

Den multilaterala konventionen och Finlands val

1. BEPS och den multilaterala konventionen

Inom OECD:s och G20-staternas projekt mot skattebaserosion och vinstflyttning (BEPS) har man avtalat om åtgärder för att ändra de avtal som syftar till att undvika dubbelbeskattning (skatteavtalen). Skatteavtalens syfte är att förhindra dubbelbeskattning. De åtgärder mot BEPS som har anknytning till skatteavtal syftar främst till att motverka omotiverade skatteavtalsrelaterade fördelar och bland annat nollbeskattning.

För att ändringarna i skatteavtalen ska kunna sättas i kraft så snart som möjligt har en OECD-arbetsgrupp berett en multilateral konvention (konventionen) för att starta genom att tillträda konventionen ska kunna ändra sina befintliga skatteavtal. Något över 100 stater och jurisdiktionsområden deltog i arbetsgruppens arbete. I underarbetsgruppen som bearbetade bestämmelserna om skiljeförfarande deltog 27 stater. Finland deltog både i arbetsgruppens och i underarbetsgruppens arbete. Arbetsgruppen godkände konventionstexten den 24 november 2016.

Genom konventionen kan bland annat sådana bestämmelser i befintliga skatteavtal ändras som hänför sig till skattemässiga hybridinstrument, skatteavtalens bestämmelser om samfund med dubbel hemvist, metoder för undanröjande av dubbelbeskattning, förhindrande av avtalsmissbruk, beskattning av utdelning, beskattning av försäljningsvinster, uppkomsten av fast driftställe som ger rätt att beskatta inkomst av rörelse, förfarandet för ömsesidig överenskommelse och skiljeförfarande.

En del av konventionens bestämmelser är minimistandarder som alla de stater som har förbundit sig till BEPS-arbetet förväntas godkänna medan andra är rekommendationer som är fakultativa. Konventionen är upplagd så att en stat kan låta bli att välja en fakultativ bestämmelse genom att göra ett förbehåll. En del minimistandarder kan också uppfyllas på flera alternativa sätt.

Det första tillfället att underteckna konventionen kommer att ordnas den vecka som börjar den 5 juni 2017. Finland förberedar sig på att underteckna konventionen vid detta tillfälle. I samband med undertecknandet ska en förteckning lämnas in över förbehåll som är att vänta och meddelanden som ingår i konventionen. I detta PM redogörs för huvuddragen i de förbehåll och alternativ som är planerade. Konventionen innehåller bestämmelser som hör till området för lagstiftningen och därför kräver riksdagens godkännande och den kommer följaktligen att lämnas till riksdagen för behandling genom en regeringsproposition på samma sätt som bilaterala skatteavtal.

En stat som undertecknar konventionen måste meddela vilka skatteavtal den vill att konventionen ska omfatta. För Finlands del är det tänkt att meddelandet ska ta upp alla Finlands omfattande inkomstskatteavtal. För att konventionen ska ha någon effekt på ett specifikt skatteavtal måste också Finlands bilaterala avtalspart underteckna och ratificera konventionen. Dessutom inverkar konventionsparternas

förbehåll och de alternativ de har valt avsevärt på ändringarnas innehåll. Exempelvis är effekten av ett förbehåll i regel dubbelriktad. Om en signatärstat gör ett förbehåll om att inte tillämpa en konventionsbestämmelse på sina skatteavtal, innebär detta att skatteavtalet till dessa delar inte ändras. Följaktligen kan inte heller den andra avtalsparten för sin del tillämpa konventionsbestämmelsen i stället för skatteavtalets bestämmelse.

2. Minimistandarderna och Finlands val

Ändringar som minimistandarderna förutsätter är att den inledande satsen som beskriver skatteavtalets syfte ändras (artikel 6 i konventionen), en allmän bestämmelse om förhindrande av missbruk läggs till (artikel 7 i konventionen) och att artikeln som gäller förfarandet för ömsesidig överenskommelse uppdateras (artikel 16 i konventionen).

Syftet i skatteavtal som omfattas av konventionen (artikel 6)

Skatteavtalets inledande stycke som beskriver syftet ska ändras så att där utöver undvikande av dubbelbeskattning uttryckligen anges att syftet är att inte åstadkomma möjligheter att genom kringgående eller undvikande av skatt inte alls beskattas eller få beskattningen nedsatt. Denna bestämmelse kan utelämnas ur ett skatteavtal endast om det i avtalet redan finns ett inledande stycke med motsvarande innehåll. Finlands skatteavtal saknar inledande stycken av det här slaget och sådana ska alltså införlivas i avtalen till följd av att konventionen undertecknas.

Vidare kan parter som ansluter sig till konventionen, om de så önskar, i sina skatteavtal ta in inledande ord som uttrycker vilja att utveckla den ekonomiska relationen och att bredda samarbetet i skattefrågor. Finland ämnar inte ta in denna bestämmelse.

Förhindrande av avtalsmissbruk (artikel 7)

Skattskyldiga kan ha fått skatteavtalsfördelar också i sådana fall som avtalsstaterna ursprungligen inte har avsett (fenomenet treaty shopping). Strävan är att förhindra sådant missbruk genom en allmän bestämmelse om förhindrande av missbruk och en bestämmelse som ställer vissa kriterier för att rätt till avtalsfördelen ska uppstå.

Minimistandarden kan uppfyllas på tre alternativa sätt, dvs. genom att i skatteavtalen genom konventionen antingen ta in enbart bestämmelsen om förhindrande av missbruk (Principal Purpose Test, PPT-bestämmelsen, stycke 1 i artikeln) eller en kombination av PPT-bestämmelsen och en förenklad bestämmelse som begränsar rätten till förmåner (Limitation of Benefits, LOB-bestämmelsen, stycke 8–13 i artikeln). Det tredje alternativet är att i de bilaterala skatteavtalen förhandla fram en LOB-bestämmelse som sedan kompletteras med nationell lagstiftning.

Av dessa alternativ ämnar Finland välja den allmänna bestämmelsen om förhindrande av missbruk. Redan i dagsläget har Finland i sina skatteavtal både PPT-bestämmelser som gäller vissa slag av inkomst (utdelning, ränta och royalty) och

allmänna PPT-bestämmelser. Dessutom är en PPT-bestämmelse som allmän bestämmelse lämpligare att ta in i skatteavtalskomplexet på ett täckande sätt än en LOB-bestämmelse som är mera lämpad att utarbetas i bilaterala förhandlingar. Konventionen utgår från antagandet PPT och det behövs alltså inte några förbehåll för att välja det alternativet. Dessutom kan en stat välja en tilläggsbestämmelse enligt stycke 4, med stöd av vilken den behöriga myndigheten kan bevilja avtalsfördelen trots att PPT-bestämmelsen har blivit tillämplig. Den bestämmelsen integreras i skatteavtalet endast om bägge parter väljer den. Den ingår inte i minimistandarden, så Finland ämnar inte ta in den bestämmelsen.

En skatteavtalspartner till Finland kan välja en kombination av PPT och LOB. Då antas det enligt regeln att PPT är tillämplig, om inte den stat som har valt en kombination gör ett förbehåll som förhindrar att enbart PPT är tillämplig. Med tanke på sådana fall av förbehåll står det i stycke 7 till buds ett alternativ a) där den stat som valt PPT går med på det val staten som valt annorlunda har gjort eller ett alternativ b) där olika val leder till att den som valt PPT endast tillämpar PPT och den som valt kombinationen tillämpar kombinationen. Finland ämnar inte ta in någondera av alternativen i stycke 7. Det innebär att artikel 7 i konventionen inte ändrar ett skatteavtal, om en stat som har valt en kombination inte kan gå med på enbart PPT. I så fall måste staterna i fråga försöka nå en för bägge parter tillfredsställande lösning som uppfyller minimistandarden. I praktiken betyder det bilaterala förhandlingar om skatteavtal.

Förfarandet för ömsesidig överenskommelse (artikel 16 och med avseende på när tillämpningen ska inledas artiklarna 35.4 och 35.6)

Som ett element i BEPS-rapport nummer 14 om effektivare tvistlösningsmekanismer har man avtalat om att ändra OECD:s modellskatteavtal så att skattskyldiga kan inleda sitt förfarande för ömsesidig överenskommelse inte endast i den stat där de är bosatta utan också i källstaten.

Minimistandarden för förfarandet för ömsesidig överenskommelse kan uppfyllas genom att i skatteavtalen ta in stycke 1–3 i artikel 25 i OECD:s modellskatteavtal, däribland den ändring som beskrivits ovan. Det är vad Finland avser göra. Artikeln om förfarandet för ömsesidig överenskommelse enligt OECD:s modell har Finland som utgångspunkt också i sina bilaterala förhandlingar. I många av Finlands skatteavtal ingår det redan nu en bestämmelse enligt OECD-modellen, förutom när det gäller den redogjorda ändringen som BEPS-rapporten medför. I de äldsta skatteavtalen är bestämmelserna till en del annorlunda, så i det avseendet innebär konventionen en ändring.

När det gäller artiklarna om ikraftträdandet och när tillämpningen ska inledas är huvudregeln att konventionen ska tillämpas på de skatteperioder som börjar efter att konventionen har trätt i kraft. När det gäller artikeln om förfarandet för ömsesidig överenskommelse har det dock gjorts ett undantag, enligt vilket konventionsbestämmelserna ska tillämpas på ärenden som inleds efter att konventionen har trätt i kraft oavsett vilka skatteperioder de avser. Det går emellertid att göra ett förbehåll till detta undantag vilket har till följd att tillämpningen också när det gäl-

ler artikeln om förfarandet för ömsesidig överenskommelse hänför sig till skatteperioder efter ikraftträdandet. Finland avser att göra ett sådant förbehåll.

Motsvarande justeringar (artikel 17)

Genom denna artikel fogas andra stycket om motsvarande justeringar i artikel 9 i OECD:s modellskatteavtal till skatteavtalen.

Det är inte en minimistandard att i skatteavtalen ta in andra stycket om motsvarande justeringar i artikel 9. Däremot är kravet enligt minimistandarden att den behöriga myndigheten ska sträva efter att lösa tvisten i ett förfarande för ömsesidig överenskommelse och genomföra ömsesidiga överenskommelser oavsett om artikel 9 i skatteavtalet har ett andra stycke.

Merparten av Finlands skatteavtal har redan en bestämmelse som motsvarar andra stycket i artikel 9 i OECD:s skatteavtal. Eftersom frågan tangerar minimistandarden, avser Finland att ta in den bestämmelse som det är fråga om här i de skatteavtal som nu saknar en sådan bestämmelse. Följaktligen gör Finland ett förbehåll, enligt vilket denna artikel inte tillämpas med avseende på de skatteavtal som redan har nämnda bestämmelse.

3. Fakultativa bestämmelser och Finlands val

Utöver minimistandarderna kan staterna välja huruvida de vill ha dessa ändringar i sina skatteavtalskomplex.

Finland ämnar göra förbehåll med avseende på alla andra bestämmelser än minimistandarderna och ämnar alltså inte ta in sina skatteavtal in andra ändringar som konventionen ger möjlighet till. I praktiken innebär detta att konventionen inte medför någon ändring exempelvis när det gäller de nuvarande bestämmelserna om fast driftställe i Finlands skatteavtal.

Det är besvärligt att samordna konventionen och skatteavtalen på grund av konventionsupplägget och skatteavtalskomplexets inbördes åldersskillnader. Eftersom konventionen ska vara tillämplig på alla de staters behov som ansluter sig till den har det inte varit möjligt att skatteavtalsvis specificera vilken artikel eller vilket stycke som ska ersättas, utan frågan blir beroende av de så kallade samordningsklausulerna och meddelandena. När konventionen har undertecknats och godkänts innebär det att skattskyldiga inte endast måste läsa skatteavtalen utan även konventionen och också identifiera vilka bestämmelser i skatteavtalet som ändras på grund av konventionen.

Vidare är tidtabellen för undertecknandet av konventionen mycket ambitiös, då det första tillfället hålls redan i juni 2017. Med denna tidtabell har det inte varit möjligt att göra en tillräckligt detaljerad granskning av hur kompatibla konventionsbestämmelserna är med avseende på alla skatteavtal som Finland har. Arbetsgruppen som utreder de ekonomiska konsekvenserna av BEPS har inte heller slutfört sitt arbete. Finland kan genom bilaterala förhandlingar ta in bestämmelser i

sina skatteavtal som är förenliga med konventionsbestämmelserna. Dessutom finns det i konventionen bestämmelser om återtagande och inskränkning av förbehåll. Bestämmelserna kan alltså också införas i ett senare skede.

4. Skiljeförfarande och Finlands val

Sjätte delen i konventionen gäller det så kallade skiljeförfarandet. Med skiljeförfarande avses att meningsskiljaktigheter som rör tolkningen av ett skatteavtal avgörs genom att frågan lämnas till en oberoende skiljenämnd för behandling. Detta kan på den skattskyldiges begäran ske när avtalsstatens åtgärder enligt den skattskyldiges uppfattning har lett till en beskattning som strider mot skatteavtalets bestämmelser och frågan inte inom utsatt tid har kunnat lösas genom förhandlingar enligt skatteavtalets förfarande för ömsesidig överenskommelse. Ett skiljeförfarandebeslut är ett slutligt avgörande i frågan om vilken stat som i ett enskilt fall får beskatta en viss inkomstpost.

En stat ska uttryckligen meddela om den avser att i sina skatteavtal tillämpa artiklarna om skiljeförfarande i konventionens sjätte del. Konventionen innehåller vissa presumptionsbestämmelser om skiljeförfarandet som staterna dock kan avvika ifrån genom förbehåll och meddelanden. Staterna kan också sinsemellan avtala om många sakförhållanden som gäller skiljeförfarandet på ett sätt som avviker från innehållet i konventionen.

I underarbetsgruppen som arbetade med skiljeförfarandet medverkade en mycket liten del av de stater och jurisdiktionsområden som deltog i arbetsgruppen som arbetade med konventionen eller som har befintliga skatteavtal. Det kan alltså antas att endast en mycket liten grupp stater kommer att inbegripa obligatoriskt skiljeförfarande i sina skatteavtal och de staterna understöder också i annars ett sådant förfarande och en effektiv tvistlösning.

Finland har i sina skatteavtal bestämmelser om ett förfarande för ömsesidig överenskommelse, men inte om obligatoriskt skiljeförfarande. Finland är liksom de övriga medlemsstaterna med i EU:s så kallade skiljemannakonvention som ska undanröja dubbelbeskattning i samband med affärstransaktioner mellan parter i intressegemenskap (Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap 90/436/EEG). Europeiska kommissionen lämnade den 25 oktober 2016 ett förslag till rådets direktiv om tvistlösningsmekanismer vid dubbelbeskattning i Europeiska unionen (COM(2016) 686 final) som ännu inte har börjat behandlas i rådets arbetsgrupp. Finansministeriet har också inlett ett projekt som gäller förfarandet för ömsesidig överenskommelse. Strävan är att förbättra och effektivera processen i förfarandet för ömsesidig överenskommelse.

Med avseende på de bestämmelser i OECD:s multilaterala konvention som det är fråga om här ämnar Finland tillämpa skiljeförfarandet med vissa förbehåll. När det gäller förbehåll och val av alternativ som rör skiljeförfarandet ska sådana omständigheter beaktas som inverkar på Finlands konkurrenskraft. När frågan bedöms ska också effektiva tvistlösningssystemer och både de skattskyldigas och

skattetagarens synvinkel beaktas. De valda alternativen förutsätter en del ändringar i den nationella lagstiftningen. När det gäller skiljeförfarandet ämnar Finland välja i huvuddrag följande: Det slag av skiljeförfarande som Finland ämnar välja är den form som ingår i artikel 23.1 där skiljemännen bland de behöriga myndigheternas förslag väljer ett, utan möjlighet att besluta på annat sätt i ärendet. På grund av karaktären i förfarandet för ömsesidig överenskommelse och i skiljeförfarandet ska också sådan konfidentialitet förutsättas som anges i artikel 23.5 med avseende på information som framgår under processernas gång. För att undvika överlappande rättsmedel vore det ändamålsenligt att inledandet av olika processer om samma sak begränsas. Därför ska i enlighet med artikel 19.12 ett skiljeförfarande inte bli tillämpligt, om ärendet redan har avgjorts i den nationella processen för sökande av ändring. När det gäller skiljeförfarande avser Finland också att utnyttja möjligheten att göra förbehåll enligt artikel 28.2 och åtminstone följande begränsningar: Med avseende på de fall som ska vara berättigade till skiljeförfarande fokuserar Finland på de mest typiska ärendegrupperna inom dubbelbeskattningen som strider mot skatteavtalet (bland annat internprissättning och uppkomsten av fast driftställe). Meningen är att rätten till skiljeförfarande också ska begränsas så att endast sådana fall ska vara berättigade till förfarandet som hänförs till skatteperioder efter konventionens ikraftträdande. Denna avgränsning är i linje med hur ändringar i skatteavtalen sätts i kraft och blir tillämpliga.