OECD-kommentarerna över huvud taget skulle kunna användas med stöd av artikel 32 i Wienkonventionen, begränsas detta till den del kommentarerna är förenliga med rapporterna. Det säger även sig självt att ett statistiskt förhållningssätt är att föredra här.

Hilling och Linderfalk argumenterar att OECD-kommentarerna kan utgöra ”efterföljande praxis” i enlighet med artikel 31(3)(b) i Wienkonventionen vid tolkandet av skatteavtal.³¹⁸ De anser termen ”praxis” kunna tolkas väldigt brett och omfatta flera olika typer av dokument. Vad avser begreppet ”agreement” (se paragrafen) menar författarna att en praxis kan utgöra en överenskommelse även om den inte kräver att traktaten måste förstås på ett särskilt sätt. Därmed menar de att till den del som parternas intentioner kan härledas ur OECD-kommentarerna, kan dessa falla inom artikel 31(3)(b) i Wienkonventionen.³¹⁹ Frågan är om detta resonemang skulle kunna tillämpas för användandet av OECD-kommentarerna vid tolkning av MLI. Enligt mig är detta tveksamt. MLI:s konventionsparters intentioner kan förmodligen bara härledas ur OECD-kommentarerna till den del som de motsvarar BEPS-rapporterna.

³¹⁵ David Kleist: ”Det multilaterala instrumentet för genomförande av ändringar i skatteavtal”, Infotorg Juridik, <www5.infotorg.se/rb/premium/mittijuridiken/praktikerartiklar/article242061.ece>, besökt 2018-05-18.

³¹⁶ Bosman, 2017, s. 648.

³¹⁷ Linderfalk och Hilling, 2015, s. 46.

³¹⁸ Se avsnitt 2.5.4 i denna uppsats.

³¹⁹ Linderfalk och Hilling, 2015, s. 45 f.

Blum menar att till den del som OECD-kommentarerna reflekterar BEPS slutrapporter, kan även argumenteras att 2017 års version av OECD:s modellavtal och tillhörande kommentarer utgör delar av MLI:s sammanhang (syftar här på artikel 2(2) i MLI). Det gäller emellertid inte delar av OECD-kommentarerna som inte motsvarar BEPS-rapporterna. Då 2017 års modellavtal med tillhörande kommentarer kom till efter publiceringen av MLI menar Blum på att parterna inte kan ha haft intentionen att förutse framtida förändringar i kommentarerna som går utöver innehållet i rapporterna. Blum förespråkar inte ett användande av efterföljande ändringar till OECD-kommentarerna överhuvudtaget. Detta med argumentet att det finns, enligt honom, väletablerade argument mot en sådan tolkning i skattedoktrin samt att artikel 2(2) i MLI inte stödjer en sådan tolkning. Enligt Blum kan MLI:s sammanhang inte innehålla ändringar som inte existerade när MLI förhandlades fram.³²⁰

Som ovan nämnts är Kleist öppen till en (ambulatorisk) användning av OECD-kommentarerna vid tolkandet av MLI. Frågan är om och i så fall vart i Wienkonventionen detta kan få stöd. Skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal har en tydlig koppling till det. Stater som ingått avtal baserade på modellavtalet kan sägas ha uttryckt ett indirekt stöd gentemot OECD:s tolkning av bestämmelserna. Det råder olika meningar om OECD-kommentarerna och deras relevans vid tolkningen av skatteavtal baserade på modellavtalet, men faktum är att de (även rent fysiskt) hör ihop med modellavtalet. Situationen med MLI är däremot fullkomligt annorlunda. Det finns ingenting som automatiskt säger att en signering av MLI även innebär en hängivenhet till OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer. Trots att BEPS-rapporterna även har fått utslag i OECD-kommentarerna anser jag det tveksamt att en tillämpning av OECD-kommentarerna som tolkningsmedel, för skatteavtal som inte baseras på modellavtalet, ska vara förenligt med Wienkonventionen. Ett medlemskap i ”det inkluderande nätverket”³²¹ torde inte förändra denna analys. Med det sagt gör Kleist en rimlig observation. MLI:s konventionsparter hade tjänat på en tydligare kommentar gällande exempelvis PPT-bestämmelsen. Om sådana framtida förtydliganden inte kan föras in i OECD-kommentarerna är det oklart hur man framöver kan ge vägledning om hur MLI:s bestämmelser ska tolkas och förstås.

³²⁰ Blum, 2018, s. 9.

³²¹ Se kapitel 3 i denna uppsats.

6.5 Partskonferenser

Av artikel 31(1) MLI följer att konventionsparterna kan sammankalla en konferens för att diskutera gemensamma problem eller frågor avseende konventionen. Det kan t.ex. handla om tolkning eller ändringar av konventionen.³²² Formerna för en sådan konferens kan vara ett fysiskt eller digitalt möte, eller på annat sätt som parterna själva beslutar.³²³ En partskonferens ska biträdas av depositarien (OECD).³²⁴ Partskonferenser kan begäras av alla parter. En begäran om partskonferens kräver emellertid stöd från minst en tredjedel av MLI:s konventionsparter för att konferensen ska kunna komma till stånd.³²⁵

Av artikel 32(1) MLI följer att oklarheter om hur bestämmelserna i enskilda CTA:er ska tolkas eller implementeras efter det att de har modifierats av MLI, ska avgöras enligt bestämmelserna i CTA:erna som behandlar tolknings- och tillämpningsfrågor genom ömsesidig överenskommelse (så som dessa bestämmelser kan komma att modifieras av MLI). Vad gäller tolkningen av skatteavtalet som sådant har egentligen ingenting förändrats, förutom att de flesta skatteavtal lär blir modifierade genom minimistandarden om ömsesidiga överenskommelser.³²⁶ Vad gäller frågor om tolkning eller implementering av själva konventionen, möjliggör artikel 32(2) i MLI att frågorna kan behandlas på en partskonferens.

Bosman problematiserar förfarandet med partskonferenser. Enbart en avtalspart kan initiera en sådan konferens, vilket innebär att alternativet inte är tillgängligt för skattebetalare eller domare. En tolkningskonferens är vidare en förhållandevis omfattande åtgärd som kräver mycket stöd. Av den anledningen anser Bosman att konferensförfarandet förmodligen enbart lär användas vid omfattande tolkningssvårigheter som är relevanta för många MLI-parter.³²⁷

En partskonferens kan också begäras för att diskutera av en part föreslagen ändring i MLI.³²⁸ Det innebär att MLI inte är ett statiskt instrument. Parterna som tog fram MLI kommer inte nödvändigtvis vara parterna som förändrar instrumentet (förutsatt att det kommer förändras).

³²² Tekniska uttalandena, s. 74–75 p. 311.

³²³ Ibid. s. 75 p. 312.

³²⁴ MLI artikel 31(2).

³²⁵ MLI artikel 31(3).

³²⁶ Jmf avsnitt 4.4.2.3. i denna uppsats.

³²⁷ Bosman, 2017, s. 646 f.

³²⁸ Se MLI artikel 33(1) och (2).

För att återknyta till avslutningen av föregående avsnitt kan tolkningskonferenser potentiellt komma att bli det nya forumet för att skapa vägledning för hur MLI ska tolkas. Möjligheten till sådana konferenser visar på starka multilaterala karaktärsdrag och behovet av konsensus. Emellertid är Bosmans kritik rimlig. Det är inte skattemyndigheter och skattebetalare som kommer att representera staterna på tolkningskonferenserna. Vidare är det extremt omständligt. Frågan är om ändringar och tolkningsvägledning skapad genom partskonferenser, kommer vara en ännu mer tidsödande process än vad uppdateringar av skatteavtal till följd av ändringar i OECD-kommentarerna är.

6.6 Implementeringsproblematik

Hur MLI ska implementeras är en annan fråga som kan ge upphov till diverse komplikationer till följd av instrumentets karaktär. Som tidigare nämnts krävs i dualistiska stater att en folkrättslig traktat även införlivas i den nationella rätten för att kunna få internrättslig verkan.³²⁹

Vid det här laget bör läsaren vara införstådd med att MLI inte de facto ändrar texterna i skatteavtalen som omfattas av konventionen. Beroende på vilken kompatibilitetsklausul som aktuell MLI-bestämmelse har, kan den antingen ersätta en befintlig bestämmelse, gälla i avsaknaden av en befintlig bestämmelse eller modifiera en befintlig bestämmelse.³³⁰ Hur MLI på bästa sätt bör implementeras i (de dualistiska) konventionsparternas interna rätt är oklart.

I doktrin har uppmärksammats att en del tysktalande stater var tidiga med att planera formella förfaranden för omformulering av sina CTA:er. Det kan grunda sig i konstitutionella krav, men det finns även andra faktorer som verkar leda staterna och deras avtalsparter mot ett bilateralt tillvägagångssätt.³³¹ Schweiz kom ut med ett pressmeddelande vid tiden för signering av MLI. Av detta framgick att vad gäller de 14 skatteavtal som Schweiz valt ska omfattas av MLI³³², har staterna med vilka skatteavtalen slutits gått med på att komma överens om hur den exakta ordföljden i skatteavtalen ska se ut efter modifiering av MLI. Förutsatt att Schweiz kan nå överenskommelser avseende den textuella implementeringen med ytterligare avtalsparter kommer även dessa att väljas in i MLI. Alternativet är att landet

³²⁹ Se avsnitt 2.3. i denna uppsats.

³³⁰ Se avsnitt 4.2.2. i denna uppsats.

³³¹ Hattingh, 2017, s. 2.

³³² Det är skatteavtalen med Argentina, Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxembourg, Österrike, Polen, Portugal, Sydafrika, Tjeckien och Turkiet.

bortser från MLI för att implementera minimistandarderna genom bilaterala omförhandlingar i stället.³³³ Jag antar att tanken med Schweiz tillvägagångssätt är att slippa behöva läsa MLI vid sidan av aktuella skatteavtal. Med deras tillvägagångssätt fokuseras enbart på ett dokument.

Hattingh menar att ovanstående beteende lär resultera i långa bilaterala förhandlingar och ifrågasätter huruvida det är en taktik för att senarelägga implementeringen av BEPS.³³⁴ Och andra sidan uppmärksammar han, som även tidigare nämnts, att staterna så småningom kommer att behöva genomföra ändringar i och med peer review-processerna.³³⁵ Fördelen med ovanstående beteende är emellertid en ökad förutsebarhet för skattebetalarna.³³⁶ En potentiell nackdel med tillvägagångssättet är att det kan bli svårt att, vid tillämpning av den reviderade skatteavtalstexten, veta vilka tolkningsmedel som kan användas och när. Ovan beskrivna problematik om artikel 2(2) i MLI, BEPS-rapporter och OECD-kommentarer blir än mer påtaglig när övriga skatteavtalsbestämmelser som inte kommer att påverkas av MLI tolkas som vanligt (inte sällan med hjälp av OECD-kommentarerna). Trots att det initialt kan verka praktiskt att rent textuellt implementera MLI i varje skatteavtal utifrån hur MLI modifierar skatteavtalet, kan det även finnas ett värde i att inte göra det. Om MLI i stället fortsätter att existera jämte täckta skatteavtal blir det enligt mig tydligare i vilka situationer som vilka tolkningsmedel ska användas.

Att tillsammans med varje avtalsslutande stat bilateralt förhandla fram hur aktuellt skatteavtal kommer att se ut efter MLI:s påverkan kan också komma att ha viss betydelse för tolkningen av övriga CTA:er. Hattingh tror inte att sådana bilaterala förhandlingar kommer att fungera som en sorts facit för andra skatteavtal, men emellertid att de kan uppfattas som ett bevis på hur avtalsslutande stater i realiteten uppfattade sina skyldigheter under MLI.³³⁷

Brauner anser att om man utgår från MLI:s uttryckliga syfte som det beskrivs i dess preambel, kan man argumentera för att instrumentet utgör en engångsmodifiering av befintliga skatteavtal som omfattas av det. Detta, tillsammans med den omfattande flexibilitet som MLI erbjuder, samt möjligheten i artikel 30 MLI att förhandla bort konventionen, innebär att MLI:s budskap konservativt nog fortsätter att uppmuntra till bilateralism i den

³³³ Switzerland State Secretariat for International Financial Matters SIF: "Switzerland signs BEPS Convention", <www.sif.admin.ch/sif/en/home/dokumentation/mediennmitteilungen/mediennmitteilungen.msg-id-66981.html>, besökt 2018-05-01.

³³⁴ Jmf. Brauners resonemang under avsnitt 5.4. i denna uppsats.

³³⁵ Se kapitel 3 i denna uppsats.

³³⁶ Hattingh, 2017, s. 3.

³³⁷ Ibid. s. 3.

internationella skatteregimen. Emellertid är MLI:s budskap nyanserat och innehåller riktiga multilaterala element till följd av exempelvis artikel 33 i MLI, som möjliggör en utökning av konventionens innehåll. På så vis uppstår en möjlighet att påföra den internationella skatteregimen fler multilaterala egenskaper.³³⁸

Ovanstående synpunkter kan kopplas till implementeringsproblematiken. För det första - om MLI ses som en ”engångsmodifiering” kan Schweiz tillvägagångssätt anses vara förhållandevis rimligt. Som Schweiz själva argumenterar blir utfallet betydligt mer förutsebart för skattebetalare som då slipper läsa flera dokument parallellt med varandra. Emellertid kan man fråga sig om MLI:s syfte egentligen uppnås då. För det andra - hur ska stater som Schweiz göra för det fall att konventionsparterna på en framtida partskonferens utökar MLI:s tillämpningsområde? Min tanke är att respektive parter till varje CTA återgår till förhandlingsbordet för att på nytt komma överens om textuella förändringar i sina skatteavtal. Även detta är tidsödande, om än förutsebart. Frågan är om det är så pass tidsödande att det blir mer lönsamt att bortse från MLI och att från början göra helt skraddarsydda modifieringar av varje skatteavtal för att uppfylla BEPS minimistandarder.

Vad gäller införlivandet av MLI:s bestämmelser i svensk rätt har regeringen föreslagit att detta sker genom successiva lagändringar i införlivandelagarna till av MLI täckta skatteavtal. Propositionen innehåller emellertid inga sådana lagförslag.³³⁹ I propositionen föreslås enbart att MLI ska godkännas tillsammans med regeringens val av artiklar och reservationer.³⁴⁰ Anledningen till detta är att staternas inställningar till MLI kan komma att ändras fram tills ratificering. Det är alltså fortfarande osäkert hur Sveriges skatteavtal kommer att modifieras av MLI.³⁴¹ Engsbråten, som är verksam som departementssekreterare på finansdepartementet och som har arbetat med MLI, påpekade ett alternativt tillvägagångssätt för införlivandet av MLI. Enligt denna metod ska MLI antas och gälla som lag. Emellertid hade det i sådana fall inte framgått vilka skatteavtal som kommer att modifieras av MLI och till vilken utsträckning. Engsbråten resonerade även kring alternativet som regeringen föreslog, det vill säga att förändra alla införlivandelagar till berörda skatteavtal. Enligt honom blir med detta alternativ svårt att färdigställa alla lagändringar som krävs innan de ska börja tillämpas enligt MLI (han syftar här på huvudregeln i artikel 35 MLI). Emellertid påpekade han hur Sverige gjort en viktig reservation.³⁴² Sverige har nämligen reserverat

³³⁸ Brauner, 2018, s. 7 f.

³³⁹ Prop. 2017/18:61 s. 8.

³⁴⁰ Ibid. s. 3.

³⁴¹ Ibid. s. 9.

³⁴² Engsbråten, 2017, s. 411 f.

sig från huvudregeln om när MLI:s bestämmelser ska börja tillämpas genom att förbehålla sig rätten att inte tillämpa konventionen innan nödvändiga interna åtgärder vidtagits. Detta i enlighet med artikel 35(7) i MLI.³⁴³ För det fall att partskonferenser leder till ändringar i MLI antar jag att Sverige kommer att behöva uppdatera införlivandelagen till var och ett av sina skatteavtal för att ändringen ska få internrättslig verkan.

Oavsett implementeringsstrategi kan hända att MLI i framtiden uppdateras och förändras. Det kommer sannolikt innebära vidare internrättsliga och bilaterala åtgärder för införlivande av sådana ändringar i den nationella rätten.

Som tidigare nämnts har HFD uttryckt att Wienkonventionens tolkningsregler får indirekt relevans vid tolkning av skatteavtal i den statsrättsliga kontexten. Dessutom har uttryckts att vägledning beträffande bestämmelsernas innebörd ska sökas i OECD-kommentarerna.³⁴⁴ Läget torde inte vara annorlunda denna gång. MLI är fortfarande en internationell konvention och oavsett hur den införlivas med den svenska rätten bör Wienkonventionens tolkningsregler få indirekt relevans. Som ovan framgått är det emellertid inte helt klart vilken status som tolkningsmedel OECD-kommentarerna respektive BEPS-rapporterna kommer att få i tolkandet av MLI. Av den anledningen kan man fråga sig om det för svenskt vidkommande, kommer behövas förtydliganden från HFD om huruvida och i vilken omfattning vägledning i dessa dokument kan sökas.

³⁴³ Se Sveriges inställning, s. 27.

³⁴⁴ Se avsnitt 2.5.5. i denna uppsats.

7 Sammanfattande analys och slutsatser – uppnåendet av syftet med MLI

7.1 Inledning

Ovan har redogjorts för MLI:s uppbyggnad, struktur, innehåll, hur MLI:s konventionsparter har förhållit sig till MLI samt komplikationer och tolkningsproblem som kan uppkomma till följd av hur konventionen är uppbyggd. I detta kapitel analyseras hur ovanstående faktorer förhåller sig till ett potentiellt uppnående av MLI:s syfte.

I avsnitt 7.2. analyseras hur nämnda faktorer förhåller sig till MLI:s konkreta syfte. Med det menas det som uttryckligt beskrivs i de tekniska uttalandena – det vill säga att snabbt implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder. Jag utgår även från att det som framgår av MLI:s preambel även konstituerar delar av instrumentets syfte.³⁴⁵

I avsnitt 7.3. analyseras emellertid nämnda faktorer utifrån MLI:s syfte i den större kontexten. Menat som MLI som ett resultat av BEPS-projektet och innebörden av detta.

7.2 Uppnåendet av MLI:s konkreta syfte

Syftet med MLI är inte enbart att snabbt implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder på ett effektivt och synkroniserat sätt. Ordet ”snabbt” i ovanstående mening är vilseledande då det snarare innebär ”snabbare”. Det vill säga att syftet med MLI är att implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder *snabbare* än genom bilaterala omförhandlingar.

Det finns ett omedelbart samband mellan hur stater har förhållit sig till MLI och uppnåendet av instrumentets syfte. Om alla världens stater hade signerat MLI och valt att implementera instrumentet i sin helhet hade det säkerligen varit mer effektivt än bilaterala omförhandlingar. Som påvisat i denna uppsats har emellertid konventionsparterna förhållit sig tämligen restriktivt till konventionen. Det möjliggör i sin tur extremt många olika utfall av MLI beroende på vilka stater och vilket skatteavtal det rör sig om.

³⁴⁵ Jmf. avsnitt 4.2.1. i denna uppsats.

Minimistandarderna kommer av självklara anledningar att implementeras i de flesta skatteavtal som täcks av MLI. Av dessa lär artikel 7 ha störst praktisk inverkan. Dessvärre innehåller den många oklarheter. Delvis på grund av bestämmelsens uppbyggnad, som möjliggör asymmetriska tillämpningar och som vid eventuella mismatchningar av alternativ uppmanar till bilaterala förhandlingar. Delvis beror det på bestämmelsens innehåll, som är subjektivt, svårtolkat och oförutsägbart. Minimistandarden i artikel 16 om ömsesidiga överenskommelser är också viktig. Dessvärre ställer den inte krav på att en överenskommelse faktiskt ska nås. Det måste i stället ske genom MLI:s bestämmelser om bindande skiljeförfarande. Nämnda minimistandarder har fått ett utbrett stöd, vilket förvisso verkar för uppnåendet av MLI:s syfte. Dock kan tvivel uppstå om huruvida det har skett på bekostnad av att bestämmelserna är fyllda av oklarheter.

I min undersökning har jag sökt efter tecken som tyder på att MLI:s komplexitet och uppbyggnad har att göra med varför merparten av instrumentets materiella bestämmelser har fått så lite stöd. I framställningen har hänsyn tagits till möjligheten till asymmetriska utfall, märkliga kompatibilitetsklausuler och komplicerade bestämmelser som saknar tidigare motsvarighet i OECD:s modellavtal. Det kan delvis uppfattas som att konventionsparterna valt MLI-artiklar på måfå och att omfattningen av valda artiklar har fått lida till följd av bristen på tid och kunskap om instrumentets funktion. Detta eftersom att jag inte lyckats utröna uppenbara samband mellan det bristfälliga stödet gentemot MLI:s bestämmelser och nyss nämnda faktorer. Vidare finns inget uppenbart samband mellan hur många skatteavtal konventionsparterna har valt ska omfattas av MLI och hur många fullständiga reservationer de har gjort. Läget hade varit annorlunda om jag hade lyckats finna stöd för att mer komplexa bestämmelser i MLI valts i mindre omfattning, eller att exempelvis bestämmelser som möjliggör asymmetriska utfall har fått mindre stöd. Då hade man kunnat förklara anledningen till de omfattande reservationerna. Motsatsvis anser jag inte att undersökningen indikerar på tydliga mönster gällande varför konventionsparterna varit återhållsamma i sina val. På grund av detta och det faktum att framtagandet av MLI har gått snabbt med lite tid för konventionsparterna att sätta sig in i instrumentet, kan jag tänka mig att de omfattande reservationerna delvis beror på detta.³⁴⁶ En annan potentiell anledning till de omfattande reservationerna är att nationella intressen styr utformningen av konventionsparternas inställningar till MLI.³⁴⁷ Frågan är dock huruvida MLI:s konventionsparter hade kunnat tänka sig att inkludera fler skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder om de i stället hade förhandlat fram dem bilateralt. Oavsett svaret på den

³⁴⁶ Jmf avsnitt 5.3.2. i denna uppsats.

³⁴⁷ Jmf avsnitt 5.3.3. i denna uppsats.

frågan är det inte rättvist att hävda att MLI:s syfte av den anledningen inte uppnås. Som nämnts har i utformandet av MLI tagits hänsyn till att vissa stater redan befinner sig i bilaterala förhandlingar för implementeringen av BEPS-åtgärder. MLI kan därför tolkas som ett hjälpmedel för att uppnå en universell BEPS-implementering, ökad harmonisering samt ökad acceptans för bestämmelser som motverkar baserosion och vinstöverföringar. Det syftet uppnås trots att staterna varit restriktiva i sina val av bestämmelser i MLI. Enbart en signering av MLI och en vilja att omfattas av ett multilateralt instrument som är ett resultat av BEPS-projektet, tyder på en vilja att reformera det internationella skatteavtalsnätet.

Stater kan i efterhand både lägga till skatteavtal och ta bort reservationer, vilket jag anser positivt. Bland annat Sveriges regering har uttryckligen sagt att detta är en anledning till att vara restriktiv i valet av MLI-bestämmelser. Av den anledningen kan argumenteras för att möjligheten att i efterhand utöka MLI:s räckvidd men inte det motsatta, har varit drivande vad gäller konventionsparternas restriktivitet. Det betyder att instrumentets räckvidd kan komma att utökas i framtiden om ovan nämnda farhågor gällande MLI motbevisas. Med andra ord, om MLI visar sig vara ett funktionellt rättsligt instrument, kan dess räckvidd komma att bli större med tiden. MLI:s konventionsparter kan således komma att överraska.

Olika stater förväntas implementera MLI i sin interna rätt på olika sätt. Schweiz har redan beslutat att nå bilaterala överenskommelser med avtalsparterna till sina CTA:er om de nya ordalydelseerna i dessa efter MLI:s modifiering. Det är som tidigare nämnts bra ur ett förutsebarhetsperspektiv. Trots att man genom nämnda tillvägagångssätt inte undviker tidsödande bilaterala förhandlingar, hade förhandlingarna sannolikt blivit mer omfattande om BEPS-relaterade skatteavtalsåtgärder skulle implementeras i befintliga skatteavtal helt utan användandet av MLI.

Sammanfattningsvis anser jag att MLI:s konkreta syfte inte lyckats uppnås fullständigt, till följd av konventionsparternas omfattande reservationer. Emellertid hade det med största sannolikhet inte gått snabbare för konventionsparterna att bilateralt implementera BEPS-åtgärderna i sina existerande skatteavtal. Visar sig MLI vara fullt funktionellt lär konventionsparterna dra tillbaka reservationer samt lägga till flera skatteavtal inom instrumentets omfång. Det förutsätter naturligtvis att det inte är för betungande för deras nationella särintressen.

7.3 Uppnåendet av MLI:s syfte i den större kontexten

Med tillräckligt faktaunderlag är, enligt mig, bedömningen gällande uppnåendet av MLI:s konkreta syfte förhållandevis enkel att göra. Detta med anledning av att jag som ovan nämnt anser det finnas ett direkt samband med uppnåendet av MLI:s konkreta syfte och hur konventionsparterna har valt att förhålla sig till instrumentet. Uppnåendet av dess syfte i vad jag kallar ”den större kontexten” är emellertid en annan fråga. Med det menas MLI i egenskap av ett resultat av ett globalt multilateralt projekt. MLI är ett resultat av BEPS och instrumentets potentiella inverkan måste således även diskuteras utifrån detta perspektiv.

OECD har tidigare lyckats harmonisera delar av världens skatteavtalsnät genom sitt modellavtal. Med BEPS-projektet togs harmoniseringsambitionen till en ny nivå i och med upprättandet av ”det inkluderande nätverket”. Frågan är om vi är redo för en så pass omfattande inkludering. Anledningen till att exempelvis det nordiska skatteavtalet är lyckat är för att det har slutits av stater med snarlika ekonomiska system och intressen. Samma sak kan verkligen inte sägas om MLI.

Som ovan nämnts har uppnåendet av MLI:s konkreta syfte direkt att göra med hur konventionsparterna valt att förhålla sig till instrumentet. Samma sak gäller inte nödvändigtvis för uppnåendet av MLI:s syfte i den större kontexten. Den generösa flexibilitet som instrumentet erbjuder möjliggör de omfattande reservationerna. Samtidigt har den resulterat i MLI:s många konventionsparter. Hade flexibiliteten varit mindre generös hade konventionsparterna visserligen tvingats implementera fler bestämmelser men det hade också inneburit att färre stater signerat MLI. Enligt mig hade det urholkat MLI:s syfte i ”den större kontexten” i en större omfattning än om instrumentet hade erbjudit mindre flexibilitet.

Varför MLI:s konventionsparter varit restriktiva i sitt val av olika MLI-bestämmelser har diskuterats i kapitel 5 i denna uppsats. Min undersökning har emellertid inte gett några tydliga svar på frågan. Som nämnts har tidigare multilaterala åtgärder fungerat väl då de har varit till för stater med snarlika system och intressen. Till följd av att MLI är ett resultat av ett projekt lett av OECD/G20 var min hypotes att instrumentet skulle få en större acceptans av dessa stater. Visserligen fann jag indikationer som tydde på att MLI-bestämmelser som är främmande för OECD-länder fick lite stöd (detta gäller exempelvis artikel 3 och 10 MLI). Motsatsvis framkom exempelvis att artikel

5 i MLI, där strukturen av vissa av alternativen är relativt välkända för parterna, fick förhållandevis stort genomslag. Emellertid visade undersökningen även att bestämmelser som enbart medför mindre förändringar i tidigare vedertagna bestämmelser inte fick ett stort stöd (detta gäller exempelvis artikel 8, 12 och 14 MLI). Dessutom finns inget tydligt samband mellan antal lagda reservationer och hur många skatteavtal som respektive stat valt.³⁴⁸ Det tyder på att faktumet att MLI är starkt sammanlänkat med OECD-principer, inte har påverkat staternas val i vidare stor omfattning. Snarare är det staternas nationella intressen som har styrt utformningen av deras MLI-inställningar. Detta överraskar inte och således kan ifrågasättas om ett multilateralt instrument är lämpligt för den typen av åtgärder som MLI reflekterar. Jag är optimistisk i detta hänseende och vill tro att så är fallet. Som ovan nämnts kan konventionsparterna komma att inkludera fler MLI-bestämmelser i framtiden. Det faktum att vissa viktiga konventionsparter har undgått att signera MLI är beklagligt i detta hänseende. Det kan få andra att ifrågasätta OECD:s roll och legitimiteten i BEPS-projektet. Det betyder dock inte nödvändigtvis att MLI inte blir ett framgångsrikt instrument.

De potentiella tolkningsproblem som kan uppstå till följd av MLI:s uppbyggnad och karaktär kan potentiellt inverka på MLI:s syfte i den större kontexten. Instrumentet är ämnat att läsas ihop med befintliga skatteavtal. Av förutsebarhetsskäl har vissa stater, exempelvis Schweiz, valt att bilateralt förhandla fram hur ordalydelsen i alla deras CTA:er kommer att se ut efter MLI:s modifiering. Jag tvivlar på att merparten av MLI:s konventionsparter kommer att göra detta. Oavsett hur implementeringen av MLI sker i respektive stat kommer varje stat antingen direkt eller indirekt få fram en hybrid av sina respektive CTA:er och MLI. MLI och CTA:er tolkas emellertid på olika sätt och med olika tolkningsmedel. Det innebär att i den framtida tolkningen av skatteavtal kommer vägledning behöva sökas i flera olika dokument. Bland dessa finns de tekniska uttalandena, förmodligen även BEPS-rapporterna och potentiellt även OECD-kommentarerna. Till detta hör att många stater redan använder OECD-kommentarerna i tolkningen av sina befintliga skatteavtal. Således måste man tydligt kunna skilja på vilka bestämmelser som utgör MLI-bestämmelser och vilka som inte gör det. Om man kommer fram till att en användning av OECD-kommentarerna kan användas i tolkningen av MLI:s bestämmelser måste också tas ställning till om en statisk eller ambulatorisk användning av kommentarerna blir aktuell. Huruvida ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt intas kan variera beroende på om man tolkar befintliga skatteavtalsbestämmelser eller MLI-bestämmelser. Dessutom är MLI:s ”sammanhang” oklart. Det är inte

³⁴⁸ Se avsnitt 5.3.3. i denna uppsats.

uppenbart hur det ska förstås, varken i användningen av artikel 2(2) i MLI eller i användningen av Wienkonventionens tolkningsregler. MLI:s sammanhang är komplext och innefattar flera faktorer än vad ett bilateralt skatteavtal gör. Det kan leda till en dåligt synkroniserad tolkningspraxis eller att stater avskräcks från att signera MLI. Även om OECD-kommentarerna har tolkats och används på olika sätt av olika avtalsparter till olika skatteavtal förut, kan läget sägas vara annorlunda med MLI. Varje tolkningsproblem som uppstår med MLI kommer att påverka två stater i taget (parterna till aktuellt CTA) – det har alltså inte förändrats. Följderna av att MLI:s parter tolkar dess bestämmelser olika kan emellertid leda till att:

1. BEPS inte får det genomslag som var tilltänkt och,
2. MLI får ett icke-synkroniserat utfall bland konventionsparterna.

Därmed menar jag att för uppfyllandet av MLI:s syfte (i den större kontexten) krävs att tolkningen av MLI är någorlunda enhetlig och harmoniserad.

Jag anser inte att det lilla stödet för MLI:s bestämmelser som inte motsvarar minimistandarder är orimligt eller chockerande på något sätt. Det är ingen nyhet att minimistandarderna är vad man lyckades nå konsensus om. Hade det rått full konsensus gällande alla skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder hade alla MLI:s bestämmelser varit minimistandarder och merparten av staterna hade inte haft något problem med att anta instrumentet i sin helhet. Nu är så inte fallet och även om MLI:s syfte är att snabbt implementera skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärder är det inte säkert att fler BEPS-åtgärder hade implementerats via bilateral väg. Motsatsvis kan man fråga sig om staterna hade åtagit sig att implementera så många icke-minimistandarder om det inte vore för MLI. Detta kan inte definitivt utrönas, men det kan däremot konstateras att de oavsett vad inte hade kunnat implementeras lika snabbt utan, som med MLI.

Som framgått genomgående i denna uppsats har vissa forskare ifrågasatt MLI:s multilaterala karaktär och ständiga uppmuntran till den bilaterala skatteregimen. Vad som kritiserats är faktumet att många av MLI:s bestämmelser uppmuntrar till bilaterala förhandlingar, att asymmetriska utfall av vissa bestämmelser är möjliga och att konventionsparter kan välja att förhandla bort MLI. Visserligen framgår av MLI:s preambel att parterna är medvetna om behovet att säkerställa en snabb, koordinerad och konsekvent implementering av de skatteavtalsrelaterade BEPS-åtgärderna i en multilateral kontext.³⁴⁹ Dessutom syftar instrumentet till en mer skyndsam

³⁴⁹ Se avsnitt 4.2.1. i denna uppsats.

implementering av BEPS än genom bilaterala förhandlingar. Med det sagt är det inte nödvändigtvis negativt att skatteregimens bilaterala natur upprätthålls jämte MLI. För stater finns ett uppenbart värde i bilaterala förhandlingar avseende utformandet av deras internationella åtaganden. Det bekräftas inte minst av konventionsparternas ovilja att omfattas av fler MLI-bestämmelser. Genom bilaterala förhandlingar blir staternas skatteavtal skraddarsydds och lämpliga utifrån deras särintressen. BEPS-inkluderande nätverk utgörs av stater med olika intressen och ekonomisk kapacitet. Vidare har nämnda skillnader lämnat avtryck i hur de utformar sina skatteavtal. MLI tar emellertid inte hänsyn till dessa skillnader. Frågan är om hänsyn överhuvudtaget kan tas till sådana skillnader i en multilateral kontext. Jag är tveksam till det och menar således inte att det är orimligt att vissa bestämmelser i MLI fortfarande fordrar bilaterala förhandlingar.

Personligen finner jag det alltså inte överraskande att det bilaterala tillvägagångssättet i den internationella skatteregimen upprätthålls. Vidare anser jag till viss del att diskussionen kring huruvida MLI är uppbyggd på ”sann multilateralism” eller inte är överflödig. Med det sagt är det i viss mån viktigt att fundera över MLI:s multilateralism. Delvis har i uppsatsen resonerats kring huruvida MLI kan ses som en engångsmodifiering av det befintliga skatteavtalsnätet. Vidare har omnämnts möjligheterna till att med hjälp av partskonferenser både utöka MLI:s innehåll samt klargöra olika tolkningsproblem som kan uppstå till följd av det. Om konventionsparterna uppfattar MLI som en engångsmodifiering lär dessa knappast utnyttja partskonferenserna för något av nämnda ändamål. Då utgör MLI egentligen bara en ”engångsboost” av implementeringen av BEPS-åtgärder som sedan kan byggas på genom bilaterala omförhandlingar av de enskilda skatteavtalen. Det kan emellertid potentiellt komplicera efterföljande tolkningar. Till denna problematik hör vad som tidigare diskuterats beträffande efterföljande ändringar i OECD:s modellavtal.³⁵⁰ Om konventionsparterna i stället utnyttjar det multilaterala tillvägagångssättet med konferenser, både för klargörandet av tolkningsproblematik men även för utökandet av MLI:s innehåll, så lär i vart fall tolkningen av MLI bli mer enhetlig. Av nämnda skäl finns det därmed ett värde i att se MLI som mer än en engångsmodifiering av befintliga skatteavtal.

Avslutningsvis kan konstateras att det alltså återstår att se huruvida MLI:s syfte i den större kontexten kommer att uppfyllas. Det hör delvis ihop med vilken roll MLI:s konventionsparter anser att MLI ska ha framöver.

³⁵⁰ Se avsnitt 6.4.3. i denna uppsats.

Förhoppningsvis väljer de inte att undergräva denna, väldigt ambitiösa, multilaterala prestation.

Käll- och litteraturförteckning

LITTERATUR

Antón, Ricardo García: *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?*, World Tax Journal, Volume 8 No. 2, 2016, Journals IBFD.

Antón, Ricardo García: *Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids*, Bulletin for International Taxation, Volume 71 No. 10, 2017, Journals IBFD.

Arnold, Brian J.: *International tax primer*, 3. ed., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016.

Avi-Yonah, Reuven S. and Xu, Haiyan: *Evaluating BEPS*, U of Michigan Public Law Research Paper No. 493, 2016, pp. 3–11.

Baker, Philip: *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, British Tax Review, No. 3, 2017 pp. 281–284, Sweet & Maxwell and its Contributors.

Berbari, Aline: *The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative and the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, Bulletin for International Taxation, Volume 71 No. 10, 2017, Journals IBFD.

Bergedahl, Christopher: *Anti-Abuse Measures in Tax Treaties Following the OECD Multilateral Instrument - Part 1*, Bulletin for International Taxation, Volume 72 No. 1, 2018, Journals IBFD.

Blum, Daniel W.: *The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI*, 72 Bulletin for International Taxation, Volume 72 No. 3, 2018, Journals IBFD.

Bosman, Alexander: *General Aspects of the Multilateral Instrument*, Intertax, Volume 45 Issue 10, 2017, pp. 642–659.

Brauner, Yariv: *McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been*, Intertax, Volume 46 Issue 1, 2018, pp. 6–17.

Bravo, Nathalie; Govind, Sriram; Julien, Rita; Lindenberg Schoueri, Pedro G.: *Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand*, Intertax Volume 45 Issue 12, 2017, pp. 852–863.

Dahlberg, Mattias: *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus, Diss. Uppsala: Univ., Uppsala, 2000.

Engsbråten, Alf: *Hur kommer Sveriges undertecknande av det multilaterala instrumentet att påverka svenska skatteavtal?*, Svensk Skattetidning 2017:6–7, s. 397–412.

Gomes, Marcus Livio: *International Taxation and the Challenges for Multilateralism in the Context of the OECD Multilateral Instrument*, Bulletin for International Taxation, Volume 72 No. 2, 2018, Journals IBFD.

Hattingh, Johann: *The Legal and Related Challenges, and Emerging Solutions for Implementation of the BEPS Multilateral Instrument*, Global Taxation (July 2017) 29–36. SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=3016827>>.

Herzfeld, Mindy: *Country note: US Perspectives on the Multilateral Instrument*, Intertax Volume 46 Issue 1, 2018, pp. 80–85.

Hilling, Maria: *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

Kleist, David: *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS—Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, Nordic Tax Journal, 2018, pp. 31–48.

Kuźniacki, Blazej: *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application*, World Tax Journal, Volume 10 No. 2, 2018, Journals IBFD.

Linderfalk, Ulf: *On The Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Springer, Dordrecht, 2007.

Linderfalk, Ulf and Hilling, Maria: *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory—Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, Nordic Tax Journal 2015, pp. 34–59.

Pistone, Pasquale: *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, World Tax Journal, Volume 6 No.1, 2014, Journals IBFD.

Sallander, Ann-Sophie: *Skatteavtal: om tolkning och tillämpning*, 1. uppl., Liber, Stockholm, 2015.

Sandgren, Claes: *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material*,

metod och argumentation, 3., [utök. och rev.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2015.

van Raad, Kees: *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, Intertax, Volume 29 Issue 6/7, 2001, pp. 212–218.

ELEKTRONISKA KÄLLOR

OECD

OECD: MLI Database – Matrix of Options and Reservations, <www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>, besökt 2018-04-01.

OECD: BEPS Actions: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>, besökt 2018-02-01.

OECD: Toolkit for Application of the Multilateral Instrument for BEPS Tax Treaty Related Measures, <www.oecd.org/ctp/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm>, besökt 2018-02-22.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, <www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, besökt 2018-05-10.

OECD: MLI matching database (beta), <<http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>>, 2018-04-24.

OECD: Groundbreaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, <www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>, besökt 2018-02-02.

OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>, besökt 2018-03-25.

OECD: Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, <www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, besökt 2018-03-22.

OECD, Myths and Facts about BEPS, <www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps.pdf>, besökt 2018-02-22.

OECD: OECD Tax Q&A Webinar Multilateral BEPS Convention (MLI), <www.youtube.com/watch?time_continue=1002&v=0ZiJh1FRMWc>, besökt 2018-03-01.

OECD: Major step forward in international tax co-operation as additional countries sign landmark agreement to strengthen tax treaties, <www.oecd.org/tax/major-step-forward-in-international-tax-cooperation-as-additional-countries-sign-landmark-agreement-to-strengthen-tax-treaties.htm>, besökt 2018-02-02.

SKATTEVERKET

Skatteverket: Rättslig vägledning, Creditmetoder (avräkningsmetoder), <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/326355.html#h-Omvand-credit-innebar-att-kallstaten-medger-avrakning>, besökt 2018-03-15.

IBFD TAX RESEARCH PLATFORM

IBFD Tax Research Platform: Treaty Status Monitor, <<https://online-ibfd.org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=tsm>>, besökt 2018-04-25.

IBFD Tax Research Platform: County Tables Comparison, MLI Country Monitor, <<https://online-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=mlit-compare&format=ghtml>>, besökt 2018-04-23.

ÖVRIGT

Kleist, David: ”Det multilaterala instrumentet för genomförande av ändringar i skatteavtal”, Infotorg Juridik, <www5.infotorg.se/rb/premium/mittijuridiken/praktikerartiklar/article242061.ece>, besökt 2018-05-18.

Maarten Broekhuijsen, Dirk and Witpeerd, Frits: ”From bilateralism to multilateralism in international taxation”, Universitet Leiden (Leiden Law Blog), <www.leidenlawblog.nl/articles/from-bilateralism-to-multilateralism-in-international-taxation>, besökt 2018-02-15.

Switzerland State Secretariat for International Financial Matters SIF: ”Switzerland signs BEPS Convention”, <www.sif.admin.ch/sif/en/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-66981.html>, besökt 2018-05-01.

Regeringskansliet: "The Kingdom of Sweden – Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature", <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-sweden.pdf>>, besökt 2018-04-30.

Vienna Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht: "Implementing Key BEPS Actions: Where do we stand?" June 29 – July 1, 2017, Rust (Burgenland), Austria, <www.wu.ac.at/taxlaw/eventsmain/internationalevents/scientificrust/implementing-key-beps-actions-where-do-we-stand-june-29-july-1-2017-rust-burgenland-austria/>, besökt 2018-04-22.

OECD-PUBLIKATIONER

OECD: Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2016-June 2017, 2017, <<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>>.

OECD: *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2016.

OECD: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

OECD: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

OECD: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD: *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD: *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD: *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD: *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD: *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD: *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD: *Explanatory Statement to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2016.

OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, 2014.

OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017.

FN:S MODELLAVTAL

United Nations: *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries*, New York, 2012.

PROPOSITIONER

Prop. 2017/18:61 Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1996 ref. 84.

HFD 2012 ref. 18