



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Mikael Järetoft

Skatteparadis

-ur ett internationellt och svenskt perspektiv

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Sture Bergström
Biträdande handledare: Anette Bruzelius

Skatterätt

Höstterminen 2000

Innehåll

1 INLEDNING	3
1.3 Syfte och avgränsningar	4
1.4 Metod	4
1.5 Disposition	4
2. ALLMÄNNA KÄNNETECKEN FÖR ETT SKATTEPARADIS	6
2.1 Inga eller låga skattesatser	6
2.2 Väl utvecklad banksekretess	7
2.3 En viktig och oproportionerligt stor finansiell sektor	9
2.4 Moderna kommunikationssystem	9
2.5 En stabil valuta och ingen valutareglering	9
2.6 Vikten av att framställa landet som ett finansiellt centrum	10
2.7 Existensen och användandet av dubbelbeskattningsavtal	10
2.8 Politisk och ekonomisk stabilitet	10
2.9 En väl utvecklad infrastruktur	11
3 ARBETET INOM OECD MOT SKADLIG SKATTEKONKURRENS	12
3.1 Skatteparadis	13
3.2 1987 års rapport	14
3.3 1998 års rapport	15
3.3.1 Skadliga förmånliga skatteordningar	16
3.3.2 Resultatet av 1998 års rapport	18
3.4 2000 års rapport	18
4 ARBETET INOM EU MOT SKADLIG SKATTEKONKURRENS	20
4.1 Rudingrapporten	20
4.2 EU:s uppförandekod	21
4.2.1 Motåtgärder	23
5 SKILLNAD MELLAN OECD OCH EU	25
6 SKATTEPARADIS UR SVENSK SYNVINKEL	27
6.1 CFC-lagstiftning	27
6.1.1 Vita listan	28
6.1.2 Två typer av CFC-lagstiftning	29
6.1.3 Konflikt i den svenska CFC-lagstiftningen	30
6.1.4 Kan CFC-lagstiftningen användas som definition på skatteparadis	31
6.1.5 Behövs en definition av begreppet skatteparadis i CFC-lagstiftningen	32
6.1.6 Alternativ lösning	34
6.2 Dubbelbeskattningsavtal	35
6.2.1 Dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis	36
6.3 Definition av skatteparadis i några svenska rapporter	37
6.3.1 Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport RSV	37
6.3.2 Finansiella offshore-marknader och skatteparadis	38

Sammanfattning

I takt med det ökade användandet av så kallade skatteparadis ökar oron i de mer normalbeskattande länderna. Dessa är rädda för att deras beskattningssituation skall försämrans när fler och fler väljer att utnyttja skatteparadisens fördelar. Det råder konkurrens mellan världens alla skattejurisdiktioner och utvecklingen går mot sänkta skattesatser och lättadslagstiftningar. De enskilda länderna kämpar för att inte förlora sin del av beskattningsanspråket. Det talas bland annat om skadlig skattekonkurrens där enskilda länder sänker sina skatter för att locka till sig andra länders beskattningsunderlag.

De traditionella skatteparadiserna har fått konkurrens i och med att fler och fler normalbeskattande länder inför egna lättadslagstiftningar för att behålla kapitalet inom landet. Utvecklingen har bland annat lett till att OECD och EU inlett omfattande arbete mot den skadliga skattekonkurrensen. För att kunna utveckla effektiva motmedel krävs definitioner av olika begrepp för att avgränsa tillämpningsområdet. I denna uppsats har jag koncentrerat mig på definitionen av begreppet skatteparadis. OECD har kommit längst i sitt försök att definiera skatteparadis vilket lett till att OECD kunnat peka ut ett antal länder som skatteparadis. EU har dock valt att inte använda begreppet skatteparadis, utan talar istället enbart om potentiellt skadliga åtgärder.

I Sverige används begreppet skatteparadis flitigt i doktrinen utan någon entydig definition. Författarna lägger olika innebörd i begreppet skatteparadis vilket gör det svårt att veta vad ett skatteparadis verkligen är eller vad författarna avser då de använder begreppet. Det skall dock konstateras att begreppet skatteparadis inte är någon legal term. Det är upp till de enskilda författarna att fritt använda sig av termen utan att vara bunden till någon bestämd definition. Inom den svenska rätten, främst CFC-lagstiftningen, förtydligas inte heller definitionen på skatteparadis.

Ifall begreppet skatteparadis skall användas anser jag att det bör hänvisa till lågskatteländer i allmänhet. Än bättre vore det enligt mig att ej använda begreppet alls. Det viktiga är att företag och personer inte utnyttjar lättadslagstiftningar för att undkomma skatt i Sverige. Det är de enskilda transaktionerna man bör se på och inte landets lagstiftning i sin helhet då man avgör om en beskattningsnivå kan accepteras av svensk lagstiftning.

Med tanke på den utveckling som sker idag inom den globala världsekonomin är det kanske ett måste att kunna peka ut länder med en alltför konkurrenskraftig beskattning för att komma tillrätta med den skadliga skattekonkurrensen. Det måste dock påpekas att handeln med skatteparadis sker med normalbeskattande länders godkännande. Det första steget i arbetet mot skatteparadis borde vara att se över sin egen beskattning.

Förord

Min avsikt med denna uppsats är att utreda problematiken med begreppet skatteparadis både ur internationell och svensk synvinkel. Det har varit mycket intressant då ämnet är aktuellt och det hela tiden tillkommer nya infallsvinklar. Det är min förhoppning att läsaren skall finna uppsatsen givande.

Jag vill framföra ett stort tack till min handledare Professor Sture Bergström och till min biträdande handledare Anette Bruzelius. Ni har varit till stor hjälp med Er kunskap och vägledning.

Jag vill även tacka Tommy Persson på Skattemyndigheten i Malmö och Mattias Dahlberg vid Uppsala Universitet för värdefull information.

Sist men inte minst vill jag tacka alla de personer som på ett eller annat sätt hjälpt mig i mitt arbete med denna uppsats.

Lund, november 2000

Mikael Järetoft

1 Inledning

Den ekonomiska globaliseringen har gjort det allt lättare för personer och företag att skatteplanera. Internationell skatteplanering sker idag i stor utsträckning med hjälp av skatteparadis. Från att ha setts som tveksamma skattesystem i det finansiella systemets utkanter har skatteparadisens traditionella lättnadslagstiftningar idag etablerat sig i finansvärldens finrum. Utvecklingen inom området går oerhört fort och de traditionella skatteparadiserna får nu konkurrens av normalbeskattande länder som inför skattelättnader och skattegynnade zoner.

De senaste åren har den skadliga skattekonkurrensen uppmärksammats mer och mer. Skattekonkurrens innebär att ett land förbättrar sin nationella ekonomi jämfört med andra länder genom att sänka landets skattetryck och därmed öka det nationella skattesystemets internationella konkurrenskraft.¹

I takt med den ökade internationaliseringen har företagens möjligheter att välja lokaliseringsort gjort det möjligt att välja den mest gynnsamma etableringen för just deras företag. Många länder har utnyttjat detta och infört en investeringsfrämjande lagstiftning för att locka till sig utländska investerare och kapital.² Detta kallas för skadlig skattekonkurrens.³ Att ett land lockar till sig andra länders investerare och kapital som annars inte skulle komma denna stat till godo innebär att vissa länder går miste om skatteinkomster som de egentligen är berättigade till. Skadlig skattekonkurrens drabbar främst de områden som inte är tillräckligt mobila för att kunna utnyttja de fördelar som erbjuds. Detta innebär att en skatteförskjutning äger rum från de mobila till de icke-mobila delarna av samhället, exempelvis beskattningsunderlaget arbete, som inte har samma möjligheter att flytta.⁴

Det faktum att personer och företag utnyttjar olika länders fördelaktiga skatteregler är ett internationellt problem. Både inom EU⁵ och OECD⁶ har omfattande arbete inletts för att motverka skadlig skattekonkurrens. Ansträngningar har gjorts för att klassificera länders skatteordningar på olika sätt.

Idag finns det inte någon internationellt vedertagen definition av begreppet skatteparadis. För att kunna föra diskussionen vidare är det viktigt att definiera begreppet skatteparadis. Vad är då ett skatteparadis?

¹ Pinto, Intertax 1998, s 386.

² Exempelvis Irland har en skattesats på 10 procent, år 2003 kommer detta att ändras till 12,5 procent för affärsdrivande bolag och 25 procent för övriga bolag. Wenehed, 2000 s 77.

³ Dahlberg, 2000, s 105. Pinto, Intertax 1998, s 387.

⁴ KOM(97) 495, s 3.

⁵ Europeiska unionen.

⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development.

På engelska talar man om *tax haven* som för tankarna till en trygg hamn. På franska säger man *un paradis fiscal*, det vill säga ett skatteparadis och på tyska använder man ordet *eine Steueroase* som betyder skatteoas. Alla uttrycken är träffande men säger inget om vad ett skatteparadis verkligen är.

Att det inte finns någon definition av begreppet skatteparadis kan bero på att skatt inte är någon enhetlig företeelse. Beskattning sker i många varianter och skiljer sig åt världen över. Skillnaderna är så omfattande och invecklade att de flesta länder skulle anses vara ett skatteparadis om man använder en relativ benämning, det vill säga att en stat tar ut väsentligt lägre skatt än en annan stat på en viss inkomst eller bolagskonstruktion.

1.3 Syfte och avgränsningar

Det övergripande syftet med uppsatsen är att beskriva den internationella definitionen av begreppet skatteparadis och se om det finns någon motsvarighet till detta i Sverige. Vidare kommer jag att utifrån Sveriges syn på skatteparadis diskutera vikten av att ha en allmänt accepterad definition av begreppet skatteparadis.

Uppsatsen koncentreras kring definitionen av begreppet skatteparadis. För att ge en tydligare helhetsbild diskuterar jag även näraliggande områden. Ambitionen är dock inte att uttömmande diskutera de skatteordningar som ligger i gränzonen runt de traditionella skatteparadisen. Avsikten är inte heller att göra ingående utvärderingar av åtgärdsalternativ i kampen mot skatteparadis.

1.4 Metod

Jag har använt mig av sedvanligt juridiskt källmaterial i uppsatsen. Jag har således beaktat lagtext och förarbeten inom området. I den internationella studien har jag använt mig av olika rapporter från främst OECD och EU. Utöver detta har, inom både den svenska och internationella studien, kompletteringar gjorts med studier av litteratur och artiklar som skrivits på området. Jag har även använt mig av material från Internet. Detta kan vara vanskligt då materialet lätt kan ändras och förfalskas, men jag anser att använt material från Internet är av sådan karaktär att det är användbart som källa.

1.5 Disposition

Uppsatsen består av två delar, en internationell och en svensk. Del ett innefattar kapitel två till fem. Här beskrivs de generella karakteristiska dragen för ett skatteparadis och en jämförelse görs mellan OECD:s och EU:s arbete mot skadlig skattekonkurrens. Del två består av kapitel sex som beskriver den svenska synen på skatteparadis utifrån den svenska CFC-lagstiftningen och dubbelbeskattningsavtalsrätten. I detta kapitel analyseras

även ett par nyutkomna rapporter inom ämnet. I kapitel sju avslutas sedan uppsatsen med slutsatser kring begreppet skatteparadis.

2. Allmänna kännetecknen för ett skatteparadis

År 1981 kom Richard Gordon ut med rapporten *Tax havens and Their Uses by the U.S. Taxpayers – an Overall View*⁷. Denna rapport innehåller en bra översikt över de karakteristiska dragen för skatteparadis. Problemet med utnyttjandet av skatteparadis i skatteundandragande syfte är ett stort problem för många länder. För att effektivt kunna bekämpa användandet av skatteparadis är det viktigt att definiera vad ett skatteparadis verkligen är.

I detta kapitel har jag använt mig av en sammanställning⁸ av Richard Gordons rapport gjord av Sébastien Moerman. Denna uppräknings av karakteristiska drag är ingen uttömmande uppräknings eller någon allmänt erkänd definition av vad ett skatteparadis är. OECD använde sig dock av denna definition av begreppet skatteparadis i 1987 års rapport.⁹ Trots att Richard Gordons rapport är från 1981 är den fortfarande aktuell och ger en bra bild av de karakteristiska dragen av ett skatteparadis.

2.1 Inga eller låga skattesatser

De allra flesta skatteparadis har ingen beskattning alls. Förekommer beskattning är det ofta en lägre beskattning än vad en person bosatt i ett skatteparadis skulle betala i sitt ursprungsland.

Det finns flera olika anledningar till att ett land inte beskattar inkomst. Det kan bero på avsiktliga åtgärder för att attrahera utländska bankaktiviteter, stiftelser och internationella företag eller på att landet ifråga inte har behov av en viss sorts beskattning. Det kan även bero på att det är omöjligt att beskatta en viss typ av inkomst. Detta gäller speciellt underutvecklade länder, såsom länderna i Karibien, där befolkningen är mycket fattig.¹⁰

Det kan även vara så att ett land har normal beskattning men att beskattning av utländska källor beskattas mycket förmånligt. Detta gäller dock inte enbart för klassiska skatteparadis, utan även normalskatteländer använder sig av denna sorts fördelaktiga beskattning. Ett land kan även ha generös beskattning för en speciell bransch. Panama har till exempel fördelaktiga regler för shipping medan Nederländska Antillerna gynnar holdingbolag^{11, 12}.

⁷ Gordon, 1981.

⁸ Moerman, *Intertax* 1999, s 368.

⁹ OECD, 1987, s 22. Se även kapitel 3.2.

¹⁰ Moerman, *Intertax* 1999, s 368 f.

¹¹ Det finns två huvudtyper av holdingbolag, nationella och internationella. Det som är av intresse är de internationella holdingbolagen och med det avses bolag som upprättas för att äga aktierna i ett annat bolag i andra länder i syfte bland annat att reducera källskatterna på utdelningar. Tivéus, 1997, s 243.

Enligt Gordon finns det sex olika klasser att dela upp skatteparadis i vad gäller beskattningsnivån;¹³

- Nollskatteparadisen, dessa länder har ingen inkomstskatt, bolagsskatt, förmögenhetsskatt eller reavinstskatt.
- Länder utan beskattning av inkomst, bolag, förmögenhet eller reavinst om dessa ej härstammar från skatteparadiset.
- Länder med låg beskattning. Detta kan bero på att beskattningsnivån antingen är fastställd låg eller på att den omfattas av dubbelbeskattningsavtal och därmed sänks.
- Länder som erbjuder speciella fördelar till holdingbolag och använder sig av offshore-lagstiftning¹⁴.
- Länder som erbjuder skattelättnader till industrier för att locka till sig företag.
- Länder med andra specifika fördelar till olika slags företag.

2.2 Väl utvecklad banksekretess

I ett skatteparadis är det ett viktigt kriterie att de finansiella transaktionerna handhas konfidentiellt och med diskretion. Många anser att banksekretessen är ett fundamentalt element i valet av skatteparadis. Bevarandet av banksekretessen skyddas av både Common Law och av skriven lag.¹⁵

Banksekretessen är mycket kritiserad av länder med normal beskattning. Många länder försöker att motverka utnyttjandet av andra länders stränga sekretess. Gordon pekar på USA som har infört sanktioner mot amerikanska banker med filialer i länder som skyddar sig bakom sin sekretess. Detta kritiseras starkt av länder med väl utvecklad sekretess som hävdar att USA gått ett steg för långt då USA i och med detta kränker ett annat lands suveränitet.¹⁶

¹² Moerman, Intertax 1999, s 369.

¹³ Moerman, Intertax 1999, s 369.

¹⁴ Offshore är en term som härrör från olje- och sjöfartsnäringen, där den betecknar något som har lämnat ett land utan ha nått ett annat. I detta sammanhang är det en allmän beteckning för allehanda valuta som placeras och används utanför det land där den har ställning som reguljärt betalningsmedel. Offshorelagstiftning är således lättnader i ett lands skattesystem som investerare får använda om de huvudsakligen bedriver handel utanför den stats gränser som erbjuder lättnaderna. Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 11.

¹⁵ Moerman, Intertax 1999, s 369.

¹⁶ Moerman, Intertax 1999, s 369.

Olika skatteparadis har gått olika långt för att erbjuda sina tjänster på ett så bra sätt som möjligt. Vissa länder väljer en sekretesslagstiftning som ökar deras konkurrenskraft gentemot andra skatteparadis. Andra länder går ett steg längre och inför strafflagstiftning mot dem som hotar landets banksekretess.¹⁷

Det finns många sätt att bevara sina klienters anonymitet. Banken kan till exempel använda sig av nummer eller pseudonymer istället för klientens rätta namn. Bankchefen vet dock oftast vem som står bakom ett konto men personalen som jobbar med den löpande förvaltningen behöver inte veta vem som är klienten bakom ett nummer eller en pseudonym.¹⁸

När det gäller företag är det mer komplicerat. För att få registrera ett företag krävs oftast att en mängd information blir allmän. För att ej avslöja de rätta ägarna kan man antingen bilda ett företag med hjälp av bulvaner eller med hjälp av innehavaraktier¹⁹. Detta kan dock skapa problem då ett meningsfullt utbyte av information ej kan ske mellan företagets ledning och aktieägarna. Stora problem uppstår även vid förlust av innehavaraktier. Trots detta är det många skatteparadis som godtar detta sätt att bilda företag på för att hemlighålla de rätta ägarna.²⁰

Inom Europa finns det ett antal länder som har en sträng banksekretess. Schweiz, Luxemburg och Liechtenstein är exempel på sådana. Schweiz är ett land som mycket aktivt motsätter sig bland annat OECD:s arbete med att minska på banksekretessen. Värt att notera är att Schweiz och Luxemburg inte antog OECD:s rapport 1998²¹.

I Schweiz är trycket från det egna landet att bevara landets sekretesslagstiftning större än trycket utifrån att luckra upp denna. Vissa anser till och med att alla förslag om ändringar i banklagen måste gå till folkomröstning och där kommer förslagen om ändringar med all säkerhet att röstas emot. Detta ger en indikation på sekretesslagstiftningens viktiga betydelse för ett land.²²

För Sveriges del ändrades förutsättningarna efter avskaffandet av huvuddelen av den svenska valutaregleringen 1 juli 1989. Efter avskaffandet har det blivit svårare för skattemyndigheterna att kontrollera handeln med valutor, värdepapper och kapital över gränserna.²³ Detta har gjort det lättare

¹⁷ Exempelvis regler som förbjuder personer att avslöja information om transaktioner via banker och fonder som inhämtats genom arbetet såvida det inte är påkallat av domstol.

¹⁸ Moerman, Intertax 1999, s 370.

¹⁹ Innehavaraktier är en form av skuldebrev där själva brevet fungerar som bevis på att borgenären har en fordran på gäldenären. Det är inte ställt till någon särskild person, varför det är väl lämpat såväl för kommersiell handel som skatteplanering eftersom innehavaren kan äga aktien anonymt. Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 23.

²⁰ Exempelvis Luxemburg och Schweiz. Moerman, Intertax 1999, s 370 f.

²¹ Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue. I fortsättningen kallad 1998 års rapport.

²² von Hall, Mitt i näringslivet 2000.

²³ Prop 1989/90:135 s 18

att utnyttja andra länders sekretesslagstiftning för att undanhålla beskattningsbara medel från beskattning i Sverige.

2.3 En viktig och oproportionerligt stor finansiell sektor

Bankväsendet är ofta mycket välutvecklat i ett skatteparadis. Det beror bland annat på myndigheternas positiva syn på offshore verksamhet. Detta resulterar i en uppdelning av banksystemet, ett på den inhemska marknaden och ett på den utländska marknaden. Innebörden blir att bankerna som arbetar med offshore verksamhet är underkastade mycket förmånliga regler²⁴ jämfört med de banker som arbetar inom landets gränser.²⁵

Hur viktigt bankväsendet är i ett land i förhållande till den övriga ekonomin kan mätas genom att se på förhållandet mellan bankernas totala innehav av tillgångar från utlandet och handeln med utlandet. Bankernas innehav över genomsnittet anses vara ett mervärde.²⁶

2.4 Moderna kommunikationssystem

En mycket viktig faktor i valet av skatteparadis är kommunikationsmöjligheterna. För att kunna hantera det stora informationsflöde som är nödvändigt är det viktigt att skatteparadisen har moderna telekommunikationssystem. Detta innebär att post, telex, telefon med mera måste hålla en bra standard.²⁷ Utvecklingen inom detta område har gått oerhört fort. Idag gör Internet det mycket lätt att utnyttja skatteparadis. Med hjälp av ett kreditkort och Internetuppkoppling går det idag att köpa ett komplett bolag där styrelseledamöter, logotyp och postbox varifrån posten vidarebefordras ingår i priset.

2.5 En stabil valuta och ingen valutareglering

Att ett skatteparadis har en säker valuta anses vara en viktig faktor. Det hör till ovanligheterna att välja ett skatteparadis om landet inte har kontroll på sin valuta. Har landet ingen säker valuta tillåts inte en fri överföring av vinst och kapital till växlingsbara valutor. Detta skulle göra skatteparadiset helt ointressant för utländska investerare. Det är också viktigt att valutan är bunden till en utländsk valuta såsom den amerikanska dollarn eller det brittiska pundet.²⁸

²⁴ Exempelvis de kommer ej att vara underkastade finansiell kontroll vid handel med utlandet. De beskattas även lindrigare om ej alls och de är skyddade av den stränga banksekretessen.

²⁵ Moerman, Intertax 1999, s 371.

²⁶ Exempelvis ett land har tillgångar från utlandet värt 50 miljarder amerikanska dollar och genomsnittet är 10 miljarder amerikanska dollar det vill säga 10 miljarder amerikanska dollar krävs för att klara landets internationella handel. Detta innebär en skillnad på 40 miljarder amerikanska dollar och denna skillnad anses vara landets övervärde och detta ger en indikation på hur attraktivt landet är som skatteparadis.

²⁷ Moerman, Intertax 1999, s 373.

²⁸ Moerman, Intertax 1999, s 374.

I länder som har valutareglering är det vanligt med ett tvådelat system. Ett för den inhemska populationen och ett för icke-bosatta skattebetalare. Ett företag som startats upp i ett skatteparadis och endast är verksamt utanför skatteparadiset hamnar ofta utanför valutaregleringen om det ägs av utländska personer.²⁹

2.6 Vikten av att framställa landet som ett finansiellt centrum

Skatteparadis gör normalt ingen hemlighet av att de är just skatteparadis. Tvärtom tävlar de mot varandra om att kunna erbjuda de mest fördelaktiga uppläggen. Detta sker genom att göra reklam för sig så att investerarna väljer just dem. Detta kan ske genom att ordna seminarier, sända reklam och nu på senare tid genom att använda sig av Internet.³⁰

Normalbeskattande länder ser inte positivt på denna utveckling och är mycket kritiska till skatteparadisens beteende. För att överleva i kampen om pengarna måste skatteparadisen dock fortsätta sin aktiva marknadsföring. Skatteparadisen är kända för sitt aggressiva sätt att locka till sig kapital och klienter genom reklam och att ständigt förbättra villkoren för sina presumtiva kunder.³¹

2.7 Existensen och användandet av dubbelbeskattningsavtal

De flesta skatteparadis använder sig inte av dubbelbeskattningsavtal. Med dubbelbeskattningsavtal avses ett avtal mellan två stater som hindrar att en person eller ett företag tvingas att betala skatt i två stater på en och samma inkomst. Det är många normalbeskattande länder som inte vill skriva dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis, bland annat räknar sig Sverige till ett av dem.³² Det finns dock vissa länder med en fördelaktig skattelagstiftning som har ingått dubbelbeskattningsavtal med andra stater. Av de traditionella skatteparadisen är det endast Bahrain, Barbados, Liechtenstein och Nederländska Antillerna som ingått dubbelbeskattningsavtal med annan stat.³³

Det skall konstateras att Sverige är ett av de länder som har flest dubbelbeskattningsavtal i världen.³⁴ Detta innebär kanske att Sverige, med sin relativt låga bolagsskatt, är ett genomgångsland.

2.8 Politisk och ekonomisk stabilitet

²⁹ Moerman, Intertax 1999, s 374.

³⁰ Moerman, Intertax 1999, s 374.

³¹ Moerman, Intertax 1999, s 374.

³² Pelin, 2000, s 57. Dahlberg, 2000, s 169 f.

³³ Wenehed, 2000, s 93.

³⁴ Se bilaga 1.

Politisk och ekonomisk stabilitet är ytterligare viktiga faktorer i valet av skatteparadis. Att landet har ett stabilt politiskt och ekonomiskt klimat går ofta före skattefördelarnas omfattning. Det är svårt att uppskatta ett lands stabilitet och därför är länder som Schweiz och Monaco ofta ett förstahandsval även om man kan göra större ekonomiska vinningar på att välja en annan lokaliseringsort.³⁵

2.9 En väl utvecklad infrastruktur

En faktor som varit av stor betydelse för skatteparadis är samhällsstrukturen. För att ett skatteparadis skulle ha möjlighet att behålla sina investerare var det tvunget att det fanns kompetent personal för att sköta det administrativa arbetet.³⁶ Detta är dock under förändring. IT-utvecklingen har gjort det lättare för personer och företag att utnyttja fördelarna i ett skatteparadis. Idag kan man utnyttja olika skatteparadis fördelar bara genom att använda en dator. Detta innebär att det är lättare för ett land att profilera sig som ett skatteparadis då all kontakt med kunden sker via Internet.

³⁵ Moerman, Intertax 1999, s 375.

³⁶ Moerman, Intertax 1999, s 375.

3 Arbetet inom OECD mot skadlig skattekonkurrens

OECD är en världsomspännande organisation med 29 medlemsländer³⁷. Målet med verksamheten är att genom analys och utbyte av erfarenheter stimulera till långsiktig ekonomisk tillväxt och sysselsättning samt att utvidga världshandeln på multilateral och icke-diskriminerande basis. Organisationen har sitt säte i Paris och arbetar på uppdrag av medlemsländernas regeringar.³⁸ OECD:s verksamhet riktas även mot icke-medlemsländer och anses vara ett av de viktigaste organen för skattepolitik i världen.³⁹

OECD fick 1996 i uppdrag att

develop measures to counter the distorting effects of harmful tax competition on investment and financing decisions and the consequences for national tax bases,...

Samma år bekräftade G7⁴¹ ländernas statsöverhuvuden vikten av att motarbeta skadlig skattekonkurrens.^{42, 43} OECD:s arbete resulterade i en rapport⁴⁴ som godkändes av OECD:s råd den 9 april 1998.⁴⁵ Syftet med 1998 års rapport är att utarbeta en förståelse för hur skatteparadis och skadliga förmånliga skatteordningar⁴⁶ påverkar valet av finansiella aktiviteter och andra servicefunktioner, undergräver andra länders skattebas samt snedvrider handel och investeringsmönster.⁴⁷ Målet med rapporten är även att hindra att skattebördan förläggs på mindre rörliga skattebaser såsom konsumtion och arbetskraft som i sin tur leder till ökade administrativa kostnader och ökat tryck på skattemyndigheterna och skattebetalarna.⁴⁸

³⁷ Följande stater ingår: Australien, Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Island, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern, USA och Österrike. EU:s kommission tar även del av OECD:s arbete (Art 13 OECD konventionen).

³⁸ Nationalencyklopedin, 1994.

³⁹ Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport 2000, s 12.

⁴⁰ Citat OECD, 1998, s 7.

⁴¹ Group of Seven, sammanslutning för regelbundet återkommande informella samråd mellan världens ledande industriländer. 1997 ingick Frankrike, Italien, Japan, Kanada, Storbritannien, Tyskland och USA i G7. Numera ingår även Ryssland och benämningen är G8.

⁴² Jag väljer att använda termen skadlig skattekonkurrens då den bäst överensstämmer med den engelska termen harmful tax competition.

⁴³ OECD, 1998, s 7.

⁴⁴ OECD, 1998.

⁴⁵ Det skall dock noteras att Schweiz och Luxemburg inte antog 1998 års rapport.

⁴⁶ Harmful preferential tax regimes.

⁴⁷ OECD, 1998, s 8.

⁴⁸ OECD, 1998, s 70.

1998 års rapport riktar sig till både medlemsstater och icke-medlemsstater. Fokuseringen ligger på geografiskt rörliga aktiviteter, såsom finansiella aktiviteter och servicefunktioner. OECD anser att ökad internationell handel och investering är det mest betydelsefulla för ekonomisk välfärd och ökad levnadsstandard. Därför är det mycket viktigt att det förekommer en positiv handel över gränserna och att skadlig skattekonkurrens motarbetas.⁴⁹

3.1 Skatteparadis

Inom OECD har man valt att använda sig av begreppet skatteparadis och skadliga förmånliga skatteordningar. Jag fokuserar på skatteparadis men tar även upp skadliga förmånliga skatteordningar som en jämförelse. OECD koncentrerar sig på både medlemsländer och icke-medlemsländer som inriktar sig på att dra till sig mobila aktiviteter såsom finansiella aktiviteter och servicefunktioner. OECD vill göra det möjligt att identifiera skatteparadis och kunna skilja på skadliga förmånliga skatteordningar och icke skadliga sådana.⁵⁰

Det faktum att skatt på mobila aktiviteter och servicefunktioner är olika behöver inte vara skadlig skattekonkurrens. OECD delar upp länders skatteskillnader i tre olika situationer beroende på om en skatt är lägre i ett land än i ett annat.⁵¹

- Skatteparadis.

Den första staten är ett skatteparadis och uttager ingen eller obetydlig skatt för den aktuella inkomsten i förhållande till den andra staten.

- Skadliga förmånliga skatteordningar.

Den första staten uttager betydande skatt från både fysiska personers och bolags inkomster. I den första statens skattesystem finns det dock inslag som medger betydande skatteförmåner för den aktuella inkomsten i förhållande till motsvarande beskattningssituation i den andra staten. Resultatet blir att inkomsten befinner sig vara föremål för låg eller ingen beskattning överhuvudtaget.

- Normalskattestat.

Den första staten uttager betydande skatt från både fysiska personers och bolags inkomster. Den effektiva skattesatsen är dock lägre än motsvarande skattesats som uttages i den andra staten.

⁴⁹ OECD, 1998, s 8 f.

⁵⁰ OECD, 1998, s 19.

⁵¹ OECD, 1998, s 19.

Alla dessa situationer kan tyckas vara av nackdel för ett land som har en genomsnittlig normal beskattning. OECD har dock valt att bara behandla de två första situationerna. Det är således skatteparadis och skadliga förmånliga skatteordningar som är i fokus. Rapporten är noggrann med att inte föreslå någon generell effektiv beskattningsnivå som skulle kunna utgöra en gräns för om en stats skatteordning skall anses vara en skadlig skatteordning eller ej.⁵²

3.2 1987 års rapport

OECD konstaterade i en rapport 1987⁵³ att internationell skatteflykt och skatteundandragande genom skatteparadis hade ökat under de senaste decennierna. Detta var ett stort problem för OECD-medlemmarnas skattemyndigheter. Att investeringar görs av skatteskal ansågs leda till icke önskade snedvridningar på den ekonomiska marknaden. Skillnaden skulle även bli stor mellan dem som använde sig av ett skatteparadis och dem som inte utnyttjade denna möjlighet.⁵⁴

Enligt 1987 års rapport var ett försök att ge en allmän definition av skatteparadis dömt att misslyckas. Det ansågs inte finnas något objektivt test som identifierar ett land som ett skatteparadis. Man frågade sig om en allmän definition av begreppet skatteparadis verkligen skulle vara till någon fördel. Ett lands skattesystem kan vara så komplicerat att ett land kan ses som ett skatteparadis i olika situationer.⁵⁵

OECD menade 1987 att även om det är svårt att finna en enhetlig definition av begreppet skatteparadis var det några få länder som ständigt var i fokus. Dessa skulle kunna ses som klassiska skatteparadis, det vill säga jurisdiktioner som aktivt gör sig tillgängliga för företag och personer som annars skulle beskattas högre i ett annat land. Vanligtvis är det inkomster som härrör från aktiviteter som inte finns i själva skatteparadisets. 1987 års rapport ansåg att en god indikation på om ett land är ett skatteparadis eller ej är om landet generellt anses vara ett skatteparadis eller om landet erbjuder sig själv som ett skatteparadis. Detta är känt som the reputation test.⁵⁶

Torsten Fensby⁵⁷ ansåg 1996 att kännetecknande för skatteparadis är att de har som affärsidé att med skatteförmåner attrahera utländskt kapital, det vill säga att de erbjuder utländska företag möjlighet att etablera olika typer av extremt lågbeskattade bolag i landet.⁵⁸ Detta kan jämföras med OECD:s reputation test.

⁵² Owens, Intertax 1998, s 231.

⁵³ I fortsättningen kallad 1987 års rapport. International Tax Avoidance and Evasion.

⁵⁴ OECD, 1987, s 20.

⁵⁵ OECD, 1987, s 21.

⁵⁶ OECD, 1998, s 22.

⁵⁷ Torsten Fensby var vid artikelns publicering departementssekreterare på Finansdepartementets enhet för internationella skattefrågor.

⁵⁸ Fensby, Skattenytt 1996, s 243.

I de flesta OECD länder saknades 1987 en definition av begreppet skatteparadis eller kriterier för att lokalisera dem i ländernas respektive nationella lagar eller administrativa arbete. Det fanns dock undantag såsom Belgien där länder vars skattesystem var väsentligt fördelaktigare än det belgiska skattesystemet ansågs vara ett skatteparadis. Vad gällde holdingbolag ansåg Belgien att ett land var ett skatteparadis om landet erbjöd speciella skatteförmåner.⁵⁹

I Frankrike och Japan ansågs ett land vara ett skatteparadis om vinst ej beskattades alls eller om det var väsentligt lägre skatt än i Frankrike respektive Japan. I Storbritannien hänvisades till länder som hade en lägre beskattningsnivå. Med detta menades en bolagsbeskattning som var lägre än hälften av den brittiska.⁶⁰

Enligt 1987 års rapport använde sig OECD, som tidigare nämnts, av Richard Gordons faktorer för att definiera ett skatteparadis,⁶¹ det vill säga inga eller låga skattesatser, väl utvecklad banksekretess, en viktig och oproportionerligt stor finansiell sektor, moderna kommunikationsmedel, en stabil valuta och ingen valutareglering, existensen och användandet av dubbelbeskattningsavtal, politisk och ekonomisk stabilitet samt en väl utvecklad social struktur. Man gjorde alltså ingen större kraftansträngning att försöka hitta en entydig definition av vad ett skatteparadis är.

3.3 1998 års rapport

Till skillnad från 1987 års rapport gjorde OECD i 1998 års rapport ett försök att verkligen definiera vad ett skatteparadis är utifrån vissa kriterier. Detta skall ej ses som en allmän definition i alla hänseenden utan dessa kriterier är framtagna för att gagna just det arbete som OECD skall genomföra.

Rapporten hänvisar till fyra nyckelfaktorer som är viktiga att beakta när man skall bedöma om ett land är ett skatteparadis eller ej med tanke på 1998 års rapportens syfte.⁶² Dessa skiljer sig från Richard Gordons definition och är följande;

- Inga eller enbart nominella skatter.

Ingen eller enbart nominella skatter på den relevanta inkomsten är det första man skall titta på för att kunna kvalificera en jurisdiktion som ett skatteparadis.

- Avsaknad av effektivt utbyte av upplysningar.

⁵⁹ OECD, 1987, s 21.

⁶⁰ OECD, 1987, s 21.

⁶¹ OECD, 1987, s 22.

⁶² OECD, 1998, s 23.

Skatteparadis har ofta regler om mycket sträng sekretess så att företag och individer kan erbjudas stora fördelar. Detta innebär att skattemyndigheterna inte kan erhålla information om vinsterna som skattebetalarna erhåller i skatteparadisets.

- Ingen insyn i skatteparadisets rättssystem.

Avsaknad av insynsmöjligheter i skatteparadisets rättssystem och administrativa arbete.

- Ingen reell verksamhet bedrivs i skatteparadisets.

Avsaknad av regler som kräver att det bedrivs någon reell eller verklig verksamhet i landet i fråga. Detta är en mycket viktig faktor eftersom det indikerar att jurisdiktionen försöker locka till sig investerare eller transaktioner som enbart beror på skattesystemet.

Det grundläggande kriteriet för att definiera ett skatteparadis är om ingen eller endast nominell beskattning sker. Att ingen eller endast en nominell beskattning sker är troligtvis ej tillräcklig grund för att konstatera om en jurisdiktion är ett skatteparadis eller ej. Dock kan detta kriterium tillsammans med att staten ifråga erbjuder sina skatteförmåner till icke-bosatta skattebetalare vara tillräckligt.⁶³

När OECD sedan använde dessa kriterier för att definiera skatteparadis gjordes enligt Jan Francke⁶⁴ en rent teknisk bedömning. Detta innebar att samtliga kriterier skulle föreligga för att landet skulle hamna på OECD:s lista över skatteparadis.⁶⁵

3.3.1 Skadliga förmånliga skatteordningar

Den andra kategorin av jurisdiktioner som OECD valt att studera närmare är de så kallade skadliga förmånliga skatteordningarna. OECD anger fyra kriterier för att identifiera dessa.⁶⁶

- Inga eller låga effektiva skattesatser.

Inga eller låga effektiva skattesatser på den relevanta inkomsten. Detta anses vara en nödvändighet för att det skall vara en skadlig förmånlig skatteordning. För att en skadlig förmånlig skatteordning skall anses föreligga krävs dock ytterligare någon av de andra kännetecknen, antingen en av nyckelfaktorerna eller någon av de övriga förutsättningarna.

⁶³ OECD, 1998, s 22 f.

⁶⁴ Jan Francke var ordförande i OECD:s skattekommitté 1998 som inledde projektet Harmful Tax Competition .

⁶⁵ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 8.

⁶⁶ OECD, 1998, s 27.

- Skattesystemet är avskilt från andra delar av landets skattesystem.⁶⁷

Systemet är avgränsat från den inhemska ekonomin i högre eller lägre grad. Detta görs för att skydda den inhemska skattebasen i det skadliga förmånliga skattesystemet.

- Avsaknad av insyn hur skattesystemet fungerar.

Att det saknas insyn i hur systemet fungerar är en annan viktig faktor som gör det svårt för hemviststaten att vidta åtgärder mot det skadliga förmånliga skattesystemet. Avsaknad av insyn kan till exempel vara förhandlingsbar skattelagstiftning och svårighet att få tillgång till administrativ praxis.⁶⁸

- Avsaknad av ett effektivt informationsutbyte.

Avsaknad av effektivt utbyte av information mellan skadliga förmånliga skattesystem och andra stater är en annan betydelsefull faktor för att avgöra om en jurisdiktions skattesystem är skadligt eller ej.

Utöver dessa fyra nyckelfaktorer hänvisar OECD rapporten till ytterligare ett antal faktorer som skall beaktas för att kunna fastställa om ett skattesystem är förmånligt eller ej.⁶⁹

- Föreligger en konstgjord definition av skattebasen?
- Efterföljs internationella internprissättningsprinciper?⁷⁰
- Är inkomster som har sin källa i andra stater undantagna från skatt i inkomsttagarens hemviststat?
- Föreligger förhandlingsbar skattesats eller skattebas?
- Förekommer sekretessbestämmelser?
- Finns det tillgång till ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal?
- Marknadsförs skattesystemet som ett verktyg för att minska beskattningen?
- Uppmuntrar skattesystemet verksamheter och arrangemang som helt grundas på skattemässiga hänsynstagande?

⁶⁷ På engelska ring-fencing .

⁶⁸ Dahlberg, Skattenytt 1999, s 213.

⁶⁹ OECD, 1998, s 30-34.

⁷⁰ Regler som förhindrar obehöriga inkomstöverföringar mellan multinationella koncerner. Tillämpliga svenska regler är dels de generella reglerna om uttagsbeskattning i näringsverksamhet och om avdragsrätt endast för driftskostnader dels den särskilda felprisregeln i 43 § 1 mom. KL.

3.3.2 Resultatet av 1998 års rapport

1998 års rapport resulterade i 19 rekommendationer⁷¹ och sex riktlinjer⁷². Rekommendationerna är förslag till motåtgärder och omfattar intern lagstiftning⁷³, dubbelbeskattningsavtal⁷⁴ och internationellt samarbete⁷⁵. De sex riktlinjerna riktar sig till medlemsländerna. Enligt dessa riktlinjer skall medlemsländerna bland annat avstå från att införa lagstiftning som kan resultera i skadlig skattekonkurrens, pröva redan befintlig lagstiftning och upphäva lagstiftning som medför skadlig skattekonkurrens. Dessa riktlinjer är dock ej bindande för medlemsstaterna.⁷⁶

För att effektivt kunna efterfölja de riktlinjer som antagits inrättades ett speciellt forum⁷⁷. Detta forum skall arbeta under OECD:s skattekommitte⁷⁸ och har en mängd olika uppgifter. Bland annat skall de utvärdera om olika skattejurisdiktioner utgör skatteparadis enligt rapportens kriterier och upprätta och uppdatera en förteckning över sådana skatteparadis.⁷⁹

3.4 2000 års rapport

OECD kom år 2000 ut med en ny rapport⁸⁰ om vad forumet har gjort sedan de fick uppdraget. Det är speciellt tre saker som poängteras.⁸¹

- Identifiering av potentiella skadliga förmånliga skatteordningar inom medlemsstaterna utifrån 1998 års rapport.
- Identifiering av jurisdiktioner som möter 1998 års rapportens kriterier för skatteparadis.
- En uppdatering av arbetet med icke-medlemsländers ekonomier och förslag till att föra arbetet vidare.

⁷¹ Se bilaga 2.

⁷² Se bilaga 3.

⁷³ Exempelvis att införa CFC-lagstiftning (se kapitel 6.1) och FIF-lagstiftning. (FIF betyder Foreign Investment Fund och innebär direktbeskattning av inhemska delägare för ett utländskt bolags inkomster. Till skillnad från CFC-lagstiftningen behöver det ej vara en bestämd ägarandel.) Vidare skall länderna sträva efter att häva alla sekretessregler så att det blir ett ökat utbyte av information av internationella transaktioner.

⁷⁴ Exempelvis att öka utbytet av information mellan staterna med hjälp av dubbelbeskattningsavtal, att inte skriva dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis och att hjälpa varandra med indrivning av skatt.

⁷⁵ Ökat internationellt samarbete mot skadlig skattekonkurrens. Detta skall ske genom en förteckning av befintliga skatteparadis och att ett forum inrättas för att rekommendationerna efterföljs.

⁷⁶ OECD, 1998, s 53.

⁷⁷ Forum on Harmful Tax Practice.

⁷⁸ Committee on Fiscal Affairs.

⁷⁹ OECD, 1998, s 57.

⁸⁰ I fortsättningen kallad 2000 års rapport. Towards Global Tax Co-operation.

⁸¹ OECD, 2000, s 6.

Det viktiga här är identifieringen av skatteparadis. Forumet skulle göra en lista med de jurisdiktioner som ansågs vara skatteparadis enligt de kriterier som fastslagits i 1998 års rapport.⁸²

I början av arbetet var det meningen att listan skulle utgöra underlag för andra länders åtgärder för att motverka den negativa inverkan på deras skattebaser som skatteparadisens policy åstadkommer.⁸³ Detta ändrades dock under arbetets gång då ett flertal länder visade sig samarbetsvilliga i kampen mot skadlig skattekonkurrens. 2000 års rapport konstaterar sedan att denna lista endast är avsedd att reflektera de tekniska slutsatserna av de kriterier som fastställts i 1998 års rapport och därför inte är avsedd att vara underlag för de eventuella motåtgärderna. Tanken är att dessa länder skall få en chans att samarbeta med OECD och att försöka eliminera skadlig skattekonkurrens. De länder som inte åtager sig förbindelserna kommer automatiskt att hamna på en lista med samarbetsvilliga skatteparadis som kommer att publiceras 31 juli 2001.⁸⁴

För att ej hamna på OECD:s svarta lista måste de utpekade skatteparadiserna skriva på en bekräftelse om att eliminera de bestämmelserna som anses utgöra skadlig skattekonkurrens innan den 31 december 2005. De länder som väljer att samarbeta kommer att få behövlig hjälp från OECD och andra organisationer för att klara omställningen från att vara ett skatteparadis till att inte längre anses vara ett sådant.⁸⁵

Det kommer att sättas in åtgärder mot de länder som inte väljer att samarbeta med OECD och ändra sin inställning till skadlig skattekonkurrens.⁸⁶ Sex länder⁸⁷ har redan valt att försöka sätta stopp för lagstiftning och metoder som anses skada andra länders skattebas. Hotet att hamna på den svarta listan har alltså gett ett positivt resultat i några fall. Samtidigt får OECD:s svarta lista även kritik från ett antal skatteparadis som anser att OECD inte har befogenhet att införa sanktioner mot andra länder. Mestadels länder i Karibien är mycket negativa till utvecklingen av kampen mot skatteparadis och dessa hävdar att detta enbart sker för att de rika länderna skall ta tillbaka det de förlorat till fattiga utvecklingsländer som till stor del får leva på sitt bankväsen då de saknar naturresurser.⁸⁸

⁸² Se bilaga 4.

⁸³ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 7 ff.

⁸⁴ OECD, 2000, s 17 f.

⁸⁵ OECD, 2000, s 21.

⁸⁶ OECD, 2000, s 25. Se bilaga 5.

⁸⁷ Cypern, Malta, Bermuda, Caymanöarna, San Marino och Mauritius.

⁸⁸ Lindstedt, Sydsvenska Dagbladet 2000.

4 Arbetet inom EU mot skadlig skattekonkurrens

4.1 Rudingrapporten

I januari 1991 fick en kommitté i uppdrag att utvärdera bolagsskatterna inom EU.⁸⁹ Det huvudsakliga syftet var att se om de existerande skillnaderna i olika länders bolagsbeskattning ledde till snedvridningar som påverkade den inre marknadens funktion.

Arbetet resulterade i en rapport som kom att kallas för Rudingrapporten. Rudingrapporten såg det som ett problem att länder införde skattelättnader för att dra till sig utländska affärsverksamheter och kapital. Länder som sänkte skatten för utländska investerare sade sig göra detta för att dra till sig verksamheter som skulle etablera sig på lång sikt och stanna kvar även efter borttagandet av skattelättnaderna. Detta kan dock även ses som ett sätt att dra till sig skatt som de egentligen inte skulle ha haft med resultatet att andra länders skattesystem blir lidande.

Jämfört med OECD skiljer Rudingrapporten på lågskattejurisdiktioner och högskattejurisdiktioner. För att veta om en jurisdiktion är lågskattejurisdiktion eller ej jämförs olika länders skatteskillnader med varandra.⁹⁰ Rudingrapporten skiljer sedan på tre olika former av lågskattejurisdiktioner; klassiska skatteparadis, skatteförmåner i högskattejurisdiktioner och servicecenters.⁹¹

- Klassiska skatteparadis.

Det saknades enligt Rudingrapporten en generellt accepterad definition av det klassiska skatteparadis. Därför använde man sig av OECD:s definition på ett klassiskt skatteparadis som då löd *a jurisdiction actively making itself available as a tax haven for the avoidance of tax which would otherwise be paid in relatively high-tax countries.*⁹²

De flesta klassiska skatteparadis är mindre utvecklade länder eller territorier. De kännetecknas av att ingen eller endast i viss mån direkta skatter uttas. Ofta sker beskattningen enligt en enhetlig taxa. Att bolag och personer utnyttjar de fördelar som landet erbjuder är något som uppmuntras och är en viktig del i landets ekonomi. Enligt Rudingrapporten är Liechtenstein,

⁸⁹ Rapporten är utarbetad av kommittén av oberoende experter på företagsbeskattning. Den kom även att kallas för Rudingrapporten och leddes av Onno Ruding och sattes upp som en följd av kommissionens meddelande SEK (90) 601 21 april 1990.

⁹⁰ Ruding, 1992, s 132.

⁹¹ Ruding, 1992, s 132 f.

⁹² Citat OECD, 1987, s 22.

Kanalöarna, Bahamas, Nederländska Antillerna, Cayman Island och Monaco⁹³ exempel på klassiska skatteparadis. I dessa länder är bank och affärssekretessen mycket viktig. Något som även gör dessa länder så fördelaktiga är att i många fall avslöjas inte ägarförhållandena eller affärstransaktionerna för skattemyndigheterna. Detta kan lätt missbrukas och utnyttjas för skatteflykt och skattefusk. Detta kan ske då dessa jurisdiktioner har få eller inga skatteavtal med andra länder och därmed inte är skyldiga att utlämna sådan information.

- Skatteförmåner i högskattejurisdiktioner.

Länder som normalt sett anses vara högskattejurisdiktioner kan genom att ge fördelar till icke-bosatta komma att anses vara lågskattejurisdiktioner. De kan ha en normal beskattning för den inhemska befolkningen och de företag som är verksamma i landet, men använda sig av speciallagstiftning (speciella skatteförmåner) i vissa fall. Anledningen är att locka till sig utländskt kapital och utländska affärsverksamheter. Vanligt bland dessa jurisdiktioner är att ha speciella skatteförmåner, såsom förmånliga regler för coordination centers, försäkringsbolag eller investeringsfonder och låga skatter på inkomster från utländska källor.

- Servicecenters.

Den tredje och sista formen av lågskattejurisdiktioner är jurisdiktioner med högt utvecklade servicecenters. Det fördelaktiga med dessa lågskatteländer är inte den låga skattesatsen, utan sekretessen som banklagstiftningen erbjuder, de nätverk av dubbelbeskattningsavtal som landet har med andra länder och de sofistikerade juridiska och räkenskapsmässiga tjänsterna som landet erbjuder.

Enligt Rudingrapporten är det dock många faktorer som måste stämma för att man skall kunna utnyttja ett fördelaktigt skattesystem. Rapporten har delat upp de faktorer som är av vikt i två kategorier. Det ena är icke skattemässiga faktorer och innefattar politisk och ekonomisk stabilitet, sofistikerad service, avsaknad av valutareglering, banksekretess, moderna lagar, utvecklad infrastruktur och anknytning till EU. Det andra är skattemässiga faktorer såsom låg eller ingen beskattning, erkännande av förtroendearrangemang och trustar^{94, 95}.

4.2 EU:s uppförandekod

⁹³ Vad gäller Monaco så är det endast för icke fransmän.

⁹⁴ Trust är ursprungligen ett engelskt rättsbegrepp. Trust finns inte inskrivet som rättsligt begrepp i svensk lagstiftning. Den närmaste motsvarigheten är stiftelse.

⁹⁵ Ruding, 1992, s 133.

Inom EU⁹⁶ har problemet med skadlig skattekonkurrens resulterat i en uppförandekod⁹⁷ (Code of conduct) inom företagsbeskattningsområdet. EU anser att en sund konkurrens är positivt och att det är en nödvändighet för att EU skall kunna hävda sig i den internationella handeln. Det måste dock finnas gränser för hur långt denna konkurrens får ha fritt spelrum. Målet med uppförandekoden är att bekämpa skadlig skattekonkurrens. Detta i sin tur skall resultera i att andra mål uppfylls inom Unionen såsom att minska de snedvridningar som förekommer på den inre marknaden, förhindra betydande skattebortfall och ge skattestrukturerna en mer sysselsättningsvänlig inriktning.⁹⁸

Uppförandekoden som antogs av Ekofinrådet⁹⁹ publicerades den 1 december 1997 och är en del av A Package to Tackle Harmful Tax Competition¹⁰⁰. Det skall noteras att uppförandekoden endast är ett politiskt åtagande och inte är juridiskt bindande för medlemsländerna. Uppförandekoden avser åtgärder som har, eller kan få, betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs.¹⁰¹ De skatteåtgärder som avses i koden innefattar både bestämmelser i lagar och andra författningar och administrativ praxis. Vad som menas med potentiellt skadliga skatteåtgärder är åtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga.¹⁰² I uppförandekoden punkt B uppräknas fem kriterier för att bedöma om en stats skatteåtgärder är skadliga. Enligt EU:s uppförandekod bör hänsyn tagas till;

- om förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten ifråga eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där, eller
- om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, eller
- om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner, eller
- om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD, eller

⁹⁶ Det skall noteras att alla EU medlemsstater är medlemmar i OECD. Medlemsstater i EU är Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Italien, Luxemburg, Irland, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tyskland och Österrike.

⁹⁷ Se bilaga 6.

⁹⁸ KOM(97) 495 slutlig, s 2.

⁹⁹ Sammansättning av ekonomi och finansministrar.

¹⁰⁰ OJ C2 1998, publicerad den 6 januari 1998.

¹⁰¹ EU:s uppförandekod punkt A.

¹⁰² EU:s uppförandekod punkt B.

- om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.

Dessa kriterier anses inte vara en uttömmande uppräkningslista då det står att man bör ta hänsyn till dessa kriterier.¹⁰³

4.2.1 Motåtgärder

De två huvudsakliga motåtgärderna som uttrycks i koden är frysning¹⁰⁴ och avveckling¹⁰⁵. Frysning innebär att staterna inte skall inför nya skatteåtgärder som är skadliga enligt denna kod. De skall därför respektera de principer som ligger till grund för koden och ta hänsyn till den utvärdering som finns i koden under punkterna E-I när de skall bedöma huruvida nya skatteåtgärder har skadliga effekter eller ej. Avveckling innebär att medlemsstaterna åtar sig att se över redan befintliga bestämmelser och enligt de principer som ligger till grund för koden ändrar sina bestämmelser efter behov för att avskaffa skadliga åtgärder så snart som möjligt.

Rådet¹⁰⁶ uppmanar även medlemsstaterna att samarbeta i kampen mot skatteflykt och skattefusk.¹⁰⁷ De skall också verka för att principerna i koden antas i tredje land och detta gäller speciellt de medlemsstater som har beroende eller associerade territorier.¹⁰⁸ Detta innebär att de medlemsstater som har beroende eller associerade territorier eller som har särskilt ansvar eller befogenheter i skattehänseende på andra territorier skall åta sig att principerna tillämpas även inom dessa.

För att uppförandekoden skall bli så effektiv som möjligt skall kommissionen¹⁰⁹ förelägga rådet en årlig rapport om hur koden efterlevs¹¹⁰ och en speciell arbetsgrupp¹¹¹, den så kallade Primarologgruppen, har inrättats med uppgift att bedöma vilka skatteåtgärder som kan anses utgöra skadlig skattekonkurrens. Primarologgruppen har delat in skatteåtgärder i fem olika kategorier;

- Koncerninterna tjänster (exempelvis holdingbolag).

¹⁰³ Dahlberg, 2000, s 118.

¹⁰⁴ EU:s uppförandekod punkt C.

¹⁰⁵ EU:s uppförandekod punkt D.

¹⁰⁶ Rådets (Europeiska unionens råd) huvuduppgifter är att svara för den samordning av medlemländernas ekonomiska politik och för de avgöranden som behövs för att förverkliga fördragets mål. Rådet består av regeringsledamöter som representerar sina respektive länder.

¹⁰⁷ EU:s uppförandekod punkt K.

¹⁰⁸ EU:s uppförandekod punkt M.

¹⁰⁹ Kommissionens huvuduppgifter är inriktade på den gemensamma marknadens funktion. Kommissionen består av 20 kommissionärer med en mandattid på fem år.

¹¹⁰ EU:s uppförandekod punkt N.

¹¹¹ EU:s uppförandekod punkt H.

- Finansiella tjänster/försäkringstjänster och utlandsbaserade företag (exempelvis internationell finansieringsverksamhet).
- Övriga branschspecifika åtgärder (exempelvis shipping).
- Regionala förmåner.
- Övriga åtgärder (exempelvis skattekrediter för investeringar).

Utöver dessa kategorier tillkommer en kategori angående potentiellt skadliga skatteåtgärder i beroende eller associerade territorier.¹¹²

Arbetsgruppens uppgift är att bedöma vissa skatteåtgärder och att upprätta rapporter om de åtgärder som bedöms. Dessa rapporter skall sedan överlämnas till rådet och offentliggöras om rådet anser att det är lämpligt.¹¹³ Enligt rådet skall arbetet med alla delar av skattepaketet fortsätta så att en fullständig överenskommelse om ett genomförande av hela skattepaketet kan uppnås så snart som möjligt eller senast i slutet av 2002.¹¹⁴

¹¹² Code of conduct, Primarolo Group 2000.

¹¹³ Exempelvis arbetsgruppens rapport från den 29 november 1999 (den så kallade Primarolo-rapporten) publicerades den 28 februari 2000. I detta fallet valde rådet att ej ta ställning till innehållet.

¹¹⁴ Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport 2000, s 12.

5 Skillnad mellan OECD och EU

Både inom EU och OECD arbetas det med att motverka skadlig skattekonkurrens. Detta har hittills resulterat i två olika handlingsprogram för att så effektivt som möjligt minska den ökade skattekonkurrensen. Arbetet inom organisationerna är mycket lika varandra, men det finns även skillnader.

Det är av stor vikt att veta exakt vad skadlig skattekonkurrens innebär och hur det definieras. Varken OECD eller EU har en klar uppfattning om vad skadlig skattekonkurrens egentligen innebär. Detta kommer dock att förtydligas inom en snar framtid. Inom OECD skall det upprättas en lista över vad som skall anses vara skadlig skattekonkurrens och inom EU skall den speciella övervakningsgruppen¹¹⁵ klargöra begreppet. Det skall dock konstateras att man fortfarande inte har gjort det och att vägen till ett enande är långt.

OECD:s arbete riktar sig främst till geografiskt rörliga verksamheter inom finans- och servicesektorn medan EU riktar sig till alla företag och företagstyper.¹¹⁶ Detta kan bero på att OECD arbetar ur ett globalt perspektiv och vänder sig inte bara till sina medlemmar utan även icke-medlemmar som kan drabbas av negativa påtryckningar. EU däremot riktar sitt arbete främst mot sina medlemsländer men ser gärna att åtgärderna mot skattekonkurrens sprids utanför EU:s gränser.¹¹⁷ Detta kan ses som en allmän vilja att arbetet skall spridas utanför Unionens gränser och till medlemsländernas associerade territorier. OECD saknar EU:s gemenskapsdimension som är av stor vikt för reglernas utformning i uppförandekoden.¹¹⁸

Det är intressant att se att ett antal länder¹¹⁹ som finns med på OECD:s svarta lista över skatteparadis även finns med bland de associerade territorier som enligt Primarologruppen har lagstiftning som anses innehålla potentiellt skadliga skatteåtgärder.

OECD rapporterna hänvisar till både skatteparadis och till skadliga förmånliga skatteordningar. EU:s uppförandekod riktar sig däremot enbart mot länder vars lagstiftning innehåller potentiellt skadliga skatteåtgärder. Detta kan bero på att EU inte anser sig ha några skatteparadis inom

¹¹⁵ Övervakningsgruppen består av skatteexperter från EU-länderna men det slutliga beslutet kommer att tas av EU:s finansministrar.

¹¹⁶ Pintos, Intertax 1998, s 392.

¹¹⁷ EU:s uppförandekod, punkt M.

¹¹⁸ Trots att problemet med skadlig skattekonkurrens är globalt måste man inom EU ta hänsyn till ett antal faktorer som inte OECD behöver. Bland annat förverkligandet av den inre marknaden, EU:s konkurrensregler, skydd för miljön och främjandet av sysselsättningen inom EU. Hinnekens, EC Tax Review 1997, s 35ff.

¹¹⁹ Anguilla, Aruba, British Virgin Island, Gibraltar, Guernsey/Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Montserrat, Netherlands Antilles och Turks & Caicos.

Unionens gränser enligt 1998 års rapports definition¹²⁰ eller att de bara är intresserade av potentiellt skadliga skatteåtgärder. Det kan tyckas vara märkligt att EU väljer att bara koncentrera sig på detta i uppförandekoden, att arbeta mot skatteparadis är ju trots allt av stor betydelse för kampen mot skadlig skattekonkurrens. Detta kan bero på svårigheterna att enas om vad ett skatteparadis är och motståndet mot att erkänna att det förekommer skatteparadis inom EU. Med tanke på att alla EU-medlemsländer även är med i OECD kommer ju OECD:s åtgärder även att ha betydelse inom Unionen. Troligtvis är det lättare att komma överens om gemensamma åtgärder inom OECD än vad det är inom EU.

Kriterierna som används för att definiera skadliga förmånliga skatteordningar och potentiellt skadliga skatteåtgärder är mycket lika men det förekommer dock vissa skillnader. Enligt 1998 års rapport skall det vara en indikation på att det är en skadlig förmånlig skatteordning om en stat försvårar utbytet av information på grund av sekretess. Ett motsvarande kriterie saknas i EU:s uppräknning av faktorer.¹²¹

En viktig skillnad mellan OECD:s rapporter och EU:s uppförandekod är att det inte förekommer några sanktioner i uppförandekoden. OECD rapporternas rekommendationer och riktlinjer riktar sig till alla skatteparadis och alla skadliga förmånliga skatteordningar, detta gör att rapporten ger uttryck för en större målmedvetenhet och ett mer handlingskraftigt försök att stoppa den skadliga skattekonkurrensen. Jag poängterar dock än en gång att OECD rapporterna ej är bindande.¹²²

OECD:s svarta lista över osamarbetsvilliga skatteparadis som skall läggas fram den 31 juli 2001 är även ett bra exempel på att OECD inte längre kommer att acceptera utnyttjandet av skatteparadis.

OECD:s och EU:s motåtgärder angående skattekonkurrens är liknande och kan ses som ett komplement till varandra.¹²³ 1998 års rapport innehåller en mängd förslag som medlemsländerna kan vidta på nationell nivå. Den innehåller även ett sätt att identifiera skatteparadis både inom och utanför OECD- och EU-området. Detta är mycket viktigt då 2000 års rapport utvecklat detta och kommit med ett antal åtgärder för att minska utnyttjandet av skatteparadis i framtiden.

¹²⁰ Dahlberg, 2000, s 119.

¹²¹ Pintos, Intertax 1998, s 393.

¹²² OECD, 1998, s 53.

¹²³ Dahlberg, Skattenytt 1999, s 219.

6 Skatteparadis ur svensk synvinkel

Det finns ingen allmänt accepterad definition på begreppet skatteparadis i Sverige. Trots detta har man använt sig av begreppet i exempelvis förarbeten och doktrin. Det borde vara av stor vikt att begreppet används entydigt men så verkar inte vara fallet. I detta kapitel diskuteras först den svenska CFC-lagstiftningens betydelse för begreppet skatteparadis och därefter om dubbelbeskattningsavtalsrätten tillför något i ämnet. Till sist görs en analys av två nyutkomna rapporter från RSV¹²⁴ respektive BRÅ¹²⁵.

6.1 CFC-lagstiftning

CFC-lagstiftningens syfte är att förhindra obehöriga skatteförmåner. Om ett utländskt företag kontrolleras från Sverige, innebär regeln¹²⁶ att det svenska beskattningsanspråket utsträcks till att omfatta även inkomster från detta företag. De svenska delägarna blir därmed internrättsligt direkt skattskyldiga för det utländska bolagets inkomster. Jag fokuserar mig på de delar av CFC-lagstiftningen som är av intresse för skatteparadisproblematiken. Därmed är detta ej en utförlig redogörelse för den svenska CFC-lagstiftningen i sin helhet.¹²⁷

Enligt de svenska förarbetena var det huvudsakliga syftet med den svenska CFC-lagstiftningen att införa en definition av begreppet utländska bolag.¹²⁸ Lagstiftningens resultat sammanfaller dock med andra länders mer uttalade CFC-lagstiftning. Anledningen till behovet av en definition av begreppet utländska bolag var att frånvaron av en sådan utgjorde ett hinder i affärsförbindelserna med utlandet. Utan en klar definition av begreppet utländska bolag var det svårt att överblicka de skattemässiga konsekvenserna vid användandet av utländska bolag.¹²⁹

Utländskt bolag är enligt 16 § 2 mom. 2 stycket SIL (6:9 IL), en utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade. Att ett bolag är ett utländskt bolag innebär att det utländska bolaget inte är beskattningsbart i Sverige. Detta gör att ett bolag som inte anses vara ett utländskt bolag, det vill säga en utländsk juridisk person, kommer att hamna

¹²⁴ Riksskatteverket.

¹²⁵ Brottsförebyggande rådet, statlig myndighet med uppgift att stödja och samordna olika insatser inom brottspreventiv verksamhet.

¹²⁶ CFC-regeln återfinns i 53 § anv. p. 10, 2 stycket b) KL (6:15 IL). Med CFC-lagstiftning avses CFC-regeln och sådan lagstiftning som har ett direkt samband med CFC-regeln såsom bestämmelsen om uttrycken utländsk juridisk person och utländskt bolag i 16 § 2 mom. SIL (6:8-10 IL).

¹²⁷ För mer information om CFC-lagstiftning se Wenehed, 2000.

¹²⁸ Prop 1989/90:47 s 15.

¹²⁹ Prop 1989/90:47 s 26f.

under det svenska beskattningsanspråket. Härmed kommer de svenska delägarna att löpande beskattas för inkomster hos den utländska juridiska personen.

För att likartad beskattning skall förekomma måste det vara fråga om en direkt skatt. Det finns således ett krav på att skatten i den stat där den juridiska personen är hemmahörande måste medföra åtminstone en belastning liknande den som skatten på aktiebolag i Sverige utgör. Det är inte heller godtagbart med en flerårig skattebefrielse i investeringsfrämjande syfte.¹³⁰

Vad som menas med likartad beskattning är inte lätt att säga. I doktrinen har man gjort bedömningen att likartad beskattning skall vara ungefär 10-15 procent.¹³¹ Lars-Erik Wenehed¹³² menar att med likartad beskattning, om den svenska bolagsskatten är 28 procent, inte kan vara lägre än cirka 22 procent. Att likartad beskattning skall vara ungefär halva den svenska bolagsskatten anser han inte kunna rymmas inom lagtexten. Han anser dock att för att CFC-lagstiftningen endast skall omfatta bolag med hemvist i skatteparadis eller lågskatteländer bör jämförelseskatten vara hälften av den skatt som skulle utgått i Sverige om det utländska bolaget haft hemvist här.¹³³ Det kan konstateras att fasta avgifter som förekommer i en del skatteparadis inte kan nå upp till att anses vara likartad med den svenska aktiebolagsbeskattningen.¹³⁴

6.1.1 Vita listan

Som utländskt bolag räknas även alltid, enligt 16 § 2 mom. 3 stycket SIL (6:10 IL), en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av följande stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal¹³⁵, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Denna lista på länder som omfattas av reglerna i 16 § 2 mom. 3 stycket SIL (6:10 IL), kallas den vita listan det vill säga länder vars bolag inte omfattas av CFC-lagstiftningen. Innebörden av den vita listan innebär i praktiken att de svenska skattemyndigheterna sällan behöver pröva om en beskattning är

¹³⁰ Prop 1989/90:47 s 18.

¹³¹ Se Dahlberg, 2000, s 139 och Mattsson, 2000, s 45.

¹³² Wenehed Lars-Erik är verksam vid Comtax AB, Helsingborg.

¹³³ Wenehed, 2000, s 354 f.

¹³⁴ Mattsson, Skattenytt 2000, s 226 f.

¹³⁵ Albanien, Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filipinerna, Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kazakstan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Makedonien, Malta, Marocko, Mauritius, Mexico, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Slovenien, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Tanzania, Tjeckiska Republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe och Österrike.

likartad den svenska eftersom Sverige i de flesta fall har dubbelbeskattningsavtal med de stater med vilka våra ekonomiska förbindelser är mest utvecklade.¹³⁶ Uppräkningen i 16 § 2 mom. 3 stycket SIL (6:10 IL), omfattar de flesta stater med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal.

Accepterar Sverige inte behandlingen av en viss utländsk juridisk person anges detta i avtalet och ett undantag införs att Sverige inte är berett att tillämpa avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten på just denna person.¹³⁷ Det är dock mycket komplicerat att täcka in alla former av exempelvis offshoreverksamhet i de nya avtalen.¹³⁸

Enligt förarbetena¹³⁹ återfinns inte stater som inför regler som medger offshoreverksamhet¹⁴⁰ efter avtalets ingående på den vita listan. Detta beror på att någon prövning eller godkännande av denna lagstiftning inte ägt rum.

Det kan diskuteras om Sverige verkligen tar bort länder från den vita listan. I många fall har Sverige ingått nya avtal med länder som infört offshorelagstiftning¹⁴¹ och därmed undantagit dessa regler från dubbelbeskattningsavtalen. Det skall dock konstateras att det kan vara känsligt att säga upp ett dubbelbeskattningsavtal med länder som Sverige har ett stort ekonomiskt utbyte med.

6.1.2 Två typer av CFC-lagstiftning

Det finns två olika typer av CFC-lagstiftning. En som riktar sig mot alla inkomster i vissa definierade utländska bolag och en som riktar sig mot vissa inkomster i alla utländska bolag. Den förra benämnes jurisdiktionsmetoden och den senare för transaktionsmetoden.¹⁴²

Jurisdiktionsmetoden innebär löpande beskattning för delägarna av alla inkomster i vissa bolag. Det finns tre olika sätt att peka ut vilka länder som skall omfattas av CFC-lagstiftningen. De kan anges på en svart lista,¹⁴³

¹³⁶ Prop 1989/90:47 s 18.

¹³⁷ Pelin, 2000, s 61.

¹³⁸ Se exempelvis avtalet med Litauen SFS 1993:1274 art 29. Se bilaga 7.

¹³⁹ Prop. 1993/94:50 s 273.

¹⁴⁰ Med offshorelagstiftning menas här en verksamhet som typiskt sett inte bedrivs av bolag som bedriver näringsverksamhet i egentlig mening i en stat, utan av bolag vars inkomster uteslutande härrör från verksamhet utanför denna stat. Bolagen är ofta registrerade i speciella register och faller under särskilda regler. Ofta får verksamhet inte bedrivas på den interna marknaden och endast utländska ägare tillåts. Beskattningen sker ofta i form av en årlig fast avgift eller med en mycket låg skattesats eventuellt på schablonmässig basis. Prop 1993/94:50 s 273.

¹⁴¹ Se exempelvis avtalen med Jamaica (SFS 1986:76 art 28), Barbados (SFS 1991:1510 art 24) och Mauritius (SFS 1992:1195 art 22 punkt 3g). Se bilaga 7.

¹⁴² Wenehed, 2000, s 45 f.

¹⁴³ Exempelvis Indonesien, Mexiko, Spanien och Storbritannien.

utpekas med hjälp av en jämförelseskatt¹⁴⁴ eller med hjälp av en vit lista tillsammans med en jämförelseskatt.¹⁴⁵

Att ett land tillämpar jurisdiktionsmetoden innebär att inkomster från både aktiv och passiv affärsverksamhet beskattas. Det kan tyckas vara märkligt att även beskatta inkomster från aktiv affärsverksamhet då detta normalt inte beskattas löpande hos delägaren i och med att det inte anses vara delägarens syfte att undvika skatt vid aktiv affärsverksamhet. Att löpande beskatta aktiv affärsverksamhet anses ändå vara möjligt, eftersom CFC-lagstiftningen vänder sig mot bolag i skatteparadis och lågskatteländer.¹⁴⁶

Sveriges CFC-lagstiftning anses följa jurisdiktionsmetoden och för att veta vilka bolag som skall omfattas används en vit lista tillsammans med en jämförelseskatt. Enligt Wenehed är jurisdiktionsmetoden i sin form mer riktad mot bolag med hemvist i lågskatteländer och skatteparadis än transaktionsmetoden.¹⁴⁷

Transaktionsmetoden innebär att ett land löpande delägarbeskattar vissa inkomster i alla utländska bolag. Enligt de stater som har transaktionsmetoden kan utläsas att inkomsterna skall härröra från passiva investeringar för att hamna under en CFC-lagstiftning. Det är således inte beskattningens storlek som är av störst vikt utan vilket slags inkomst det är.¹⁴⁸

6.1.3 Konflikt i den svenska CFC-lagstiftningen

Den svenska CFC-lagstiftningens utformning kan leda till en beskattningsskonflikt. En utländsk juridisk person som anses vara ett skattesubjekt i bolagsstaten och därmed beskattas där, kommer även att beskattas i Sverige i och med att bolaget enligt CFC-lagstiftningen inte anses beskattas med likartad beskattning som ett svenskt företag. Denna konflikt uppstår när en juridisk person ej anses vara ett utländskt bolag. Enligt förarbetena är denna konflikt berättigad eftersom de länder som ej har likartad beskattning som Sverige ofta är skatteparadis.¹⁴⁹ Enligt Wenehed var lagstiftarens syfte uppenbarligen att löpande beskatta svenska delägare för inkomster som härstammade från bolag i skatteparadis.¹⁵⁰ Skulle denna lagstiftning inte finnas skulle delägaren kunna överföra inkomster till en utländsk juridisk person istället för att uppbära inkomsten själv. Följande citat konstaterar således att CFC-lagstiftningen är ett medel

¹⁴⁴ Jämför likartad beskattning.

¹⁴⁵ Wenehed, 2000, s 45.

¹⁴⁶ Wenehed, 2000, s 64. Wenehed anser dock att det är tveksamt om CFC-lagstiftningen riktar sig mot bolag i skatteparadis och lågskatteländer. Han anser att de snarare riktar sig mot bolag, vars inkomster är lägre beskattade än inkomster i bolag med hemvist i delägarstaten.

¹⁴⁷ Wenehed, 2000, s 71.

¹⁴⁸ Wenehed, 2000, s 65.

¹⁴⁹ Prop 1989/90:47 s 18.

¹⁵⁰ Wenehed, 2000, s 362 f.

mot att svenska delägare utnyttjar skatteparadis för att undgå skattskyldighet i Sverige.

Endast i den mån denna beskattning är likvärdig den som träffar ett svenskt aktiebolag bör den juridiska personen anses som ett utländskt bolag. En annan ordning skulle göra det möjligt för en här oinskränkt skattskyldig att otillbörligt undgå sin skattskyldighet genom att låta en utländsk juridisk person som inte beskattas eller som beskattas med en helt obetydlig skatt uppbara intäkter som annars skulle ha uppburits av den oinskränkt skattskyldige själv."¹⁵¹

Detta innebär att ett av syftena med CFC-lagstiftningen är att löpande beskatta inkomster som delägare överfört till utländska juridiska personer i skatteparadis.

6.1.4 Kan CFC-lagstiftningen användas som definition på skatteparadis

Den svenska CFC-lagstiftningen är inte till någon hjälp för att definiera begreppet skatteparadis. CFC-lagstiftningen riktar sig mot inkomster i bolag som har lägre skatt än vad motsvarande bolag har i Sverige. Att det inte bara är skatteparadis och lågbeskattande länder som omfattas av CFC-lagstiftningen beror på att även länder med normal beskattning beskattar vissa bolagstyper med lägre skatt.¹⁵² Detta kan jämföras med den definition av skatteparadis som används i 1998 års rapport. Enligt denna innebär inga eller endast nominella skatter att ett skatteparadis föreligger medan inga eller låga effektiva skattesatser pekar på en skadlig förmånlig skatteordning. OECD utreder inte vad som menas med endast nominell skatt eller låg effektiv skatt. Sveriges jämförelseskatt, det vill säga vad som anses vara likartad beskattning, på 10-15 procent är enligt min mening för hög och därmed inte användbar för att definiera en stat som ett skatteparadis.

Wenehed anser att jämförelseskatten skall uppgå till cirka 11 procent för att CFC-lagstiftningen skall definiera ett bolag som ett skatteparadisbolag eller ett lågbeskattat bolag. Han menar även att aktiva affärsinkomster aldrig skall ingå i begreppet CFC-inkomst.¹⁵³

Nils Mattsson¹⁵⁴ har i en artikel¹⁵⁵ framfört några kritiska synpunkter på CFC-lagstiftningen. Han anser att 16 § SIL (6:8-10 IL) bör utformas på ett klarare sätt. De skattskyldiga bör kunna förutse hur regeln slår i de enskilda fallen, vilket han ej anser att man kan idag. Av intresse är frågan om vilka associationer som skall falla in under en CFC-lagstiftning. Mattsson menar att bestämmelsen i 16 § 2 mom. 2 stycket SIL (6:9 IL) skall finnas kvar.

¹⁵¹ Citat Prop 1989/90:47 s 17.

¹⁵² Fensby, Skattenytt 1997, s 444.

¹⁵³ Wenehed, 2000, s 76 f.

¹⁵⁴ Mattsson Nils är Professor i finansrätt vid Uppsala universitet.

¹⁵⁵ Mattsson, Skattenytt 2000, s 223.

Den fastslår att storleken på den utländska skatten skall jämföras med den svenska skatt som hade utgått i det fallet att det utländska företaget hade varit svenskt. Regeln bör dock ändras till en mer precis utformning. Han anser att det genom en procentsats kan uttryckas hur mycket förmånligare som det utländska företagens beskattning kan tillåtas vara, exempelvis 50 procent. Detta innebär att osäkerheten på vad som menas med likartad beskattning försvinner. Mattsson anser även att regeln skall ange en tidsperiod, exempelvis beskattningen under de tre närmast föregående beskattningsåren, vilket skulle tydliggöra regeln vid dess tillämpning.¹⁵⁶

Detta system kan jämföras med den finska CFC-lagstiftningen som, efter den 1 januari 1999, gäller om skatten i ett utländskt bolag i väsentlig grad avviker från den skatt som finska bolag betalar. Med i väsentlig grad avviker menas att skatten måste uppgå till åtminstone 3/5 av den finska skatten som är 28 procent.¹⁵⁷

Mattsson ifrågasätter även den så kallade hjälpregeln i 16 § 2 mom. 3 stycket SIL (6:10 IL), det vill säga den vita listan. Tar man bort den vita listan och endast använder sig av huvudregeln, det vill säga den jämförliga beskattningen, kommer bolag i länder som finns med på den vita listan inte automatiskt att anses falla utanför CFC-lagstiftningens tillämpningsområde. Detta innebär att det avgörande alltid är huruvida den utländska juridiska personen beskattas på ett likartat sätt som skulle ha träffat den utländska juridiska personen om den varit svensk. Fördelen med att utländska juridiska personer som finns i länder som är upptagna på den vita listan inte automatiskt skall falla utanför CFC-lagstiftningens tillämpningsområde är att dessa länders offshorelagstiftning inte skyddas av den svenska CFC-lagstiftningens vita lista.¹⁵⁸

Med dessa ändringar av den svenska CFC-lagstiftningen skulle man lättare komma åt offshore-lagstiftning i länder som Sverige idag har skatteavtal med. Man skulle dock fortfarande inte kunna använda CFC-lagstiftningen till peka ut skatteparadis eller tillföra något i diskussionen kring en definition av begreppet skatteparadis.

6.1.5 Behövs en definition av begreppet skatteparadis i CFC-lagstiftningen

Den svenska CFC-lagstiftningen är viktig i kampen mot skatteparadis och lågskatteländer. Eventuellt har dock offshore-lagstiftningens utveckling gjort att reglerna borde omarbetas. Gränserna för vad som är ett skatteparadis och vad som menas med lågbeskattande länder håller på att suddas ut. Detta framkommer inte minst av två nya rapporter om skatteparadis och offshore-lagstiftning som BRÅ respektive RSV kommit

¹⁵⁶ Mattsson, Skattenytt 2000, s 228.

¹⁵⁷ Wenehed, 2000, s 74.

¹⁵⁸ Mattsson, Skattenytt 2000, s 230 ff.

med.¹⁵⁹ Jag anser att det inte finns någon anledning att särskilja dessa begrepp i den svenska lagstiftningen. Det vore bättre med ett begrepp som definierar stater vars skattelagstiftning Sverige inte accepterar, alternativt en tydlig beskattningsnivå av utländska juridiska personer som inte godkänns i Sverige. Om landet kallas skatteparadis eller för ett lågskatteland är av mindre betydelse.

Detta innebär, i likhet med Mattssons förslag om ändringar i den svenska CFC-lagstiftningen, att den vita listan bör tas bort. Får huvudregeln i 16 § 2 mom. 2 stycket SIL (6:9 IL) en mer exakt utformning så att inga problem med dess användning uppstår minskas behovet av den vita listan. Det som är avgörande skulle bli huruvida den utländska juridiska personen i det ifrågavarande fallet har beskattats på ett sätt som är likartat en svensk beskattning och inte i vilket land den juridiska personen är hemmahörande i. Detta är av stor betydelse då allt fler länder, även de som finns med på den vita listan, inför skattelättnader i sin lagstiftning för att öka konkurrensen gentemot andra länder.

Mattsson gav ett förslag på att likartad beskattning skulle ändras till 50 procent och att den vita listan skulle tas bort.¹⁶⁰ Detta skulle betyda att CFC-lagstiftningen ska vara tillämplig på alla utländska juridiska personer vars beskattning är lägre än 14 procent, det vill säga halva den svenska bolagsskatten. Innebörden av detta är att endast stater med lågskatteprofil hamnar under den svenska CFC-lagstiftningen då få stater i världen som har en bolagsbeskattning under 20 procent räknas som ett skatteparadis eller ett lågskatteland.¹⁶¹

Det kan framföras kritik mot detta synsätt. Den vita listan fyller en viktig funktion i den svenska CFC-lagstiftningen. Den underlättar i många fall då man omedelbart kan se om en bolagsform i ett visst land kommer att omfattas av den svenska CFC-lagstiftningen eller ej. Detta anser jag dock kommer att ändras i och med det ökade införandet av offshore-lagstiftning i många länder som för närvarande finns med på den vita listan.

Idag förekommer det skatteavtal med länder där vissa bolagsformer inte omfattas av skatteavtalet.¹⁶² Mattsson anser att hjälpregeln ofta underlättar att bestämma om en utländsk juridisk person är ett utländskt bolag eller ej. Samtidigt säger han att det kan vara svårt att veta huruvida en utländsk juridisk person skall omfattas av avtalens undantagsregler eller ej.¹⁶³ Om ett avtal inte exakt anger vilka bolag som skall omfattas av avtalet måste man i det enskilda fallet kontrollera dess förhållande till ett svenskt aktiebolag. Detta innebär att tveksamma fall noggrant måste kontrolleras om det skall omfattas av den svenska CFC-lagstiftningen eller ej.

¹⁵⁹ Se kapitel 6.3.

¹⁶⁰ Mattsson, Skattenytt 2000, s 228.

¹⁶¹ Enligt Wenehed är det endast Chile och Ungern som har en bolagsskatt under 20 procent och som inte räknas som skatteparadis eller lågskatteland. Wenehed, 2000, s 75.

¹⁶² Se kapitel 6.1.1.

¹⁶³ Mattsson, 2000, s 46.

Detta anser jag tala för ett borttagande av den vita listan. Om Sverige inför en jämförlig beskattning på exempelvis 14 procent det vill säga 50 procent av den svenska bolagsskatten, kommer de allra flesta bolag som finns i länder som nuvarande finns med på den vita listan att hamna över denna gräns och därmed inte omfattas av CFC-lagstiftningen. CFC-lagstiftningen kommer dock att omfatta de utländska juridiska personer som hamnar under denna gräns oavsett vilket land den utländska juridiska personen är hemmahörande i. Detta innebär att Sverige inte kommer att acceptera skatteparadis som man förutsätter ha en beskattning som är lägre än 14 procent eller bolag som utnyttjar offshore-lagstiftning i ett annars normalbeskattande land.

Jag anser att det vore mer rättvist att dra alla länder över en kam och angripa de bolagsformer som utnyttjar olika länders skattelättnader än att tillåta vissa länders skattelättnader för att de i övrigt har en normal beskattning. Det är företagens beskattningssituation och inte landets övriga beskattning som är av intresse.

Eftersom Sverige ansett sig kunna ta bort länder från den vita listan och skulle finna stöd för att detta inte är otillåten *treaty override*¹⁶⁴ borde det inte finnas hinder för att ta bort listan helt.¹⁶⁵

Jag har svårt att tänka mig att länder som för närvarande finns med på den vita listan skulle protestera mot borttagandet. Anser man sig ha en bolagsbeskattning som skall finnas med på olika länders respektive vita listor skall det ju inte spela någon roll om man tar bort den eller inte.

6.1.6 Alternativ lösning

Det går alltså inte att definiera skatteparadis med hjälp av den svenska CFC-lagstiftningen. För att det skall vara möjligt måste lagstiftningen ändras. Det kan diskuteras om CFC-lagstiftningen verkligen behöver definiera skatteparadis eller ej. Jag anser att så ej behöver vara fallet. Det finns dock alternativa lösningar till den svenska CFC-lagstiftningen.

En jämförelse kan göras med den norska CFC-lagstiftningen. Den innehåller en vit lista på de länder med vilka Norge ingått dubbelbeskattningsavtal. Denna lista utesluter inte dessa länder från den norska CFC-lagstiftningen. Mot de länder som är upptagna användes CFC-lagstiftningen istället enligt transaktionsmetoden, det vill säga det är bara inkomster från i huvudsak passiva investeringar som omfattas. Bolag i länder som ej finns med på den vita listan kommer att hamna under CFC-lagstiftningen enligt jurisdiktionsmetoden, det vill säga att alla inkomster blir löpande beskattade

¹⁶⁴ Med *treaty override* menas att en stats interna rätt står i strid med regler antingen i ett särskilt skatteavtal eller i samtliga skatteavtal som gäller i den staten. Sundgren, Skattenytt 1995, s 462.

¹⁶⁵ Mattsson, Skattenytt 2000, s 232.

hos bolagens respektive delägare. För att inte hamna under den norska CFC-lagstiftningen om det inte föreligger något dubbelbeskattningsavtal måste beskattningen i det utländska bolaget uppgå till åtminstone 2/3 av den norska skatten som är 28 procent.¹⁶⁶

Denna metod pekar inte ut de klassiska skatteparadiserna. Den är dock effektivare i kampen mot offshore-lagstiftning i länder som för närvarande finns med på den svenska vita listan.

6.2 Dubbelbeskattningsavtal

Skatteavtal med andra länder är av stor vikt för Sveriges internationella handel. Genom avtalen skapas gynnsamma konkurrensmöjligheter för svensk exportindustri. Utan skatteavtal är risken stor för internationell juridisk dubbelbeskattning och detta kan leda till ogjorda affärer. Det finns dock anledning att inte sluta avtal med vissa stater. Det finns eventuellt inte något behov av att sluta avtal med vissa länder. Handelsutbytet med landet ifråga är så litet att möjligheten till avräkning enligt avräkningslagen räcker. Det kan även vara så att Sverige anser att ett land har en alltför förmånlig beskattning och inte är berett att ge personer som handlar med landet ifråga de förmåner som ett skatteavtal medför. Sverige vill inte erbjuda personer möjligheten att utnyttja bolag etablerade i länder med alltför förmånlig beskattning. Dessa skäl är enligt Mattias Dahlberg¹⁶⁷ anledningen till att Sverige saknar avtal med renodlade skatteparadis.¹⁶⁸

I doktrinen finns en uppfattning om att Sverige inte ingår dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis.¹⁶⁹ Detta är ett intressant påstående. Innebär detta att de länder vi har skatteavtal med inte anses vara skatteparadis, det vill säga en lista på normalbeskattande länder? Enligt Dahlberg är detta inte fallet då det finns anledning för Sverige att ha skatteavtal med länder som delvis utgör skatteparadis och delvis utgör skattejurisdiktioner som i stort sett överensstämmer med den svenska.¹⁷⁰ Innebär detta att Sverige accepterar skatteavtal med länder som har offshore-lagstiftning men inte med renodlade skatteparadis? I och med att Sverige inte har någon allmänt erkänd definition på begreppet skatteparadis kan man inte använda sig av dubbelbeskattningsavtalen för att utesluta vissa länder som skatteparadis.

Det skall dock konstateras att enligt Dahlberg är ett skatteparadis en stat som har en generellt låg eller obefintlig skatt. Han använder sig av denna

¹⁶⁶ Wenehed, 2000, 74.

¹⁶⁷ Dahlberg Mattias är t.f. lektor i finansrätt vid Juridiska institutionen vid Uppsala universitet.

¹⁶⁸ Dahlberg, 2000, s 169 f.

¹⁶⁹ Exempelvis Pelin, 2000, s 57. Dahlberg, 2000, s 169. Fensby, Skattenytt 1996, s 253. (Fensby skriver dock att Sverige i princip saknar dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis).

¹⁷⁰ Dahlberg, 2000, s 170. Dahlberg kallar dessa stater för parallellskattestater. Dahlberg, 2000, s 26.

definition när han konstaterar att Sverige inte ingår skatteavtal med skatteparadis oberoende av OECD:s definition. Däremot anser Dahlberg att Sverige ingår dubbelbeskattningsavtal med stater som vid sidan om ett normalt skattesystem har ett system med låg eller obefintlig beskattning. Dahlberg fastslår därför att vi inte ingår dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis om vi använder oss av hans definition på skatteparadis. Han anser själv att det är svårt att avgöra vad som är ett skatteparadis eller ej.¹⁷¹

Om man jämför de länder som Sverige ingått skatteavtal med¹⁷² och OECD:s lista på skatteparadis enligt 1998 års rapports kriterier¹⁷³ som Sverige ställer sig bakom ser vi att Barbados finns med på båda listorna. Om vi utgår från OECD:s definition på skatteparadis innebär detta antingen att Sverige har dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis eller att Sverige anser att OECD:s lista över skatteparadis är felaktig trots att den har godkänts.

Barbados skattesystem är i princip ett normalt beskattningssystem men innehåller dock möjligheter till utnyttjande av lätttnadslagstiftning.¹⁷⁴ Enligt Dahlberg är således Barbados ett land med en lagstiftning som delvis utgör ett skatteparadis och delvis utgör en skattejurisdiktion som i stort sett överensstämmer med den svenska. Att sedan OECD anser att Barbados är ett skatteparadis ändrar inte hans bedömning. Han påpekar dock att OECD lägger en annan betydelse i uttrycket skatteparadis.¹⁷⁵

Jag anser att Wenehed är av en annan uppfattning. Han skriver att det endast är Bahrain, Barbados, Liechtenstein och Nederländska Antillerna av de klassiska skatteparadiserna som har ingått dubbelbeskattningsavtal med annan stat.¹⁷⁶ Detta innebär att han anser att Barbados är ett klassiskt skatteparadis och som sagt Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal med just Barbados.

Detta visar vikten av att ha en klar definition på vad skatteparadis verkligen är eller som jag anser att inte ha någon definition av begreppet skatteparadis överhuvudtaget.

6.2.1 Dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis

Det är intressant att titta närmare på skatteparadisens inställning till dubbelbeskattningsavtal. Dubbelbeskattningsavtal är av stor vikt för ett lands internationella affärer. Syftet med ett dubbelbeskattningsavtal är att förhindra dubbelbeskattning. För ett skatteparadis kan syftet även vara att

¹⁷¹ Framgick efter korrespondens med Dahlberg.

¹⁷² Se not 135.

¹⁷³ Se bilaga 4.

¹⁷⁴ För mer information se Prop 1991/92:11 s 33.

¹⁷⁵ Framgick efter korrespondens med Dahlberg.

¹⁷⁶ Wenehed, 2000, s 93.

det önskar att bli utnyttjat genom *treaty shopping*¹⁷⁷. Därför anser en del skatteparadis att de har dubbelbeskattningsavtal med normalbeskattande länder trots avsaknaden av detta. Exempelvis Nevis¹⁷⁸ anser att de har dubbelbeskattningsavtal med Sverige.¹⁷⁹

6.3 Definition av skatteparadis i några svenska rapporter

6.3.1 Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport RSV

Med tanke på att antalet utlandstransaktioner ökat tillsatte Riksskatteverket under hösten 1997 en arbetsgrupp¹⁸⁰ med uppgift att kartlägga de vanligaste transaktionerna som direkt eller indirekt berörde skatteparadis. De skulle även bedöma huruvida skattemyndigheternas utredningsresultat i de enskilda fallen varit behäftade med brister. Utredningen resulterade i en rapport som släpptes i oktober år 2000.¹⁸¹

Skatteparadis har enligt RSV-rapporten under en lång tid använts av svenska personer och företag i ett skatteundandragande syfte. Detta har dock varit av mindre betydelse för det svenska beskattningsunderlaget. Detta har ändrats, i takt med att det är lättare och billigare att utnyttja skatteparadisens fördelar genom mer eller mindre oseriösa skatteflyktsarrangemang. Denna utveckling är ett hot mot det svenska beskattningsunderlaget och det är därför angeläget att motåtgärder vidtas.¹⁸²

RSV-rapporten konstaterar att skatteplaneringen under de senaste åren i hög utsträckning, åtminstone till vissa delar, innefattar transaktioner med skatteparadis. Man gör dock ingen åtskillnad på skatteparadis och offshore-lagstiftning.¹⁸³ Det konstateras att rena skatteparadis utmärks av att ingen eller låg skatt påförs inkomster från utländska källor, mycket sträng sekretess gäller avseende information om ägande och inkomstförhållanden, det är enkelt och billigt att bilda bolag och det finns, i de flesta fall, en väl utbyggd infrastruktur med banker, rådgivare och kommunikationssystem.¹⁸⁴

RSV-rapporten gör sedan en distinktion mellan termen skatteparadis och länder med skattegynnad verksamhet. Skatteparadis används i RSV-rapporten för

¹⁷⁷ Med *treaty shopping* menas ett förfarande varigenom man med utnyttjande av en annan stats interna skattesystem och /eller dess skatteavtal med tredje stat i vilken en investering eller en affär skall göras åstadkommer en beskattningseffekt som är fördelaktigare än vad som skulle följa av att inte utnyttja förfarandet. Sundgren, Skattenytt 1992, s 370 f.

¹⁷⁸ St. Kitts & Nevis är en ögrupp i Karibien. (The Federation of St. Christopher & Nevis).

¹⁷⁹ Offshore Financial Services Websites by Jurisdiktion.

¹⁸⁰ Kallad skatteparadisgruppen I skatteparadisgruppen har följande personer ingått: Bäckström Peter (RSV), Mattsson Jan (RSV), Norell Kurt (SKM i Stockholm) och Persson Tommy (SKM i Malmö).

¹⁸¹ I fortsättningen kallad RSV-rapporten. Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport.

¹⁸² Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport 2000, s 4.

¹⁸³ I den löpande texten skriver man skatteparadis (tax havens/offshore) Citat Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport 2000, s 5.

¹⁸⁴ Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport 2000, s 5.

traditionella skatteoaser med utvecklad lagstiftning för registrerade företag som inte bedriver verksamhet inom landets gränser (offshore-lagstiftning).¹⁸⁵

Uttrycket skattegynnad verksamhet används för

länder som inom sitt normala system gynnar vissa skattskyldiga eller typer av verksamhet.¹⁸⁶

Man konstaterar sedan att så gott som samtliga exempel i RSV-rapporten berör den förstnämnda gruppen. Av drygt 120 genomgångna fall sker nästan 50 procent av transaktionerna mot Jersey, Guernsey, Isle of Man och Gibraltar. Övriga fall är jämt fördelade på ett tjugotal jurisdiktioner.¹⁸⁷

I RSV-rapporten har man använt sig av begreppet skatteparadis för att peka ut klassiska skatteparadis och offshore-lagstiftningar. Man gör således, liksom i EU:s uppförandekod, ingen skillnad mellan dessa begrepp.

Med tanke på RSV-rapportens mål att kartlägga transaktioner som direkt eller indirekt innefattar skatteparadis anser jag att RSV-rapporten gjort det lätt för sig när man antog en så pass generell definition av begreppet skatteparadis. Det skall dock konstateras att RSV-rapportens syfte även varit att undersöka om eventuella brister kan avhjälpas med effektivare utredningar och processföring och om det behövs förändrad lagstiftning. För att göra detta är definitionen på begreppet skatteparadis av underordnad betydelse. Därmed anser jag att namnet på RSV-rapporten borde ändras då man vänder sig till länder med en förmånlig skattelagstiftning i vissa fall och inte enbart till skatteparadis, om de inte anser att Frankrike, Irland, Nederländerna, Ryssland, Storbritannien, Thailand och USA är skatteparadis.

6.3.2 Finansiella offshore-marknader och skatteparadis

År 1995 antog regeringen en strategi för samhällets samlade åtgärder mot organiserad brottslighet.¹⁸⁸ BRÅ har fått i uppgift att verka för att forskning om ekonomisk brottslighet utvecklas vid universitet och högskolor. Denna rapport¹⁸⁹ utgör en av ett antal publikationer om ekobrottsforskning.

Finansiella offshore-verksamheter och skatteparadis är av stor betydelse för den pågående globaliseringen av finansiell verksamhet. De sägs även

¹⁸⁵ Citat Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport 2000, s 5.

¹⁸⁶ Citat Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport 2000, s 5.

¹⁸⁷ I RSV-rapporten nämns Bahamas, Bermuda, British Virgin Islands, Cayman Islands, Cypern, Frankrike, Hong Kong, Irland, Liberia, Liechtenstein, Nederländerna, Nederländska Antillerna, Panama, Ryssland, Schweiz, Storbritannien, Thailand, Turks & Caicos Islands, Ukraina och USA.

¹⁸⁸ Skr. 1994/95:217.

¹⁸⁹ I fortsättningen kallad BRÅ-rapporten. Finansiella offshore-marknader och skatteparadis.

underlätta och verka som incitament för ekonomisk och organiserad brottslighet.¹⁹⁰ BRÅ-rapportens syfte är att ge en allmän kännedom om offshore-verksamhet och ge en grund för förhållandet mellan skatteparadispräglade offshore-verksamheter och ekonomisk och organiserad verksamhet.¹⁹¹

BRÅ-rapporten definierar finansiell offshore-verksamhet som en allmän beteckning för allehanda valuta som placeras och används utanför det land där den har ställning som reguljärt betalningsmedel. Eftersom en stats jurisdiktionsmakt inte når utanför dess territoriella gränser kan de valutor som handhas på detta sätt inte kontrolleras av den stat där valutan utgör reguljärt betalningsmedel. Om den stat inom vars jurisdiktionsområde valutan hamnar inte gör anspråk på att behandla den som sin egen är valutan offshore, det vill säga, den har lämnat sitt ursprungliga fastland utan att hamna på ett nytt.¹⁹²

BRÅ-rapporten konstaterar dock att någon relativ eller absolut mening om hur man skall använda termen offshore-verksamhet inte finns. Vanligtvis används den på jurisdiktioner där andelen finansiella offshore-verksamheter vida överstiger andelen onshore-verksamheter.¹⁹³ ¹⁹⁴ Använder man sig av denna definition av termen offshore-verksamheter räknas Caymanöarna, Bahamas, Nederländska Antillerna, Isle of Man och Guernsey som några av världens främsta offshore-jurisdiktioner.¹⁹⁵ Detta sätt att definiera offshore-jurisdiktioner på kan jämföras med Richard Gordons sätt att få en indikation på hur populärt ett skatteparadis är.¹⁹⁶

BRÅ-rapporten konstaterar att det inte finns någon internationellt vedertagen definition av termen skatteparadis. Av de organisationer som upprättat svarta listor skiljer sig kriterierna åt för vad de betecknar som skatteparadis. BRÅ-rapporten hänvisar till en relativ bestämning och en absolut bestämning. Den relativa bestämningen av skatteparadis är om en stat i något avseende har lägre skatt än en annan stat. Denna definition anses dock vara tveksam. Av större vikt är en definition av begreppet skatteparadis om definitionen är absolut. Exempelvis att endast de länder som inte tillämpar någon skatt, eller möjligen några enstaka procentenheter, räknas som skatteparadis. Sedan görs en åtskillnad mellan offshore-jurisdiktioner och skatteparadis beroende på om landet inte tillämpar några skatter alls eller om de bara tillämpar dem på intern verksamhet. Skatteparadis anses vara stater som tillämpar skatter men som undantar skatt på vissa typer av bolag eller företagsverksamheter.¹⁹⁷ Jag förutsätter att BRÅ-rapporten

¹⁹⁰ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 11.

¹⁹¹ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 13.

¹⁹² Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 53.

¹⁹³ Med onshore-verksamhet menas något som befinner sig i, eller åtminstone i direkt anslutning till, fastlandet. Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 53.

¹⁹⁴ Internationella valutafonden använder termen offshore-verksamhet på liknande sätt.

¹⁹⁵ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, 56.

¹⁹⁶ Se kapitel 2.3.

¹⁹⁷ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 56.

härmed menar att skatteparadiset således inte gör någon skillnad på offshore-verksamhet och onshore-verksamhet.

BRÅ-rapporten hänvisar sedan till en tredje form av jurisdiktion, nämligen sekretessfristater. Med detta menas en stat som har en sekretesslagstiftning som skyddar all utlämning av uppgifter. Vanligtvis menas banksekretess men det kan även handla om exempelvis patent och företagshemligheter. Det konstateras att de allra flesta länder har någon form av skydd för utlämnande av uppgifter men att graden på dess omfattning varierar kraftigt.¹⁹⁸

BRÅ-rapporten pekar således på finansiell offshore-verksamhet, skatteparadis och sekretessfristater. Alla dessa begrepp betecknar olika saker som dock står varandra nära. Ofta är det samma stater som ständigt står i fokus vare sig man talar om offshore-jurisdiktioner eller skatteparadis. Dessa bör dock skiljas åt eftersom det ena inte förutsätter det andra. BRÅ-rapporten anser att offshore bör ses som en teknik att åtnjuta skatteparadisens fördelar utan att söka medborgarskap eller att bosätta sig där permanent. På detta sätt kan man exploatera de skillnader som eventuellt finns mellan olika länders lagstiftning vad gäller exempelvis skattesatser, banksekretess och kontroll av finansiella instrument.¹⁹⁹

Här kan en jämförelse göras med Fensbys²⁰⁰ definition på skatteparadis och offshorestater. Enligt Fensby kännetecknas ett skatteparadis av att det har som affärsidé att försöka locka till sig utländskt kapital. Detta tillsammans med minimal offentligrättslig reglering, strikt sekretess och avsaknaden av dubbelbeskattningsavtal utgör de karakteristiska dragen för ett skatteparadis. En offshorestat anser han ofta vara ett skatteparadis av ovan angivet slag men kan även vara ett normalbeskattat land som i sin lagstiftning infört skattelättnader som endast är tillgängliga för utländska investerare. Han konstaterar sedan att skillnaden mellan ett skatteparadis och en offshorestat är att i offshorestaten bedrivs även normalbeskattad industriell eller annan kommersiell verksamhet.²⁰¹ Jag anser att skillnaden mellan skatteparadis och offshorestat ej framkommer ur detta resonemang. De enda länder som således kan kallas skatteparadis är länder utan normalbeskattad industriell eller annan kommersiell verksamhet. Fensby anser att Andorra, Bahamas, Liechtenstein, Jersey och Nederländska Antillerna räknas som skatteparadis. I dessa länder förekommer det dock någon form av normalbeskattad industriell eller kommersiell verksamhet och därmed borde även dessa länder räknas som offshorestater.

I inledningen av BRÅ-rapporten skriver Jan Franke²⁰² att BRÅ-rapporten är ett ambitiöst försök att beskriva finansiell offshore-verksamhet och skatteparadis och fyller i sig en lucka i den allmänt tillgängliga

¹⁹⁸ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 57.

¹⁹⁹ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 57.

²⁰⁰ Se not 57.

²⁰¹ Fensby, Skattenytt 1996, s 253.

²⁰² Se not 64.

informationen om dessa företeelser.²⁰³ Jag anser att BRÅ-rapporten fyller sin funktion vad gäller beskrivningen av offshore-verksamhet men däremot inte vad gäller skatteparadis. Materialet är något tunt och försöket att definiera begreppet skatteparadis som jurisdiktioner med ingen eller relativt låg skatt tillför inget nytt i diskussionen om vad ett skatteparadis verkligen är.

²⁰³ Finansiella offshore-marknader och skatteparadis 2000, s 7.

7 Slutsatser

Sammanfattningsvis kan konstateras att det saknas en gemensam definition av begreppet skatteparadis, såväl internationellt som i Sverige. OECD har i 1998 års rapport gjort det mest seriösa försöket att definiera skatteparadis medan EU valt att helt bortse från begreppet och endast hänvisa till potentiellt skadliga skatteåtgärder. Syftet med rapporterna är dock av stor betydelse då ett försök till en definition av skatteparadis eventuellt ej anses vara nödvändig enligt författarna.

I Sverige saknas det också en allmänt accepterad definition av begreppet skatteparadis. Det verkar enligt mig att alla som använder sig av begreppet skatteparadis har sin egen definition. För att begreppet skatteparadis skall kunna användas på ett begripligt sätt måste en absolut bestämning användas. OECD har kommit längst i detta hänseende och med hjälp av OECD:s svarta lista över skatteparadis klarnar situationen över vilka länder som anses vara skatteparadis.

Frågan är dock vilken vikt som skall läggas vid begreppet skatteparadis. Enligt mig går utvecklingen mer och mer mot att skillnaderna mellan de klassiska skatteparadisen och de nya offshore-jurisdiktionerna suddas ut. Innebörden av detta är att det är ointressant att veta, i alla fall ur svensk synvinkel, vilka länder som är skatteparadis och vilka länder som anses vara offshore-jurisdiktioner. Jag anser därför att begreppet skatteparadis ej bör användas. För att kunna använda det i ett betydelsefullt sammanhang måste definitionen vara klar och precis och en sådan definition verkar det vara mycket svårt att enas om.

Det som bör vara det relevanta är om ett företag eller en person utnyttjar ett annat lands fördelaktiga beskattningsnivå och denna nivå ej kan accepteras av svensk lagstiftning. Det är företagets eller personens beskattningssituation som är av vikt och inte landets skattesystem i sin helhet. Därför bör uppmärksamheten riktas mot de enskilda transaktionerna och de fördelaktiga lagstiftningar som existerar i alla typer av länder i stället för att koncentrera sig på enbart klassiska skatteparadis.

Det är intressant att studera olika organisationers och enskilda länders kamp mot den skadliga skattekonkurrensen och snedvridningen inom det internationella beskattningsområdet. Enda sättet att hindra de normalbeskattande ländernas skattebortfall på grund av transaktioner med skatteparadis är att avskaffa skatteparadisen. Detta verkar dock inte vara en målsättning med tanke på att skatteparadisens existerande endast är möjligt med normalbeskattande länders godkännande. Tvärtom tillkommer det fler och fler skatteparadispräglade lagstiftningar och detta till och med inom jurisdiktioner som aktivt arbetar mot skatteparadisen genom att ha CFC-lagstiftning.

Jag tror inte att detta är en önskvärd utveckling men den internationella skattekonkurrensen har kommit in i en ond cirkel där alla slåss om att öka sitt eget beskattningsunderlag på bekostnad av någon annans. Ett första steg borde vara att rensa upp sin egen skattelagstiftning innan man går till angrepp mot andra länders skattelättnader.

Käll och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Europeiska unionen

Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik, EGT C 2. 6.1.1998

Rudingrapporten , Rapport från Kommittén av oberoende experter på företagsbeskattning, Europeiska Gemenskapernas Kommission, 1992. Hänvisas som *Ruding, Report of the Committee of Independent Experts On Company Taxation, International Income Tax*, EEC, Brussels 1992.

KOM (97) 495 slutlig, 1.10.1997, Meddelande från Kommissionen till Rådet, *I riktning mot skattesamordning inom Europeiska unionen, Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens*

KOM (97) 564 slutlig, 5.11, 1997, Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet, *Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska unionen*

Sverige

Prop. 1989/90:47

Prop. 1989/90:135

Prop. 1990/91:107

Prop. 1991/92:11

Prop. 1993/94:50

Skr. 1994/95:217 (strategi för samhällets samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten)

SOU 1998:45

Litteratur

Böcker återges i notapparaten med författarens efternamn och utgivningsår.

Dahlberg Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus förlag AB, Uppsala 2000

Finansiella offshore-marknader och skatteparadis, Brottsförebyggande rådet, Stockholm 2000 (BRÅ-rapport 2000:19)

Gordon Richard, *Tax Havens and Their Uses by the U.S. Taxpayers- an Overall View*, Report of the Department of the Treasury of the U.S.A. Washington 1981

Mattsson Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, trettonde omarbetade upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2000

OECD, Issues in International Taxation No 1, *International Tax Avoidance and Evasion. Four related studies*, Paris 1987

OECD, *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*, Paris 1998

OECD, *Towards Global Tax Co-operation*, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Paris 2000

Pelin Lars, *Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, andra omarbetade upplagan, Studentlitteratur, Lund 2000

Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport: *Skatteparadisgruppens kartläggning av transaktioner riktade mot/från lågbeskattade jurisdiktioner*, Riksskatteverket 2000

Tivéus Ulf (red.), *Internationella skattehandboken*, tredje upplagan, KPMG Bohlin AB och Norstedts Juridik AB, Stockholm 1997

Wenehed Lars-Erik, *CFC-lagstiftning. En studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga*, Juristförlaget, Lund 2000.

Artiklar

Artiklar återges i notapparaten med författarens efternamn, publikationens namn och utgivningsår.

Bäckström Peter, *Riksskatteverkets pågående undersökning av transaktioner riktade mot jurisdiktioner med låg skattenivå - Paradisprojektet*, Svensk Skattetidning 5/2000

Council of the European union, Business Taxation, Code of Conduct, Primarolo Group, Brussels 29.02.2000, Nr 4901/99
(<http://ue.eu.int/newsroom/main.cfm?LANG=1>)

Dahlberg Mattias, *Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD*, Skattenytt 1999 s 209

Ersson Stefan, *Illojal skattekonkurrens*, Svensk Skattetidning 4/97

Fensby Torsten, *Neutralitet och beskattningen av utländska dotterbolags bolagsinkomster*, Skattenytt 1996 s 243

Fensby Torsten, *OECD:s skattekonkurrensprojekt*, Skattenytt 1997 s 443.

von Hall Gunilla, *Under den vita sanden döljs de svarta pengarna*, Mitt i näringslivet, 3 juni 2000

Hinnekens Luc, *The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax systems of EC Member States*, EC Tax Review 1997/1 s 35

Lindstedt Tommy, *Kampen mot skatteparadisen hårdnar*, Sydsvenskan, 28 juni 2000

Mattsson Nils, *Begreppet utländsk juridisk person i de svenska skatteförfattningarna. Några kritiska punkter*, Skattenytt 2000 s 100

Mattsson Nils, *CFC-lagstiftningen och reglerna i 7 § 8 mom. 6 och 7 st. SIL. Några kritiska synpunkter*, Skattenytt 2000 s 223

Moerman Sébastien, *The Main Characteristics of Tax Havens*, Intertax, Volume 27, Issue 10 1999

Offshore Plaza Information centre, *Offshore Financial Services Websitez by Jurisdiktion*, www.offshore-outlook.com, (<http://www.fnd.cz/nevis2.htm>)

Owens Jeffrey, *Curbing Harmful Tax Competition – Recommendations by the Committee in Fiscal Affairs*, Intertax, Volume, 26, Issue 8-9 1998

Pinto Carlo, *EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?* Intertax, Volume 26, Issue 12 1998

Sundgren Peter, *Treaty shopping*, Skattenytt 1992 s 370

Sundgren Peter, *Efterlevnad av traktater*, Skattenytt 1995 s 461

Wenehed Lars-Erik, *Löpande delägarbeskattning av utländska bolag*, Skattenytt 1997 s 651

Uppslagsverk

Nationalencyklopedin, Bokförlaget Bra Böcker AB, Höganäs 1994

Intervju

Persson Tommy, Skattemyndigheten Malmö. November 2000

Korrespondens

Mattias Dahlberg, t.f. lektor i finansrätt vid Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet. November 2000