



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Lucas Andersson
&
Mats Johnsson

Internationell skatteflykt

- En skatterättslig studie med särskild
inriktning på den svenska CFC-lagstiftningens
uppbyggnad och tillämpning

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Jur. Dr. Lars Pelin

Skatterätt

Vårterminen 2001

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Internationella marknader och skatteplanering	5
1.2 Allmänt om CFC-lagstiftningen	7
1.3 Syfte	8
1.4 Frågeställning	8
1.5 Avgränsningar	8
1.6 Material och metod	9
1.7 Disposition	9
2 SKATTEPARADIS	10
2.1 Introduktion	10
2.2 En definition	10
2.3 Ingen eller låg beskattning	12
2.4 Banksekretess	13
2.5 En viktig och oproportionerligt stor finansiell sektor	14
2.6 Utvecklat kommunikationssystem	15
2.7 Stabil valuta	15
2.8 Framställan av landet som finansiellt centrum	16
2.9 Existens och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal	16
2.10 Andra faktorer	17
2.10.1 Politisk och ekonomisk stabilitet	17
2.10.2 Social struktur	17
2.11 Egna kommentarer	18

3	CFC-REGLERNA	19
4	DE SVENSKA CFC-REGLERNA	23
4.1	Bakgrund till de svenska reglerna	23
4.2	Utländsk juridisk person	23
4.3	Utländskt bolag	24
4.3.1	Likartad beskattning	25
4.3.2	Hemvistbegreppet	28
4.3.3	Löpande delägarbeskattning	30
4.3.3.1	Definition	30
4.3.3.2	Inkomstberäkning	30
4.3.3.3	Fämansföretagarbegreppet	32
5	FÖRSLAGET I SOU 2001:11	34
5.1	Allmänt	34
5.2	Bakgrund	34
5.3	Kortfattad redogörelse för förslaget	35
5.4	De föreslagna CFC-reglerna	36
5.5	Kort kommentar till förslaget	37
6	SKADLIG SKATTEKONKURRENS	39
6.1	EU:s Uppförandekod	39
6.2	OECD:s Skattekonkurrensrapport	40
6.3	Strider förslaget i SOU 2001:11 mot EU:s Uppförandekod och/eller OECD:s Skattekonkurrensrapport?	40
6.3.1	EU:s Uppförandekod	41
6.3.2	OECD:s Skattekonkurrensrapport	41
6.3.3	Sammanfattning med egna kommentarer	42
7	OECD:S MEDLEMSLÄNDER SOM SKATTEPARADIS	43
7.1	Bakgrund	43
7.2	Skadlig skattekonkurrens inom OECD	43
7.3	Slutsats	45
8	BESKATTNING AV REAVINSTER UPPKOMNA I UTLÄNDSKA JURIDISKA PERSONER	47
8.1	Allmänt om inkomstberäkningen enligt svenska regler	47

8.2	Hur långt sträcker sig de svenska CFC-reglerna beträffande fördelning av uppkommen reavinst?	48
8.3	Regler som aktualiseras vid uppkommen reavinst	49
8.4	Tekniska möjligheter vid lagtolkningen	52
8.4.1	Tolkning av lagtext	53
8.4.2	Normers lexikaliska innebörd	53
8.4.3	Extensiv och restriktiv tillämpning i det osäkra betydelseområdet	54
8.4.4	Fall utanför kärnområdet och det osäkra betydelseområdet	54
8.4.5	Avslutande synpunkter	55
9	HANDELSBOLAG	57
9.1	Allmänt	57
9.2	Fördelning av resultatet	57
9.2.1	Skenrättshandling	58
9.2.2	Felaktigt rubricerad rättshandling	58
9.2.3	Kringgående av gällande skattebestämmelse	59
9.3	Sammanfattning och egna kommentarer	60
10	TILLÄMPNINGSPROBLEM	61
10.1	Allmänt	61
10.2	Informationstillgång	61
10.2.1	Inledning	61
10.2.2	Anknytning till CFC-lagstiftningen	61
10.2.3	Bedömning av inhämtat material	62
10.2.4	Information framkommen genom ett internationellt samarbete	64
10.2.5	Skönsmässig bedömning av ägarandel – ett sätt att motverka brist på informationstillgång?	66
10.2.6	Ny rättsutveckling?	67
11	ANALYS	69
	BILAGA A – UTDRAG UR INKOMSTSKATTELAGENS 6 KAP.	74
	LITTERATURFÖRTECKNING	76
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	79

Sammanfattning

Genom den på senare år internationellt ökande handeln har också möjligheterna att flytta kapital ökat. Inte sällan föreligger ett samband mellan ett gynnsamt företagsklimat och låga skattesatser när stora multinationella företag väljer var de ska placera sin verksamhet. Det kan därför av företagsekonomiska skäl löna sig att skatteplanera väl.

Även privatpersoner och småföretagare följer trenden och svenska myndigheter befinner sig i en prekär situation vad beträffar att förhindra att de skattskyldiga överför obeskattat kapital till utländska bolag.

För att motverka skatteflykt har många länder idag infört CFC-lagstiftning – en mot skatteflykt preventiv lagstiftning för att man på något sätt ska förhindra transaktioner med skatteparadis. Problemen hopar sig dock snarare i skatteparadisens sekretess än i den interna lagstiftningen. Därför lyckas man oftast inte bekämpa skatteflykten i enskilda fall där bolag bildats så länge inte ägarförhållandena i bolaget klargjorts. Skatteflykten tenderar att bli ett alltmer internationellt och globalt problem där vikten av informationsutbyte ökar.

Bristerna i den svenska CFC-lagstiftningen anser vi ligga i tillämpningsförfarandet. Reglerna som styr inkomstberäkningen kännetecknas av att vara i hög grad komplexa. Inte heller praxis på området får anses ge något svar på vilka regler som egentligen ska omfattas av CFC-lagstiftningens tillämpningsområde. Dock har fastslagits att allmänna regler för handelsbolag ska användas vid inkomstberäkningen. Vad som utgör allmänna regler är inte klart, men ett nytt lagförslag på området ger viss vägledning om hur framtiden kan tänkas bli.

En ny intressant utveckling har börjat ta form. Ett nyligen avgjort rättsfall får exemplifiera detta. Domstolen visste att delägarna var tre till antalet och uppskattade skönsmässigt att ägarandelarna var lika stora. Fallet avgjordes således till myndigheternas fördel trots att någon fullgod bevisning ej framlagts. I domen använde man sig av principen om att den som har lättast att förebringa bevisning ska göra det. De påstående skattemyndigheten gör ska dock vara tillfredställande, vilket betyder att de ska vara tillräckliga för att kunna upptaxera vederbörande innan processen kommer till domstol. Skattemyndigheten har trots detta ingen möjlighet att lugnt luta sig tillbaka och

avvakta motpartens argument under pågående taxeringsmål. Det är av yttersta vikt att ha en kompetent och välutbildad personal som är aggressiv beträffande att skaffa en fullgod bevisning.

Sammanfattningsvis kan sägas att utvecklingen på området stärker den svenska statens syfte med CFC-lagstiftningen – att försöka förhindra uppskjuten delägarbeskattning genom att omfattande belopp förs utomlands.

Förord

Vi har i denna uppsats behandlat ett område inom den internationella skatterätten som intresserar oss mycket.

Vi vill tacka vår handledare Lars Pelin för stöd och uppmuntran. Vårt arbete har också underlättats av värdefulla synpunkter och kommentarer från Tommy Persson, riksexpert på Internationell kontroll vid Riksskatteverket och Kurt-Göran Kjell på skatterättsnämnden i Stockholm.

Sist men inte minst vill vi tacka alla övriga som på något sätt bidragit till färdigställandet av vår uppsats.

Lund i augusti år 2001.

Lucas Andersson och Mats Johnsson

Förkortningar

EU	Europeiska Unionen
FN	Förenta Nationerna
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
Prop.	Proposition
Rådet	Europarådet
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
WTO	World Trade Organisation

1 Inledning

1.1 Internationella marknader och skatteplanering

På senare år har en lavinartad ökning av internationell handel skett. Bidragande faktorer är av många varierande slag, varav vissa är särskilt nämnvärda. Givetvis beror ökningen av den internationella handeln på alla tekniska framsteg och med dessa förbättrade kommunikationer, men kanske främst på avskaffandet av valutakontroller och andra typer av restriktioner på internationell handel som tidigare förelegat.

Genom den internationellt ökande handeln ökar också möjligheterna att flytta kapital. Stora multinationella företag väljer därför ofta att placera sina verksamheter i de länder där företagsklimatet är som mest gynnsamt. Stor betydelse för ett gynnsamt företagsekonomiskt klimat går hand i hand med ett gynnsamt skattemässigt klimat. Stora pengar kan tjänas på att skatteplanera väl.

Även privatpersoner och småföretagare har börjat iaktta de stora multinationella företagen. Det framgår tydligt att man kan bespara stora utgifter genom att kringgå beskattningen i Sverige och föra kapital ut ur riket. Inte bara stora företag och konsulter skatteplanerar således i allt större utsträckning, utan även småföretagare och privatpersoner. Svenska myndigheter tittar hjälplöst på och försöker med lagstiftning som medel att förhindra att de skattskyldiga överför obeskattat kapital till utländska bolag.

Hur bra lagstiftningen än är i ett land lyckas man oftast inte bekämpa skatteflykten i enskilda fall där bolag bildats så länge inte ägarförhållandena i bolaget klargjorts. Därför tenderar skatteflykten bli ett alltmer internationellt och globalt problem.

Om inga dubbelbeskattningsavtal finns är utbyte av information med de så kallade skatteparadiserna näst intill omöjlig och skattemyndigheterna i industriländerna har som en del i skatteflyktens bekämpande påbörjat ett hittills lyckat informationsutbyte sinsemellan. Eftersom detta utbyte visat sig vara tillfredsställande borde man i allt större utsträckning fortsätta med ett sådant.

Inte bara från svensk sida verkar man intensivt för att få ett slut på skatteplaneringen, detta gör även internationella organisationer som OECD och organ inom till exempel EU. Även om framsteg har gjorts också med detta arbete kan man se något kritiskt på bland annat OECD:s arbete eftersom man kan klassa många av dess egna medlemsstater som skatteparadis. Många av medlemmarna har intern lagstiftning som i mångt och mycket kan vara förmånlig för att locka till sig utländskt kapital och utländska investeringar. Dubbelmoralen är i högsta grad påtaglig.

Det kan på grund av de mångtydiga och svåra begreppen inte sägas finnas någon en gång för alla godtagbar definition av skatteparadis. Man kan dock urskilja två typer av skatteparadis – dels de traditionella belägna på öar med behagligt klimat, dels de modernare som generellt inte skulle klassificeras som skatteparadis utan som infört gynnsamma skatteregler för vissa typer av associationer eller för specifika typer av verksamheter. Idén med paradisen är att locka till sig utländskt kapital genom skatteförmåner. Exempel på en förmån som erbjuds är finansiell verksamhet i banker och försäkringsbolag. Verksamheten erbjuds ett minimum av offentligrättslig reglering och kontroll och garanteras strikt sekretess.

Att intresset för skatteparadis är stort är därmed lättförståeligt – skatten är låg och sekretessen är i de flesta fall total. Skatteparadisen håller hårt på sina interna lagar och regler. Om sekretessen inte varit total hade transaktioner med skatteparadisen lätt kunnat upptäckas och de som försökt sig på skatteundandragandet beskattats. Eftersom skatteoaserna oftast inte har någon annan inkomst är möjligheten att dra till sig utländskt kapital av yttersta vikt för ländernas ekonomi och ett bibehållande av reglerna en nödvändighet.

På 1990-talet stiftade man i Sverige CFC-lagstiftning – en mot skatteflykt preventiv lagstiftning för att man på något sätt skulle förhindra transaktioner med skatteparadis och med detta den aldrig sinande strömmen av annars beskattningsbart kapital som lämnade riket. Man började därmed att löpande beskatta delägarna för deras inkomster i bolaget. Sammanfattningsvis kan man därför säga att CFC-regelsystemet ses som ett instrument att förhindra urholkandet av inhemskt skatteunderlag genom export av kapital till i utlandet placerade företag.

Trots nya metoder och ny lagstiftning har andra metoder för skatteflykt påkommit – hål i lagstiftningen som myndigheter vid upptäckten ständigt försöker täppa igen. Dock tycks skatteplaneringens utveckling och nya me

toder på området gå fortare än lagstiftningsarbetet. Nu i år har dock ett nytt lagförslag om CFC-lagstiftning utkommit i Sverige, detta i samband med att regeringens utredare också föreslagit nya regler för utdelning och kapitalvinster.

1.2 Allmänt om CFC-lagstiftningen

Det är inte bara i Sverige man infört CFC-lagstiftning. Begreppet är inte heller från början svenskt. CFC-lagstiftningens historia söker sig ända tillbaka till 1962 och genomfördes av USA under Kennedyregimen. I Amerika kallas motsvarande lagstiftning för Subpart F. Reglerna innebär att delägare i utländska bolag blir löpande beskattade för vissa av dessa inkomster i hemstaten.¹

Efter att de amerikanska reglerna stadfästas, dröjde det ytterligare tio år innan andra stater följde i amerikanernas fotspår. År 1972 introducerade således Kanada och Tyskland liknande lagstiftning. Därefter följde många andra länder föregångarnas beväg. Japan introducerade regler 1978, Frankrike 1980, Storbritannien 1984, Nya Zeeland 1987 och under 1990-talet har trenden växt sig allt starkare. Idag har ett relativt stort antal länder infört CFC-regler, men lagstiftningen får trots detta ses som en ny företeelse.

Begreppet CFC är ursprungligen anglosaxiskt. Det står för "Controlled Foreign Corporation" och används i allt större utsträckning i internationella sammanhang. Att direkt föra över uttrycket till de svenska reglerna är enligt Wenehed² svårt. Reglerna kan delas in i två kategorier – regler för löpande beskattning av alla slags inkomster i vissa bolag, såsom reglerna är i Sverige, och regler för löpande beskattning av vissa inkomster i alla bolag, såsom reglerna är i USA. Uttrycket tappar därmed i betydelse i den svenska lagstiftningen i förhållande till den amerikanska eftersom flertalet utländska företag kontrollerade av svenska ägare inte omfattas av löpande delägarbeskattning.³

Trots detta står CFC i Sverige för Controlled Foreign Company. Syftet med den svenska lagstiftningen är att löpande beskatta all inkomst oavsett dess

¹ Wenehed, Lars-Erik, *Löpande delägarbeskattning av utländska bolag*, Skattenytt 1997 s. 651 f.

² Lars-Erik Wenehed är jur. dr. vid Juridiska Fakulteten, Lunds Universitet.

³ Ib. För vidare om begreppen, se Subpart F.

ursprung, om den uppkommit eller överförts till ett bolag med låg eller ingen beskattning och bolaget är kontrollerat från Sverige.⁴

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är dels att ge en klar bild av problematiken kring skatteparadiserna och dels redogöra för varför CFC-lagstiftningen existerar. Avsikten med uppsatsen är vidare att närmare bringa klarhet i vilka regler som ska styra inkomstberäkningen i den utländska juridiska personen enligt inkomstskattelagens sjätte kapitel paragraf sexton.

1.4 Frågeställning

Vi har valt att fördjupa vårt arbete med utgångspunkt i följande frågeställningar: Har införandet av CFC-lagstiftningen runt om i världen minskat användandet av skatteparadis? Vilka regler aktualiseras vid inkomstberäkningen enligt IL 6:16? Finns det några problem avseende tillämpningen av paragrafen?

1.5 Avgränsningar

Vi har valt att efter en allmän redogörelse av CFC-reglernas uppbyggnad begränsa vårt arbete på så sätt att utdelningar från CFC-bolag inte omfattas. Detta beror till stor del på att området redan är behandlat. Bland annat kom Lars-Erik Wenehed nyligen ut med sin doktorsavhandling om CFC-lagstiftning.⁵ Tyngdpunkten läggs därför kring frågan vilka regler som får anses tillämpbara vid inkomstberäkningen och vad som gäller vid uppkomsten reavinst – något som inte behandlats i ovanstående avhandling.

Därefter berör vi delvis problematiken kring skatteparadis och hur arbetet förs för att bekämpa internationell skatteflykt genom internationella organisationer såsom OECD. Detta anser vi vara nödvändigt sedan denna problematik ger en god inblick i varför vår CFC-lagstiftning ser ut just som den gör.

⁴ Wenehed (1997) s. 654.

1.6 Material och metod

I arbetet har vi använt oss av en sedvanlig juridisk metod. Vid skrivandet av denna uppsats har traditionella juridiska källor tillämpats. Studierna har således till stor del bestått av förarbeten och praxis, men även av den knapphändiga doktrin som existerar på området. Denna doktrin består främst av tidskriftsartiklar i *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning*. Inom de internationella studierna har vi till stor del använt oss av OECD:s rapporter.

All information är framtagen och bearbetad i samförstånd.

1.7 Disposition

Uppsatsen har disponerats på följande sätt: Efter inledningen kommer en kort redogörelse för definitionen av ett skatteparadis. Detta motiveras med att läsaren bör ha kunskap om skatteparadis för att få en bättre inblick i CFC-reglernas uppbyggnad. Därefter redogör vi för både den internationella och nationella uppbyggnaden av CFC-reglerna. I följande kapitel behandlas det nya förslaget i SOU 2001:11⁶ kortfattat för att redogöra för hur den nya CFC-lagstiftningen eventuellt kommer att se ut. I nästkommande två kapitel redogör vi för skadlig skattekonkurrens och för vad stora internationella organisationer såsom OECD gör för att bekämpa internationell skattflykt. Vi visar även i dessa kapitel den påtagliga dubbelmoralen som föreligger i OECD:s arbete.

Resterande del av arbetet behandlar de svenska CFC-reglerna och de tillämpningsproblem som följer med dessa. Avslutningsvis följer en sammanfattande analys av vårt arbete.

⁵ Wenehed, Lars-Erik, *CFC-lagstiftning – En studie av CFC-beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattningsrätt samt beskattningsrätt efter skatteförmåga*, Lund 2000.

⁶ SOU 2001:11 *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar*.

2 Skatteparadis

2.1 Introduktion

Skatteparadis finns av många varierande slag. Ofta förknippar man skatteparadiserna med något exotiskt - palmer, vita stränder, klarblått vatten, paraplydrinkar och ett behagligt klimat. Ett litet land eller en ö där ingen betalar inkomstskatt, sekretessen är total och banker och konsulter står på kö för att hjälpa skattetrötta individer och bolag.

Dock förekommer även skatteparadis av andra slag, och många av dessa kan man finna på närmre håll för oss svenskar. Exempel är de brittiska kanalöarna, Irland och Cypern. Även bakom exklusiva adresser i storstäder som London kan skatteoaser dölja sig. En postadress används i sådant fall som en fasad utåt för att inte väcka någon uppmärksamhet hos skattemyndigheter.

De traditionella skatteparadiserna har numer fått konkurrens. Många länder upprättar skattegynnade zoner, både geografiska och branschvisa. Detta förefaller i stor omfattning också gälla beträffande länder inom den europeiska unionen.

Idag är det i högsta grad vanligt med skatteflykt och skattefusk i flera länder. Det är därför föga förvånande när en faktura härstammar från Jersey vid en ombyggnad av en villa i Lund. I allt större utsträckning utnyttjas alltså skatteparadis av fler än konsulter och skalbolagstömmare.

2.2 En definition

Skatteplanering har under de senaste åren i vid omfattning rört transaktioner som till stora delar sker via bolag, trustar och försäkringar i skatteoaser. Numer hör skatteplanering till vardagen hos de stora multinationella koncernerna. Skatteplaneringen har kommit att bli en viktig del för de bolag som vill hävda sig i den tuffa konkurrensen.⁷

⁷ Scarlata, Federico G., *Global Tax Planning and Offshore Opportunities*, Kristianstad 1995, s. 53.

Någon internationellt vedertagen definition av ett så kallat skatteparadis finns inte. Detta har man bland annat konstaterat i den så kallade Ruding-rapporten⁸, som är en utvärdering gjord av EU gällande behovet av en större harmonisering av bolagsskatterna inom gemenskapen. Internationellt använder man också en mängd olika begrepp för definitionen, bland annat tax haven på engelska eller Steueroase på tyska. På franska säger man paradis fiscal. Det finns alltså internationellt många olika namngivningar för samma ord men inget av uttrycken förklarar vad ett skatteparadis egentligen är.

I den internationella litteraturen finns det, i avsaknad av en klar definition av begreppet, skrivet vilka allmänna kännetecken ett skatteparadis kan ha. Redan år 1981 kom Richard Gordon ut med rapporten "*Tax Havens and their uses by the U.S. Taxpayers – an overall view*" och trots att tjugo år passerat innehåller skriften en bra översikt över de karakteristiska dragen i ett skatteparadis.⁹ Bland annat har OECD i sin rapport år 1987¹⁰ använt Gordons rapport då man i sina skrivelser definierat ett skatteparadis.

Bland andra stater och organisationer skiljer sig kriteriet åt. Detta kan bero på att skatt inte är enhetlig i alla länder, utan varierar både funktionellt och rumsligt beträffande varianter och nivåer. De flesta länder, även de nordiska, anses på grund av de stora skillnaderna också utgöra skatteparadis i vissa avseenden.¹¹

Enligt Gordons rapport finns vissa särskilda drag som ofta förekommer i länder som klassas som skatteparadis:¹²

- Ingen eller låg beskattning;
- banksekretess;
- en viktig och oproportionerligt stor finansiell sektor;

⁸ Rapport utarbetad av kommittén av oberoende experter på företagsbeskattning, Europeiska gemenskapernas kommission, 1992.

⁹ Rapporten, som omfattar 250 sidor, trycks inte längre av något förlag. Dock kan man finna den i Bilaga A i Langer, Marshall J., *Practical International Tax Planning*, 3rd edition, PLI 1985-1999. Moerman, Sébastien, har sammanfattat Gordons rapport i sin artikel *The main Characteristics of Tax Havens*, *Intertax* 1999, s. 368 ff. Denna artikel ligger till grund för detta kapitel.

¹⁰ *International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*, OECD, *Issues in International Taxation* N°1, Paris 1987, s. 22.

¹¹ *Finansiella offshore-marknader och skatteparadis*, BRÅ-rapport 2000:19, s. 56 f.

¹² Moerman (1999) s. 368.

- avsaknad av kontroll på transaktioner med utländska valutor gjorda av icke-residenta;
- framställan av landet som ett finansiellt centrum; och
- existensen av dubbelbeskattningsavtal som verkar för att göra länderna attraktiva för denna typ av transaktioner.

Dessa drag kommer att ges en närmare överblick nedan.

2.3 Ingen eller låg beskattning

Vissa skatteparadis tar inte ut någon skatt överhuvudtaget. Om skatt tas ut är denna självfallet väsentligt lägre än motsvarande beskattning i skattebetalarens domicilland. Andra länder kan klassas som skatteparadis inom specificerade beskattningsområden. I sådant fall tas skatt ut på en del områden, men inte på andra. Ett exempel är att inkomstskatt inte tas ut på Cayman Islands, Turks- and Caicos-öarna och Bahamas.¹³

Att man inte beskattar en viss typ av inkomst i en stat kan ha flera olika anledningar. Ibland kan det vara omöjligt att beskatta en viss typ av inkomst. I underutvecklade länder där befolkningen är fattig är detta en orsak. Vissa länder kan ha normal beskattning men vill attrahera utländsk bankaktivitet och internationella företag, i andra ser man ibland inte något behov av att ta ut skatt på vissa typer av inkomst.¹⁴

Enligt Gordon kan man dela upp skatteparadis i sex olika klasser beträffande beskattningsnivån:

- Nollskatteparadis, det vill säga länder som inte har någon inkomstskatt, bolagsskatt, förmögenhetsskatt eller reavinstskatt. Detta gäller till exempel länder som Bahamas, Turks and Caicos och Cayman Islands.

¹³ Moerman s. 368 f.

¹⁴ Ib.

- Länder som inte beskattar inkomst, bolag, förmögenhet eller reavinst såvida dessa inte har sitt ursprung i skatteparadiset. Så gör man i till exempel Malaysia, Hong Kong och Costa Rica.
- Lågbeskattade länder med fastställt låg beskattning eller beskattning som är låg för att den omfattas av dubbelbeskattningsavtal och sänks. Exempel på sådana länder är Schweiz och Liechtenstein.
- Länder som använder sig av offshore-lagstiftning eller erbjuder särskilda fördelar för holdingbolag. Länder med sådan lagstiftning är Nederländerna, Singapore och Luxemburg.
- Länder som erbjuder särskilda skatteförmåner för industrier för att locka till sig företag. Ett exempel på ett sådant land är Irland.
- Länder med ytterligare fördelar för särskilt specificerade företag. Detta gäller bland annat på Barbados och Jamaica.

2.4 Banksekretess

Sekretesssystemet är baserat på Common Law. Banksekretess är bevarad i länder som tidigare varit kolonier till Storbritannien, efter ett engelskt rättsfall från 1924, *Tournier v National Provincial and Union Bank of England*. Sekretessen baseras på ett kontrakt mellan bankir och klient som säger att alla transaktioner som handhas av bankiren ska ske konfidentiellt. Om bankiren bryter kontraktet och yppar vad transaktionen rör sig om blir han således skyldig till kontraktsbrott.¹⁵

Schweiz är allmänt känt för att vara ett land med väl utvecklad banksekretess. Man har också en erfarenhet på området som sträcker sig ända tillbaka till 1934. Schweiz stiftade då en författning för att skydda judiska klienters tillgångar i Schweiziska banker från de tyska nazisterna. Sedan dess har ett flertal andra länder, bland annat Luxemburg och Liechtenstein, följt Schweiz exempel.¹⁶

Alla skatteparadis erbjuder diskretion för individer som företar transaktioner med landet. Vissa transaktioner kan dock bli synliga för skattemyndigheter.

¹⁵ Moerman (1999) s. 369.

¹⁶ Moerman (1999) s. 370.

Detta kan bero på att transaktionerna enligt lag i skatteparadiserna måste vara synliga, alternativt att tredje man är inblandad. När man väljer vilket skatteparadis man ska placera sina tillgångar i är det därför av stor vikt att sekretessen är utvecklad så att inte transaktionerna blir synliga för berörda skattemyndigheter.¹⁷

Sekretessen är hårt kritiserad av länder med normal beskattning. Detta har dock inte hindrat skatteparadiserna från att utveckla sin sekretess och sina lagar för att göra sig mer konkurrenskraftiga i förhållande till andra skatteparadis. Vissa skatteparadis har till och med gått så långt att de infört sanktioner mot de som bryter sekretessen.¹⁸

En mängd olika metoder används för att skydda banksekretess. Den vanligaste är att nyttja pseudonymer eller bankkonton med nummer. Några anonyma konton existerar således inte. Bankiren vet alltid om identiteten på kontohållaren och något annat system är svårt att tillämpa. Dock behandlas alltid kontohållaren med sekretess gentemot övriga tjänstemän som handhar ärendet.¹⁹

Beträffande företag och sekretess är läget svårare. När man bildar eller registrerar ett bolag är det oftast oundvikligt att en mängd information blir allmän. Med hjälp av innehavaraktier eller bulvaner kan dock ett företag bildas utan att ägarnas identitet blir offentlig. Problem beträffande utbyte av information uppstår dock vid detta tillvägagångssätt. Trots svårigheterna med tillvägagångssättet tillåter skatteparadis som Liechtenstein, Luxemburg och Schweiz att företag registreras utan att ägarnas identitet offentliggörs.²⁰

2.5 En viktig och oproportionerligt stor finansiell sektor

Bankväsendet i ett skatteparadis är ofta betydligt mer utvecklat än bankväsendet i ett land som tillämpar det klassiska taxeringssystemet. Detta beror på att man i skatteparadiserna ställer sig positiv till verksamhet offshore och har utvecklat bankväsendet härefter.

¹⁷ Moerman (1999) s. 369 f.

¹⁸ Moerman (1999) s. 369.

¹⁹ Ib.

²⁰ Moerman (1999) s. 370 f.

För skatteparadiset och dess finansiella sektor är det av ytterst stor betydelse att utländska tillgångar strömmar in i landet. Detta påverkar i hög grad landets ekonomi generellt sett. Ofta är den finansiella sektorn och landets skatteförmåner de enda inkomst- och kapitalkällor landet har. Den finansiella sektorn blir mycket viktig för skatteparadisets inkomster och därmed också oproportionerligt stor i förhållande till landets övriga inkomster.²¹

2.6 Utvecklat kommunikationssystem

Den som för över tillgångar till ett skatteparadis för att undgå beskattning vill ha väl fungerande kommunikationer för att på ett enkelt och snabbt sätt kunna ta sig till och från landet. Samtidigt vill personen väl på plats kunna kommunicera med omvärlden på ett enkelt sätt. En annan mycket viktig faktor vid val av skatteparadis är alltså hur utvecklat kommunikationssystemet är.²²

Idag, när världen krymper och avstånden blir mindre genom teknikens utveckling, har det blivit betydligt lättare att hitta skatteparadis med goda kommunikationer. Dock har inte alla skatteparadis ett lika utvecklat system beträffande faciliteter och moderniteter som västvärlden har. Effektiv postgång är av stor vikt, liksom tillgång till Internet, telefon och fax. Detta är faktorer av stor betydelse vid val av skatteparadis.²³

Cayman Islands kan utgöra ett mycket gott exempel på ett skatteparadis av detta slag. Telefonförbindelserna med omvärlden är mycket goda. Varje dag går åtminstone ett par flighter mellan Miami och Cayman Islands, och varje vecka går minst två direktflyg från London dit. En annan fördel är att engelska är huvudspråket på de karibiska öarna och att öarna ligger i samma tidszon som de flesta större finansiella centra i USA och Kanada.²⁴

2.7 Stabil valuta

Att välja ett skatteparadis med stabil valuta anses vara naturligt. I annat fall tillåts inte att man fritt växlar och för över kapital eller eventuell vinst till andra valutor. Om inte detta är möjligt faller också hela konceptet med

²¹ Moerman (1999) s. 371.

²² Moerman (1999) s. 373.

²³ Ib.

²⁴ Ib.

skatteparadis. Ingen utländsk investerare skulle vilja placera pengar i ett land där tillgångarna därefter med stor sannolikhet kvarstannar. Av betydande vikt är också att landets valuta är knuten till någon av de större utländska valutorna såsom den amerikanska dollarn, det brittiska pundet, D-marken och Euron.²⁵

2.8 Framställan av landet som finansiellt centrum

Givetvis försöker skatteparadis att attrahera utländska investerare och finansiell aktivitet. Således utgörs skatteparadisens finansiella sektorer till stor del av utländsk valuta och är likaledes beroende därav. Man konkurrerar därmed sinsemellan om vilken skatteoas som är mest förmånlig för att attrahera flest utländska investerare. Flera skatteparadis ordnar därför seminarier och skriver artiklar för att nå ut till omvärlden och göra reklam för sig. Idag används även Internet för att locka till sig presumtiva investerare. Tillvägagångssättet är givetvis inte populärt bland myndigheter i länder med normal beskattning, men detta har inte hindrat skatteparadiserna från att fortsätta med sin marknadsföring.²⁶

2.9 Existens och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal

De flesta skatteparadis använder sig inte av dubbelbeskattningsavtal. Huvudsyftet med dessa är att undvika dubbelbeskattning av samma inkomst då denna kan komma att beskattas i två olika stater, men ett andra syfte är att motverka internationell skatteflykt.²⁷

På grund av detta skriver de flesta skatteparadis inte under några dubbelbeskattningsavtal. De som trots allt förhandlar fram och undertecknar dubbelbeskattningsavtal undviker klausuler som rör utbyte av information eller brott mot banksekretess. Med avtalet och de fördelar som motparten gått med på kan länderna tillsammans med de inhemska fördelarna bli attraktiva skatteparadis för viss sorts ekonomisk aktivitet.²⁸

²⁵ Moerman (1999) s. 374.

²⁶ Ib.

²⁷ Pelin, Lars, *Internationell Skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, Lund 2000, s. 114.

2.10 Andra faktorer

2.10.1 Politisk och ekonomisk stabilitet

Som ovan framhållits kan företag välja att investera i ett utvecklingsland för att bidra till uppbyggnad och utveckling av inhemsk industri samt för att skapa fler arbetstillfällen. Även faktorer som man normalt inte har i åtanke, som till exempel politisk och ekonomisk stabilitet, kan tänkas vara ett av huvudskälen för många investerare vid val av skatteparadis. Dessa investerare ser inte skattefördelarna som det primära, utan en säker garanti mot tänkbar expropriation. Man söker ett land som erbjuder ett tryggt och stabilt företagsklimat.²⁹

Det kan vara ytterst svårt att bedöma och utvärdera vilken den politiska risken är. Förklarligt är därför att många väljer att placera sina tillgångar i skatteparadis som klassas som politiskt och ekonomiskt säkra som till exempel Schweiz, Jersey och Monaco.³⁰

Dock får revolutioner och andra katastrofer såsom ekologiska anses som oförutsebara och investerare får ta till åtgärder som riskfördelning. Särskilda krisåtgärder att ta till måste därför lämpligen sättas upp om problem skulle uppstå. Exempel på sådana krisåtgärder kan vara automatisk förflyttning av tillgångar.³¹

2.10.2 Social struktur

Även om man oftast inte behöver besöka det skatteparadis där man valt att placera sina tillgångar, är det bra om samhället där är någorlunda civiliserat. Om en resa till skatteparadiset skulle bli nödvändig ska banker, läkare och hotell vara lättillgängliga vid behov.³²

²⁸ Moerman (1999) s. 375.

²⁹ Moerman (1999) s. 375.

³⁰ Ib.

³¹ Ib.

³² Ib.

2.11 Egna kommentarer

Bland stater och organisationer skiljer sig kriterierna åt för vad ett skatteparadis är. Detta kan bero på att skatten inte är enhetlig i alla länder, utan varierar både funktionellt och rumsligt beträffande varianter och nivåer. De flesta länder anses på grund av de stora skillnaderna också utgöra skatteparadis i en del avseenden. Detta beror på att vi med dagens globala ekonomi har ett särskilt stort intresse att erhålla en så stor avkastning på investerat kapital som möjligt. Utvecklingen på området går fort och mängder med lösningar på transaktioner ges och kostnaderna för dessa varierar kraftigt. Ett flertal nyttillkomna skatteparadis har på senare tid gett de mer traditionella paradisen konkurrens om att dra till sig kapital.

Den ökade skattekonkurrensen mellan stater får inte alltför sällan som följd att det blir svårare för nationerna att styra sin egen ekonomi. Risken är med andra ord stor att alla inte får del av välfärdssamhället på grund av att stora mängder av kapital flyr länder med normal beskattning och slutligen hamnar i banker belägna i skatteparadis. Det är därför ytterst angeläget att man inte internationellt slåss om ökade beskattningsunderlag.

3 CFC-reglerna

Det primära syftet med CFC-reglerna kan generellt sägas vara att tidigare-lägga en annars uppskjuten delägarbeskattning av inkomster i utländska bolag. Syftet kan också vara att förhindra att personer hemmahörande i en stat indirekt äger utländska bolag. Att neutralisera fördelarna med uppskjuten beskattning behöver därför inte vara den enda anledningen med bestämmelserna. Inkomster som i skatteundvikande syfte förts över från delägaren till det utländska bolaget ska omgående beskattas. Enbart de inkomster som har ett samband med en vidare expansion av det utländska bolaget kan av ekonomiskt strategiska skäl anses försvarbara. Till intäkterna räknas således inte bolagets samtliga inkomster.³³

Det är tämligen svårt att säga när en inkomst anses vara överförd i skatteundvikande syfte. Att ett eventuellt undandragande kan vara för handen i ett fall behöver inte betyda att det är det i nästa. Affärsverksamheten kan med andra ord bedrivas helt legitimt då företaget inbringar aktiva inkomster³⁴. Det kan därför vara betydelsefullt att undersöka om aktiva inkomster överhuvudtaget ska omfattas av ländernas CFC-lagstiftning eftersom den vanligtvis inte träffas av ländernas beskattningsanspråk.³⁵

Ett återkommande problem vid beskattning av inkomst från aktiv verksamhet är att denna riskerar att hindra bolag att förlägga sådan verksamhet i utlandet. Detta minskar då svenska företags konkurrenskraft i förhållande till utländska företag som verkar på en internationell marknad. När länderna väljer att inte beskatta den aktiva inkomsten har en mängd ställningstaganden gjorts. Verksamheten har då bedömts utifrån art och närvarograd i det utländska bolaget, detta för att förhindra uppkomsten av "brevlådeföretag".³⁶ Dessutom är det många länders önskan att beskatta inkomsterna där dessa rent faktiskt uppstått och inte överlämna beskattningsanspråket till ett land där företaget enbart utgörs av en registrering.

Det finns två olika metoder vid tillämpningen av CFC-lagstiftning, transaktionsmetoden och jurisdiktionsmetoden. Förstnämnda metod, som inte an

³³ Persson Tommy m.fl., *Skatteparadis*, Internationella enhetens slutrapport, RSV år 2000 s. 31 f.

³⁴ För en definition av aktiva inkomster, se ovan avsnitt 5.5.

³⁵ Wenehed (2000) s. 53-59.

vänds i Sverige³⁷, syftar till att löpande beskatta delägare för en viss typ av inkomster som uppkommit i det utländska bolaget. Vanligtvis ska dessa inkomster härstamma från passiva investeringar eller från affärsverksamhet som inte är aktiv för att kunna betecknas som en CFC-inkomst.³⁸

Som passiva intäkter räknas bland annat aktieutdelningar, reavinster på placeringar och royalties. Särdrag hos passiva investeringar är att dessa investeringars avkastning inte kräver någon aktiv verksamhet i det utländska bolaget vid förvaltningen. Med andra ord träffar transaktionsmetoden i huvudsak inkomster av passivt slag.³⁹ Storleken på det utländska bolagets beskattning har således mindre betydelse och inkomstslaget större.

Som ovan påpekats, omfattar transaktionsmodellen också inkomster från affärsverksamhet som inte är aktiv. Dessa inkomster kännetecknas också av den passivitet från det utländska bolagets sida som föreligger. Inkomster från sådan affärsverksamhet kommer oftast till stånd vid transaktioner mellan närstående eller mellan närstående och utomstående. Det utländska bolaget får därmed ställningen som ett basbolag⁴⁰. Inkomsterna kallas basbolagsinkomster⁴¹ eftersom bolaget inte tagit del i affärens uppkomst eller genomförande.

Ett problem med CFC-lagstiftningen i Sverige är att den nuvarande utformningen även omfattar aktiva inkomster som löpande beskattas hos delägarna. Sådana inkomster kan uppkomma i bolaget utan att delägaren haft något skatteundvikande i åtanke. Inkomster som kan hamna i blickfånget är exempelvis hyror från fastighetsförvaltning, räntor från bankverksamhet och royalties från immateriella rättigheter utvecklade av bolaget. Både aktiva och passiva inkomster kan därför föreligga parallellt.⁴²

På grund av att något krav på aktivitet i det utländska bolaget inte finns för att administrera tillgångarna, kan ett antagande göras att passiva investeringar också torde kunna genomföras av delägaren direkt. Det finns oftast inte

³⁶ Lauritzen, Suzanne, *Analys av den svenska CFC-lagstiftningen – en effektiv skatteflyktslagstiftning?*, Skattenytt 1998 s. 832 f.

³⁷ Metoden infördes av USA. Andra länder som har CFC-regler enligt modellen är Australien, Danmark, Kanada, Norge, Sydafrika och Tyskland.

³⁸ Wenehed (2000) s. 46.

³⁹ Wenehed (2000) s. 65 ff.

⁴⁰ Typiska basbolag är holdingbolag, finansbolag, bolag för immateriella rättigheter och omfaktureringsbolag.

⁴¹ Exempel på basbolagsinkomster är utdelningar, räntor, royalties, inkomster från handel med närstående bolag samt försäkringspremier.

heller några omständigheter som gör att investeringarna måste göras av bolaget. Dock kan man inte utesluta att så skulle vara fallet. En delägare kan vara tvungen att göra investeringen om han vill ta del av vinsten i densamma och inte finner några substitut, men i de flesta fall görs investeringen i skatteundrandragande syfte om en passiv investering görs i det utländska bolaget. Enligt Wenehed kan man därför presumera att transaktionerna gjorts för att undvika beskattning.⁴³

Med jurisdiktionsmetoden avser man komma åt alla inkomster som överförts till vissa per definition utvalda utländska bolag. Den är, mer än transaktionsmetoden, inriktad på att träffa överföringar till länder som har låg beskattning eller utgör så kallade skatteparadis. Enligt jurisdiktionsmetoden presumeras delägares andel vara innehavd enbart för att erhålla skattemässiga fördelar. Syftet får vid en jämförelse sägas vara något vidare än transaktionsmetodens.⁴⁴

Enligt metoden ingår både passiva och aktiva inkomster i beskattningsunderlaget. Bolagen ska, för att träffas av metoden, vara belägna i stater som har en bolagsskatt som understiger en viss bestämd procentsats eller en i förväg fastställd jämförelseskatt som CFC-staten använder sig utav för att fastställa ett eventuellt beskattningsanspråk.⁴⁵ Reglernas uppbyggnad präglas av att vara preventiva.

Det är tämligen vanligt att svarta och vita listor används för att klargöra vilka länder som anses uppfylla ovan sagda. Med svart lista⁴⁶ menas att länderna vid ett jämförande inte uppfyller kraven på godtagbar bolagsskatt. Vit lista⁴⁷ innehåller de länder där dubbelbeskattningsavtal ingåtts. Detta betyder att statens CFC-regler inte aktualiseras.

Sverige införde den 1 januari 1990 CFC-regler med jurisdiktionsmetoden som modell. Syftet överstämmer med det internationella. Reglerna träffar både aktiva och passiva inkomster uppkomna i utländska juridiska personer belägna i stater med en bolagsskatt som inte får ses som likartad eller vars verksamhetstyp inte omfattas av några ingångna dubbelbeskattningsavtal. Lagstiftningen är inte endast tillämplig på ett direktägande. Detta gäller i en

⁴² Wenehed (2000) s. 65 ff.

⁴³ Ib.

⁴⁴ Wenehed (2000) s. 71 ff.

⁴⁵ Ib.

⁴⁶ Mexico innehar en svart lista för att klargöra vilka stater som omfattas.

⁴⁷ Sverige har en vit lista. Se IL 6:10.

utländsk juridisk person som inte uppfyller förutsättningarna för att anses vara ett utländskt bolag, och i sin tur äger en utländsk juridisk person som inte heller denna uppfyller kraven.⁴⁸

⁴⁸ *Handledning för internationell beskattning, RSV rapport år 2000, s. 125 f.*

4 De svenska CFC-reglerna

4.1 Bakgrund till de svenska reglerna

Innan år 1990 då de svenska CFC-reglerna trädde i kraft hade Sverige en begränsad CFC-lagstiftning genom Luxemburgparagrafen.⁴⁹ Denna innebar att utländska bolag blev beskattade enligt reglerna för ekonomiska föreningar om de var styrda av en företagsledning i Sverige och vissa särskilda förutsättningar var för handen. Skattetekniskt skilde sig beskattningsproceduren från CFC-reglerna - det utländska bolaget beskattades. Någon löpande delägarbeskattning förekom därmed inte. Luxemburgparagrafen var svår att tillämpa och blev obsolet år 1993. Det regelsystem som bäst avvärjde ett skatteundvikande förfarande genom att utländska bolag begagnades var istället valutakontrollen.⁵⁰

Valutalagstiftningen avskaffades år 1989. Bolag kunde därefter etablera sig i skatteparadis eller lågskatteländer. Inkomster kunde nu överföras till dessa utländska bolag i skatteundvikande eller skatteuppskjutande syfte. Lagstiftning som täckte transaktionerna ansågs behövas och CFC-regler infördes. Till följd av en vid tidpunkten liberal valutapolitik blev dessa regler de enda rådande på området.⁵¹

4.2 Utländsk juridisk person

I dagens lagstiftning föreligger en utländsk juridisk person om den utländska associationen enligt lagstiftningen där den hör hemma kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter och kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Delägarna får inte heller fritt förfoga över associationens tillgångar. Med detta avses associationer som drivs i bolagsform och då exkluderas olika former av handelsbolag och enskilda firmor. Båda förutsättningarna måste vara uppfyllda för att en utländsk juridisk person ska föreligga.

⁴⁹ SOU 1995:134 – *Verklig ledning – Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer?* s. 39 ff. Luxemburgparagrafen fanns tidigare inskriven i SIL 2 § 12 mom.

⁵⁰ Se Valutalagen (1939:350) 2 §. Regeringen fick genom denna lag befogenhet att utfärda föreskrifter om valutakontroll.

⁵¹ Grosskopf, Göran och Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, 7:e upplagan, Malmö 1994, s. 691.

Den utländska juridiska personen delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag.⁵²

En utländsk juridisk person kan vara ett skattesubjekt i sin hemstat utan att träffas av en beskattning som anses vara likartad den svenska bolagsskatten. Delägare som är hemmahörande i Sverige beskattas då löpande för den utländska associationens vinst om de i lagen uppställda ägarvillkoren är för handen.

Om den utländska juridiska personen inte är ett skattesubjekt i hemstaten sker även då beskattning på delägarnivå. Att någon faktisk skatt verkligen erläggs av en svensk delägare i den utländska juridiska personens hemviststat är inte tvunget. Beskattningen måste dock vara avsedd att träffa delägaren. Om skattesubjektet blir föremål för dubbelbeskattning tar dubbelbeskattningsavtalet eller intern skatterätt eventuellt vid för att undanröja denna effekt.⁵³

4.3 Utländskt bolag

I lagtexten fanns det tidigare ingen definition av begreppet utländskt bolag. Frånvaron av ett sådant begrepp medförde problem vid fastställandet av skattskyldiga när en utländsk association inbringar medel för vilka skattepliktighet råder i Sverige. En definition av begreppet infördes efter förslag i prop. 1989/90:47⁵⁴.

Med utländskt bolag avses idag en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma och inte blir löpande beskattad i delägarstaten. Ett utländskt bolag är därmed alltid att betrakta som ett skattesubjekt i hemstaten. En här i riket hemmahörande delägare beskattas enbart för vad bolaget delar ut. Beskattningen ska vara likartad den skatt som vanligtvis träffar svenska aktiebolag.⁵⁵ Som utländskt bolag anses dock alltid en utländsk juridisk person hemmahörande och skattskyldig i någon av de stater som räknas

⁵² IL 6:8. Med andra utländska juridiska personer avses juridiska personer vars inkomster kan bli föremål för löpande delägarbeskattning.

⁵³ IL 6:9 e contrario och 6:10. Exempel på interna regler kan vara avräkning av utländsk skatt.

⁵⁴ Prop. 1989/90:47 om vissa internationella skattefrågor.

⁵⁵ IL 6:9.

upp i IL 6:10.⁵⁶ Stater som finns på denna lista, även kallad den vita listan, presumeras ur svensk synvinkel vara stater som får betraktas ha uppfyllt de svenska kraven.

Staterna på vita listan har innan skatteavtal slutits genomgått en prövning avseende om den skatt som träffar associationen hemmahörande i den andra staten är likartad eller ej. Listans primära uppgift kan sägas vara att markera vilka länder som har en godtagbar beskattningsnivå.⁵⁷ En till synes bättre metod skulle vara att räkna upp de stater i vilka utländska juridiska personer per automatik inte genom dubbelbeskattningsavtalet är att klassas som utländska bolag.⁵⁸

Möjligtvis är det så att lagstiftaren har för avsikt att introducera ett nytt tillvägagångssätt vid bedömningen, nämligen att dubbelbeskattningsavtalet inte automatiskt ger den utländska juridiska personen status av ett utländskt bolag. En av anledningarna torde kunna vara att skydda sig mot att länder på denna lista begagnar sig av skattefria zoner.⁵⁹

4.3.1 Likartad beskattning

Att associationen är skattskyldig i hemstaten räcker inte för att den utländska juridiska personen ska betraktas som ett utländskt bolag. Skatten måste dessutom vara lik den svenska. Den skatt som avses när lagstiftaren talar om likartad beskattning är den som normalt träffar ett svenskt aktiebolag.⁶⁰

⁵⁶ Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande och skattskyldig till inkomstskatt i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Albanien, Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, 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.

⁵⁷ Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 272 ff.

⁵⁸ Detta har gjorts i dubbelbeskattningsavtalen med bland annat Spanien och Malaysia.

⁵⁹ Wenehed (1997) s. 654 f.

⁶⁰ IL 6:9.

Skatteunderlaget ska beräknas enligt svenska regler och vara en direkt skatt på inkomst.⁶¹

För att uppfylla kravet på likvärdig beskattning får det inte vara fråga om en omsättningsskatt, skatt på transaktioner eller en fast årlig avgift. Association som inte erlagt skatt ett visst år på grund av regler om förlustutjämning eller av annan orsak kan ändå uppfylla kravet på likartad beskattning. Föreligger å andra sidan en generell skattebefrielse för vissa juridiska personer eller en längre tids skattelättnad i syfte att till exempel dra sig till investeringar, kan kravet på likartad beskattning inte anses vara uppfyllt. Under alla förhållanden får de utländska reglerna överlag inte vara avsevärt mycket mer förmånliga än de svenska.⁶²

Skattebelastningen behöver inte vara lika hög som den svenska. Vid fastställandet av om likvärdig beskattning föreligger är inte den nominella skattesatsen avgörande utan det faktiska skatteuttaget. Skatten bör vid en jämförelse inte skilja sig alltför mycket från den svenska, men en prövning aktualiseras sällan.

Sverige har dubbelbeskattningsavtal med de flesta stater. Vid ingående av dessa har en översyn av den utländska skattebelastningen genomförts och godkänts från svenskt håll. Dock förekommer att bolag väljer att placera sin verksamhet till länder utan dubbelbeskattningsavtal med Sverige. Dessa länder, ofta kallade skatteparadis, har inte en bolagskatt likt den svenska. Särskilda lättnader för bolag som bedriver viss verksamhet eller har viss form förekommer. I regel uppstår inga problem vid konstaterandet av om den aktuella skatten inte är likvärdig den svenska.⁶³

I förarbetena föreskrivs att skatten ska vara jämförlig samtidigt som lagtexten stipulerar likartad. En viss diskrepans råder därför mellan ordens exakta innebörd och uttrycket likartad har förordats ett något generösare synsätt beträffande skattenivån.⁶⁴ Därmed ges svenska skattemyndigheter ett spelrum vid bedömningen. Departementschefen uttalade i samband med att reglerna om utdelningsskattefrihet infördes att skatten vid en jämförelse inte får vara mycket förmånligare generellt. Påståendet torde kunna leda till att en

⁶¹ SOU 1988:45 – *Vissa internationella skattefrågor*, s. 108, prop. 1989/90:47 s. 63.

⁶² Prop. 1989/90:47 s. 17 ff.

⁶³ Ib.

⁶⁴ Prop 1989/90:47 s. 18 och s. 70 f.

beskattning är likartad, om skattesatsen uppgår till 15 procent.⁶⁵ Möjligen kan procentsatsen sjunka ända ned till tio procent. I sådant fall ska dock skattebasen i princip vara densamma.⁶⁶

Lars-Erik Wenehed är av annan åsikt. Enligt Wenehed medger IL 6:9 inte en så stor avvikelse från den svenska bolagsskatten som ovan angivits. Istället anser han att den verkliga skatten i det utländska bolaget bör ligga mellan 17-26,9 procent, vilket i genomsnitt betyder 20-22 procent.⁶⁷ Detta ska sättas i relation till svensk bolagsskatt som utgör 28 procent.⁶⁸

Det kan av praktiska skäl, för att löpande beskattning av det utländska bolaget ska undgås, vara bra att ange en nominell skattesats för beskattning. Problemet med att ange en sådan är att faktisk beskattning kan skilja sig drastiskt från denna. Det är dock enligt Wenehed bättre att ange hur det utländska bolagets beskattning ska förhålla sig till beskattningen i ett bolag i en jämförbar situation i delägarstaten. Denna metod förespråkas av ett flertal stater varav Storbritannien är ett exempel. Wenehed anser vidare att det bör föreligga en betydlig skillnad i beskattningen mellan det svenska bolaget och den utländska juridiska personen, detta för att kunna särskilja om denna utgör ett skatteparadisholag eller ett lågskattebolag. Trots sitt resonemang medger Wenehed att den faktiska beskattningen bör ligga mellan 10-15 procent men att detta inte ryms inom lagstiftningens utformning.⁶⁹

Utgångspunkten vid överläggningar om ett skatteavtal med en annan stat är att Sverige har funnit att en associationsform ska träffas av en normal bolagsbeskattning sett ur svensk synvinkel. När detta inte är fallet skrivs undantaget in i avtalet. Punkterna 1 och 2 i protokollet till det svensk-luxemburgska skatteavtalet⁷⁰ belyser detta på ett utmärkt sätt. Vissa holding- och offshorebolag undantas i punkterna från tillämpning av avtalet och dess beskattningsregler. Tillämpning av stycket kräver vidare att den juridiska personen har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Personen får inte endast vara skattskyldig där på grund av en viss inkomsts ursprung utan måste också ses som obegränsat skattskyldig.⁷¹

⁶⁵ Prop. 1990/91:107 om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m. s. 29 ff.

⁶⁶ Mattsson, Nils, *Svensk Internationell beskattningsrätt*, 13:e upplagan, Göteborg 2000, s. 48.

⁶⁷ Wenehed (2000) s. 354 ff.

⁶⁸ IL 65:14 st. 1.

⁶⁹ Wenehed (2000) s. 354 ff.

⁷⁰ SFS 1996:1510.

Denna lagtekniska solution beror på att man inte vill att stater inför nya regler efter skatteavtalets ingående som tillåter en från svensk sida ej godtagbar verksamhet som inte skulle ha tillåtits från svensk sida om denna presenterats vid avtalsförhandlingarna.

Exempel på sådan verksamhet bedrivs av offshore-bolag. Termen offshore användes tidigare som en beteckning på verksamheter inom oljeindustrin som bedrevs ute till havs, därav namnet. Numer avses verksamhet som vanligtvis är inriktad på att bedrivas utanför den stats gränser där ett bolag är etablerat och inte på egentlig näringsverksamhet i denna stat. Bolagen registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Som huvudregel gäller att endast personer med hemvist i annan stat får vara delägare i dessa associationer. Av konkurrensskäl gäller vanligtvis att bolagen inte får verka på den inhemska marknaden i det land enligt vars lagstiftning de är bildade. Skatt utgår ofta på en schablonmässig bas utan att hänsyn tas till resultatet. Om skatt utgår är den vanligtvis mycket låg.⁷²

4.3.2 Hemvistbegreppet

Ett bolag beläget i utlandet är enligt IL 6 kapitlet skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket. Den interna rätten avgör alltså om en juridisk person får anses vara svensk. Kraven anses uppfyllda om personen bildats i enlighet med svensk rätt och registrerats hos behörig myndighet. Ovidkommande i sammanhanget är om delägarna är utländska medborgare och/eller den verkliga ledningen utövas i landet.

Annan utländsk juridisk person än utländskt bolag är enligt ovan nämnda lagrum skattskyldig i den utsträckning som gäller för utländska bolag. En väsentlig skillnad ligger dock i att delägaren till sådan association i detta fall har avdragsrätt för vad han ska redovisa enligt IL 6:16.

En annan vägledning vad beträffar tillvägagångssättet vid fastställandet av hemvistbegreppet finns i de flesta dubbelskattningsavtal. Eftersom syftet med dubbelbeskattningsavtalen är att inskränka landets beskattningsrätt har

⁷¹ Pelin (2000) s. 147-157.

⁷² BRÅ-rapport 2000:19, s. 7 och 11 ff.

därför hemvistbegreppet behandlats och varit uppe för diskussion avtalsparterna emellan. Underlaget för bedömning torde därför vara relativt rikligt.

Om inte någon lösning står att finna i dubbelbeskattningsavtalet finns det en möjlighet att hämta vägledning i OECD:s modellavtal för fastställandet av om den utländska juridiska personen är att se som oinskränkt skattskyldig i landet. Avtalet ger sällan någon direkt lösning på konflikten, men ger ofta en god vägledning. Modellavtalets art. 4 stipulerar att en person anses ha hemvist i avtalsslutande stat om personen är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Att en juridisk person skulle anses vara skattskyldig på grund av uppbärande av inkomst från särskild förvärvskälla eller på grund av förmögenhet belägen där är något som exkluderats i avtalets hemvistbegrepp.

Mål RÅ 1996 ref. 84 gällde frågan om Luxemburgbolag var att se som utländska bolag eller som en utländsk juridisk person enligt IL 6:10. Om bolagen var att betrakta som utländska juridiska personer skulle en delägarbeskattning ske i Sverige. En utländsk juridisk person är att betrakta som ett utländskt bolag om det har sin hemvist i någon av de stater som Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med. Personen ska också omfattas av tillämpningsområdet vars syfte är att begränsa beskattningsrätten. Även kravet på hemvist i aktuell stat måste vara uppfyllt. Enligt artikel 4 p. 1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Luxemburg anses en person vara skattskyldig i Luxemburg på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller liknande omständighet. Fondbolagen var enligt luxemburgsk intern skatterätt befriade från bolagsskatt i Luxemburg under förutsättning att man bara förvaltade en fond. Regeringsrätten var tvungen att ta ställning till huruvida uttrycket hemvist i ett dubbelbeskattningsavtal påverkas av att företaget inte träffas av någon faktisk beskattning. Domstolen fann att det räckte med en sådan anknytning till en avtalsslutande stat som vanligtvis medför obegränsad skattskyldighet till inkomstskatt. Om bolagen hade förvalt mer än en fond hade de varit skattskyldiga och behövt erlägga den avtalsreglerade skatten. Det fordrades med andra ord inte att den skattskyldige träffades av en faktisk beskattning.

Utgången av ovan nämnda mål har haft stor betydelse för rättsutvecklingen. Dock finns ett mycket omdiskuterat sätt att fastställa hemvist trots att dubbelbeskattningsavtal föreligger jurisdiktionerna emellan. Vissa juridiska personer har genom tolkning av intern skattelag inte ansetts vara hemmahörande i avtalsstaten. Länder som tolkningsvägen exkluderats från det som

utgör den så kallade vita listan är bland annat Australien, Malaysia och Thailand.⁷³ Huruvida en sådan exklusion utgör ett avtalsbrott av folkrättslig karaktär är något som framtiden får utvisa. Hittills har dock metoden använts då avtalsförhandlingarna parterna emellan avstannat.⁷⁴

4.3.3 Löpande delägarbeskattning

4.3.3.1 Definition

Med löpande beskattning menas att det utländska bolagets inkomster beräknas och beskattas hos delägaren årligen.⁷⁵ Om kraven på utländskt bolag inte uppfylls är det möjligt att delägarna blir beskattade för inkomsterna. En genomsyn görs av den utländska juridiska personen och delägaren blir skattskyldig för den del av bolagets vinst som faller på hans andel.⁷⁶

4.3.3.2 Inkomstberäkning

Löpande delägarbeskattning sker på samma sätt som för delägare i ett handelsbolag. Delägaren beskattas därmed för sin del av den utländska juridiska personens vinst. Det har ingen betydelse hur den utländska juridiska personen har disponerat vinsten. Inte heller har det någon betydelse hur stor del av årets eller tidigare års vinst som lyfts av delägaren. Dock skiljer sig den utländska juridiska personen definitionsmässigt från ett handelsbolag genom att de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över bolagets förmögenhetsmassa.⁷⁷

Eftersom man vid inkomstberäkningen använder de svenska reglerna för handelsbolag måste man pröva intäkter respektive kostnader efter svenska regler. Ej heller bokslutsdispositioner utförda enligt de regler som gäller för bolaget kan alltid godtas. En skattemässig neutralitet råder inte utifrån detta förfarande om bolaget väljer att dela ut sin beskattade vinst samtidigt som delägarna löpande delägarbeskattas. Problemet ställs på sin spets om allt fler bolag som inte är likartat beskattade svenska aktiebolag kommer att omfat

⁷³ Se IL 6:10.

⁷⁴ Fensby, Torsten, *Några nyheter på det internationella skatteområdet*, Svensk Skattetidning 1995, s. 351.

⁷⁵ Wenehed (2000) s. 47 f.

⁷⁶ IL 6:16.

tas av IL 6:9 genom att den så kallade vita listan upptar färre stater i framtiden. Den beskattningsbara vinsten blir då föremål för inkomstberäkning enligt svenska regler för handelsbolag. Genom att tidigarelägga en i annat fall uppskjuten beskattning av inkomster i utländska juridiska personer går man således längre än lagstiftningens syfte.

Delägare som är obegränsat skattskyldig i Sverige kan enligt IL 6:13 beskattas antingen enligt 14 eller 15 §§. Enligt 14 § beskattas delägare för sin del av inkomsterna i den utländska juridiska personen, om han beskattas i det land där den juridiska personen är hemmahörande. Bestämmelsen har skapats för att göra det lättare för den svenska delägaren att avräkna skatten mot den svenska. Ifall regeln inte funnits hade det varit möjligt att delägaren träffats av utländsk skatt som därefter inte kunnat avräknas mot dito svenska som påförts när beloppet så småningom delats ut till delägaren.⁷⁸

Delägare i Sverige kan under förutsättning att de är obegränsat skattskyldiga beskattas trots att den utländska juridiska personen är ett skattesubjekt i den stat där den är belägen. Vidare bör noteras att ett handelsbolag är en juridisk person men utgör inget självständigt skattesubjekt. Istället är det delägarna som beskattas för handelsbolagets inkomster.

För att omfattas av reglerna ska någon delägare inneha eller kontrollera åtminstone 10 procent av kapitalet eller röstetalet för samtliga andelar i den utländska juridiska personen. Vid sammanräkningen av de tio procenten tas förutom hänsyn till delägarens direkta innehav även hänsyn till innehav genom närstående⁷⁹ till densamme eller direkt eller indirekt innehav genom juridiska personer.⁸⁰ Delägarna behöver inte vara medvetna om varandras existens och en delägare kan således inför sin beskattning hamna i en beroendesituation gentemot andra delägare. Denna bedömning görs utifrån de ägarförhållanden som råder vid utgången av året närmast taxeringsåret. En svensk delägare som säljer sina aktier till en person hemmahörande utanför riket kan befria en annan svensk från löpande beskattning. En icke svensk delägares avyttring till en svensk kan på samma sätt medföra att en annan

⁷⁷ Se RÅ 1992 ref. 94. Det bör upplysas om att de särskilda regler som gäller för handelsbolag inte blir tillämpliga vid inkomstberäkningen i framtiden såvida ingen förändring av praxis sker. För referat av fallet se nedan, avsnitt 8.3.

⁷⁸ Mattsson (2000) s. 47.

⁷⁹ Definitionen av närstående finns i IL 2:22. Med närstående avses make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make, syskons avkomling och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

⁸⁰ IL 6:15 st. 1 p. 1.

svensk blir löpande beskattad.⁸¹ Dock måste man för att bli berörd av liknande försäljningar inneha minst tio procent av aktierna i den utländska juridiska personen.⁸²

Ett inte helt obetydligt problem kan uppstå då ägaren har ett sammanlagt innehav på tio procent. Frågan är om ett innehav av denna storlek kan anses ge sådant inflytande att en genomsynsbeskattning bör genomföras. Möjligheterna till insyn kan, men behöver inte, vara begränsade. Vid ett begränsat inflytande över företagets eventuella vinster kan det ifrågasättas om förfarandet får anses förenligt med skatteförmågeprincipen då delägaren rent faktiskt inte kan påverka företagets situation.

Det är otillräckligt för beskattning att delägaren innehar en andel om tio procent eller mer. Direkt skattskyldighet inträder först om minst femtio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal innehas eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer i Sverige.⁸³ I IL 6:15 st. 2 uttrycks explicit att om en delägare är skattskyldig enligt paragrafens första stycke är övriga delägare vars innehav överstiger tio procent också skattskyldiga. I kombination med ovan sagda torde det kanske ändå inte anses strida mot skatteförmågeprincipen när femtio procent av den utländska juridiska personen rent faktiskt kontrolleras av delägare med hemvist i Sverige.

Wenehed menar att kravet på svenskt inflytande saknar betydelse. Om skäl föreligger för att anta att delägaren har överfört inkomster till den utländska juridiska personen i skatteundvikande syfte, gäller antagandet även om den juridiska personen kontrolleras av svenska eller utländska delägare. Kontrollrekvisitet på 50 procent är alltså tämligen enkelt att kringgå. Ett exempel är att delägare som förvisso löpande delägarbeskattas för sitt innehav i Sverige eller utlandet gemensamt kan ha intresse av att utdela bolagets vinster för att kringgå beskattning.⁸⁴

4.3.3.3 Fåmansföretagarbegreppet

⁸¹ I lagstiftningens förarbeten har framförts liknande anmärkningar. En svensk delägare med ett innehav på tio procent bör inte eftertaxeras om alla tillgängliga upplysningar i frågan lämnats men svar på frågan i det totala svenska inflytandet inte kunnat ges. Prop. 1989/90:47 s. 69 f.

⁸² Wenehed (2000) s. 357.

⁸³ IL 6:15 st. 1 p. 2.

⁸⁴ Wenehed (2000) s. 357 f.

Det har länge varit omdiskuterat om fåmansföretag omfattas av definitionen av ett utländskt bolag likställt rättssubjekt.⁸⁵ Ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp gäller beträffande reavinst och utdelning.⁸⁶ Tidigare omfattades inte utländska juridiska personer av definitionen för vad som utgjorde ett fåmansföretag.⁸⁷ Från och med inkomståret 2000 har dock en slutlig definition avgivits. Fåmansföretagsbegreppet är numer utformat så att aktiebolag eller ekonomiskt jämförliga utländska juridiska personer omfattas.⁸⁸ Vid tillämpningen av definitionen ska även utländska delägare medräknas.⁸⁹

Ett företag anses som fåmansföretag om fyra eller färre fysiska personer äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, IL 56:2. Vid bedömningen om ett fåmansföretag föreligger ska en person och hans närstående anses som en person, IL 56:5. Ett alternativ är att någon av ägarna indirekt äger aktier i företaget, IL 56:6. Någon hänsyn tas inte till om andelarna är ägda genom förmedling av en juridisk person. Som juridisk person kan avses såväl svenska som utländska juridiska personer.

⁸⁵ Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 5:e upplagan, Lund 1999, s. 30.

⁸⁶ Se IL 57:6 (tidigare SIL 3:12 a mom. 3 st.).

⁸⁷ RÅ 1994 ref. 3.

⁸⁸ Tjernberg (1999) s. 30.

⁸⁹ RÅ 1979 Aa 240.

5 Förslaget i SOU 2001:11

5.1 Allmänt

Aktiebolag kan genom sin position som självständigt rättssubjekt företa en rad transaktioner vid dubbelbeskattning. Utan lagstiftning på området skulle kapital kunna lyftas ur bolaget och föras över på aktieägarna. För uttaget vinstmedel skulle aktieägarna bli normalt beskattade, men bolagsvinsten skulle undgå dubbelbeskattning. Svenska aktiebolag är vanligtvis skattebefriade för utdelning på näringsbetingade aktier för att undvika kedjebeskattnings inom bolagssektorn. Vid utdelning från utländska bolag krävs dock att jämförbarhetskravet i IL 24:20 är uppfyllt.⁹⁰ Några regler som undantar kapitalvinster från beskattning vid försäljning av näringsbetingade aktier finns inte. Vid en försäljning tas de vinster som ackumulerats i bolaget upp till beskattning. Denna vinst hade kunnat vara skattefri om den hade delats ut. Alltså föreligger avsaknad av symmetri i regelsystemen.

5.2 Bakgrund

Två utredningar⁹¹ tillsattes av regeringen för att se över kapitalvinstbeskattningen på grund av detta. Dessa utredningar överlämnade i februari i år sitt gemensamma betänkande vilket bland annat gick ut på att kapitalvinster på aktier i dotterföretag med mera ska vara skattefria och förluster inte vara avdragsgilla. I samband med detta krävde utredningen tillika hårdare CFC-regler för att förhindra skatteplanering.⁹² Läsaren bör göras uppmärksam på att detta förslag lagts fram för ordinarie riksdagsbehandling. Trots att något anmärkningsvärt för denna uppsats inte står att finna i förslaget anser vi ändå att vi kortfattat bör redogöra för detta.

⁹⁰ Enligt nuvarande inkomstskattelag behöver inte ett svenskt bolag betala skatt för utdelning från utländsk juridisk person om utdelningen skulle ha varit skattefri om den utdelande personen varit svensk, och den beskattning som personen träffas av är jämförlig med den svenska som skulle träffat personen om inkomsten förvärvats av ett svenskt företag, IL 24:20.

⁹¹ Utredningen om vissa företagsbeskattningsfrågor och utredningen om vissa internationella företagsfrågor. I detta kapitel hänvisas härnäst enbart till "utredningen".

⁹² Melbi, Ingrid, *Förslag om slopad kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade aktier*, Skattenytt 2001, s. 164 ff.

5.3 Kortfattad redogörelse för förslaget

Enligt det nya förslaget föreslås termen näringsandelar ersätta det idag existerande begreppet näringsbetingade aktier⁹³. Näringsandelar har definierats enligt följande: Om andelen inte är marknadsnoterad anses den alltid utgöra näringsandel.⁹⁴ Marknadsnoterade andelar utgör näringsandelar om innehavet motsvarar minst 10 procent av rösttalet eller om innehavet är betingat av den rörelse som bedrivs i bolaget.⁹⁵ I begreppet näringsandelar innefattas aktier i svenska bolag, andelar i svenska ekonomiska föreningar och andelar i utländska motsvarigheter.⁹⁶ De onoterade aktierna anses som näringsandelar oavsett andelens storlek såvida inte företaget är att betrakta som ett investmentföretag jämlikt 24:15. Om företaget utgör ett onoterat förvaltningsföretag hindrar inte det nya förslaget att utdelning från det utländska dotterbolaget förs över till modern. Endast för noterade andelar finns krav på innehavstid och ägarandel.⁹⁷

Med det nya förslaget har det nuvarande kravet på jämförlig beskattning slopats. Utdelning på näringsandelar kommer istället att vara skattefri. Detta gäller utdelning på både svenska och utländska aktier.⁹⁸ För att koncerner inte ska undgå beskattning har föreslagits nya och ändrade CFC-regler.⁹⁹ Trots förslaget torde en koncern med moderbolag i Sverige även i fortsättningen kunna undvika uppstående kapitalvinster genom skatteplanering.

Ett svenskt moderbolag kan, om inte vissa undantagsregler träffar försäljningen, skattefritt sälja andelar i det utländska dotterbolaget. Undantag kommer om förslaget går igenom att finnas i IL 25a:20-22.¹⁰⁰ Om dotterbolaget klassas som ett skalbolag och moderbolaget avyttrar sitt innehav av andelar får inte summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos dotterbolaget överstiga ett jämförelsebelopp. Detta beräknas till hälften av försäljningsvärdet av hela bolaget, IL

⁹³ För näringsbetingade aktier se nuvarande IL 24 kap. 12-22 §§.

⁹⁴ Om det nya förslaget i SOU 2001:11 går igenom, IL 24:13 st. 1 p. 1. Se diskussion i SOU 2001:11 s. 146 ff. När vi härnäst hänvisar till Inkomstskattelagen i detta kapitel åsyftas denna som den kommer att se ut om lagförslaget i SOU 2001:11 går igenom. Om vi syftar på nu gällande bestämmelse kommer så att anges.

⁹⁵ IL 24:13 st. 1 p. 2-3. Se diskussion i SOU 2001:11 s. 146 ff.

⁹⁶ SOU 2001:11 s. 155.

⁹⁷ Ib.

⁹⁸ Melbi (2001) s. 166, IL 24:16.

⁹⁹ SOU 2001:11 s. 155 f.

¹⁰⁰ En kapitalvinst på en näringsandel eller aktiehärledd näringsdelägarrätt ska inte tas upp om villkoren i 25a:17-19 är uppfyllda eller om någon av bestämmelserna i 20-22 §§ är uppfyllda, IL 25a:10.

25a:17. Dotterbolaget kan också klassas som ett förpackningsbolag där moderbolaget överför tillgångar för att senare avyttra aktierna istället för att sälja tillverkade produkter.¹⁰¹

En följd av slopad kapitalvinstbeskattning är att rätten till förlustavdrag försvinner. För kapitalförluster på onoterade aktier, på marknadsnoterade näringsaktier som innehafts minst ett år samt för motsvarande förlust hos ett handelsbolag avseende delägare som är aktiebolag medges inte heller avdrag. Avdrag för kapitalförluster vid avyttringar av näringsaktier inom ett så kallat joint venture medges inte oberoende av vilken tid företaget ägt aktien. Utredningen motiverar detta med att kongruensen går förlorad vid bibehållande av rätt till avdrag för kapitalförlust och skattefri kapitalvinst och detta kan tänkas vara en belastning vid bedömningen av om förslaget är förenligt med EU:s uppförandekod.¹⁰²

5.4 De föreslagna CFC-reglerna

Den svenska delägarbeskattningen har ett särskilt upplägg. Det är endast de överskjutande lågbeskattade¹⁰³ intäkterna av passiv verksamhet som omfattas. Med detta avses lågbeskattade intäkter som under beräkningsperioden överstiger 10 procent av såväl den utländska juridiska personens totala intäkter under perioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under denna och den föregående perioden.¹⁰⁴ Om företaget sedermera CFC-beskattas utgör skatteunderlaget 70 procent av de passiva intäkterna.¹⁰⁵ I huvudsak innebär regleringen att delägare i en utländsk juridisk person beskattas för dennas passiva inkomster.¹⁰⁶ Med delägare avses en person, fysisk eller juridisk, som direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk juridisk person med minst 10 procenten av det sammanlagda kapitalet.

¹⁰¹ Utredningen menar att incitament föreligger för att genomföra nämnda transaktioner. Några särskilda regler behövs dock inte enligt utredningen såvida inte det sålda företaget är ett fåmansföretag som äger en fastighet som någon gång under den treårsperiod som föregått avyttringen har använts som bostad åt delägare i företaget. Melbi (2001), s. 168.

¹⁰² SOU 2001:11 s. 143 ff. För bedömningen om förslaget är förenligt med EU:s uppförandekod, se nedan avsnitt 6.3.

¹⁰³ SOU 2001:11 s. 131. En intäkt skall anses vara lågbeskattad om den är föremål för en lindrigare beskattning än 70 % av den svenska skattesatsen.

¹⁰⁴ SOU 2001:11, s. 20 f. Se även IL 6a:14.

¹⁰⁵ Rabe, Gunnar, *Utredningen om vissa internationella skattefrågor*, Skattenytt 2001, s. 175. Man beskattas alltså lägre än 70 % av den svenska bolagsskatten på 28 %, d.v.s. lägre än 19,6 %. SOU 2001:11 s. 213.

¹⁰⁶ IL 6a:1.

Förslaget presenterar ett nytt intressegemenskapsbegrepp. I de tio procenten skall personer som befinner sig i intressegemenskap med delägare räknas in.¹⁰⁷ Vid jämförelse med nuvarande lagstiftning betyder detta att lagstiftaren har för avsikt att göra det svårare att kringgå reglerna. Utländska partners används idag flitigt för att man ska undvika ett femtioprocentigt svenskt ägarinnehav ska aktualiseras.

Intressegemenskap anses föreligga mellan moder- och dotterbolag under en i huvudsak gemensam ledning, mellan juridisk person och dess fysiska ägare eller mellan närstående¹⁰⁸. De svenska delägarna kommer därmed att beskattas för de passiva inkomster som förekommer i den utländska juridiska personen såtillvida kraven på innehav och kontroll är uppfyllda. Detta för med sig att aktieägarna i det svenska bolaget inte träffas av någon delägarbeskattning.

Passiva intäkter omfattar aktieutdelningar och reavinster på placeringar, royalties och räntor med mera.¹⁰⁹ CFC-beskattning sker även om den utländska juridiska personen äger andelar i ett annat lågbeskattat bolag. Beskattningen sker då istället hos detta. På detta sätt träffas alla lågbeskattade bolag som är direkt eller indirekt ägda av ett utländskt bolag beläget i ett land med "normal" skatt.¹¹⁰

5.5 Kort kommentar till förslaget

Svenska företag kan vidta åtgärder för att inte omfattas av det nya förslaget. Ett onoterat moderbolag torde kunna erhålla reavinst och utdelning från den utländska juridiska personen utan att träffas av några undantagsbestämmelser. Någon skatt behöver då inte erläggas i Sverige. Friheten omfattar inte företagets delägare som blir tvungna att betala skatt på kapitalinkomsterna. Poängteras bör att delägarna har en avdragsrätt för eventuella reaförluster.

Om aktierna i den utländska juridiska personen ägs direkt av delägarna kommer de att träffas av CFC-reglerna. För att undvika delägarbeskattning kan de se till att var och en äger mindre än 10 % av andelarna i den utländska juridiska personen. Som också nämnts gäller inte det nya förslaget aktiva intäkter. Bolagen kan då bedriva verksamhet som genererar aktiva intäkter.

¹⁰⁷ IL 6a:3-4.

¹⁰⁸ En definition av närstående finns i IL 2:22, se ovan avsnitt 4.3.3.2.

¹⁰⁹ Rabe (2001) s. 175.

¹¹⁰ IL 6a:9-11, SOU 2001:11 s. 211 ff.

För att uppfylla detta krav bör den utländska juridiska personen bedriva verksamhet som i huvudsak består av produktion, service eller försäljning.

Vad beträffar inkomstberäkningen ger inte det nya förslaget någon direkt klarhet enligt vilka principer och enligt vilka regler den löpande delägarbeskattningen ska ske. Snarare förhåller det sig så att förslaget exkluderar vilka bestämmelser i inkomstskattelagen som inte ska tillämpas. Förmodligen är det så att gällande praxis ensamt, utan vidare stöd i lagens förarbeten, ger vägledning för hur och enligt vilka regler inkomstberäkningen ska ske. Detta kommer vi att försöka visa efter en genomgång av de nuvarande reglerna.

6 Skadlig skattekonkurrens

6.1 EU:s Uppförandekod

Ett omfattande arbete pågår inom EU och OECD för att motverka skadlig skattekonkurrens. År 1997 antog man inom gemenskapen en uppförandekod för företagsbeskattning¹¹¹. I uppförandekodens inledning sägs att avsikten med koden är att försöka motverka så kallad illojal skattekonkurrens¹¹². Konkurrensen kan beskrivas som en omflyttning av beskattningsunderlag. Punkt A i koden anger att den avser åtgärder på företagsbeskattningens område som har, eller kan få, en betydande inverkan på var någonstans ett företag väljer att placera sin verksamhet. I punkt B sägs att skatteåtgärder anses vara potentiellt skadliga om de innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning. För denna bedömning anger punkt B fem kriterier som man bör ta hänsyn till:¹¹³

1. Om förmånerna endast gäller för dem som inte är bosatta i medlemsstaten,
2. Om förmånen är fullständigt avgränsad från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella skatteunderlaget,
3. Om förmånerna beviljas utan att någon egentlig ekonomisk verksamhet eller närvaro föreligger i medlemsstaten,
4. Om reglerna för beräkning av vinst inom multinationella företagsgrupper avviker från allmänt vedertagna sådana, eller
5. om det inte finns möjlighet till insyn i skatteåtgärderna.

Punkt G i Uppförandekoden stadgar att man vid bedömningen skall ta hänsyn till om skatteåtgärdernas effekter är skadliga för andra medlemsstater. Sverige har för avsikt att slopa beskattningen på reavinster och detta kan

¹¹¹ OJ 98/C 2/01. EU:s uppförandekod är en del av ett "Package to Tackle Harmful Tax Competition", som antogs av Ekofin-rådet den 1 december 1997.

¹¹² Eng. Harmful Tax Competition.

¹¹³ Se även Dahlberg, Mattias, *Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD*, Skattenytt 1999, s. 209 ff.

påverka konkurrensen mellan EU:s medlemsstater på ett negativt sätt. Uppförandekoden har påbyggts av den så kallade Primarologruppen¹¹⁴. Gruppen har avlämnat en rapport där bland annat slopandet av reavinstbeskattning behandlas.¹¹⁵

6.2 OECD:s Skattekonkurrensrapport

OECD:s Skattekonkurrensrapport¹¹⁶ har ett mer begränsat tillämpningsområde än EU:s Uppförandekod. I rapporten skiljer man mellan tre olika typer av skattejurisdiktioner:¹¹⁷

1. Skatteparadis. Den första staten är ett skatteparadis och uttager ingen eller en obetydlig skatt för den aktuella inkomsten i förhållande till den andra staten.
2. Parallellskattestat.¹¹⁸ Den första staten uttager betydande skatteinkomster från inkomster både för fysiska personer och bolag. 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 befins vara föremål för låg eller ingen beskattning överhuvudtaget.
3. Normalskattestat.¹¹⁹ Den första staten uttager betydande skatteinkomster från inkomster både för fysiska personer och bolag. Den effektiva skattesatsen är dock lägre än motsvarande skattesats som uttages i den andra staten.

6.3 Strider förslaget i SOU 2001:11 mot EU:s Uppförandekod och/eller OECD:s

¹¹⁴ Gruppen är ledd av Storbritanniens biträdande finansminister Mrs. Dawn Primarolo. Den presenterade sin första rapport i slutet av året 1999.

¹¹⁵ Detta kommer att behandlas tillsammans med OECD:s dito. Se nedan, avsnitt 6.3.

¹¹⁶ *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue* som offentliggjordes 1998-04-28.

¹¹⁷ Jfr OECD-rapporten paragraferna 40-46.

¹¹⁸ Vi har i uppsatsen använt oss av Mattias Dahlbergs egenhändigt gjorda svenska översättning eftersom något vedertaget uttryck för de engelska termerna preferential tax regime respektive harmful preferential tax regime inte finns. Dahlberg (1999) s. 212.

¹¹⁹ Vi har i uppsatsen använt oss av Mattias Dahlbergs egenhändigt skapade term. Dahlberg (1999) s. 212.

Skattekonkurrensrapport?

6.3.1 EU:s Uppförandekod

Klas Herrlin, utredare till SOU 2001:11, anser att utredningen skulle fällas då det gäller kapitalvinstskattefrihet om inte begränsande regler fanns. Detta följer av Primarolorapportens p. 51¹²⁰ där man rekommenderat att i det fall kapitalvinstbeskattningen är borta bör noteras punkt L i koden¹²¹ I denna konstaterar Rådet att det är av yttersta vikt att motåtgärder angående missbruk av kapitalvinstskattefrihet ställs upp i lagar och dubbelbeskattningsavtal.¹²² Den motåtgärd som det internationella samfundet för närvarande är inriktad på är CFC-lagstiftning. Enligt Klas Herrlin och Gunnar Rabe föreligger trots detta oklarheter om de nya reglerna på området ses som en tillräcklig begränsning mot kapitalvinstskattefrihet.¹²³

6.3.2 OECD:s Skattekonkurrensrapport

Frågan är om den föreslagna lagstiftningen strider mot OECD:s skattekonkurrensrapport¹²⁴ från år 1998. Detta skulle i så fall gälla avseende den slopade kapitalvinstbeskattningen. Enligt vår mening torde den inte göra det. Läsaren bör ha i åtanke att de flesta stater som har CFC-lagstiftning är medlemmar i OECD och att förslaget som avgivits trots allt innebär en skärpning. Utredarna har delvis friskrivit sig från ett ovan fört resonemang eftersom man avvaktar OECD:s nästa rapport som beräknas komma i slutet av juni år 2001.¹²⁵ Det bör dock påpekas att flera av OECD:s medlemsstater har territorier som av många klassificeras som skatteparadis. Enligt vår mening råder en klar dubbelmoral inom det aktuella området när vissa länder så

¹²⁰ Utredningen framhåller det viktigaste i punkt 51, översatt från engelska, vara (SOU 2001:11 s. 245): "Gruppens slutsats var att asymmetriska åtgärder, som innebär att vinster är undantagna från beskattning men förluster avdragsgilla, skulle anses skadliga. Beträffande fall där vinster är undantagna från beskattning och avdrag inte medges för förluster hänvisade gruppen till punkt L i uppförandekoden. I den punkten konstaterade Rådet att bestämmelser mot missbruk och de motåtgärder som finns i skattelagar och skatteavtal spelar en grundläggande roll i kampen mot skatteflykt och skattefusk."

¹²¹ Punkt L lyder: "Rådet konstaterar att bestämmelserna mot missbruk och de motåtgärder som finns i skattelagar och dubbelbeskattningsavtal spelar en grundläggande roll i kampen mot skatteflykt."

¹²² Det svenska, och till stor del statliga, bolaget Telia AB har tidigare på liknande sätt missbrukat lagstiftningen genom ett av dem ägt nederländskt holdingbolag.

¹²³ Rabe (2001) s. 174 f. SOU 2001:11 s. 244 ff.

¹²⁴ Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue. I rapporten görs åtskillnad mellan tre typer av skattejurisdiktioner.

¹²⁵ SOU 2001:11 s. 216 ff.

starkt motsätter sig existensen av skatteparadis, samtidigt som de innehar områden med mycket förmånliga skattevillkor för att attrahera utländska investerare. Frågan är viktig och kommer därför kommenteras närmare i kapitel fem.

6.3.3 Sammanfattning med egna kommentarer

Både EU:s Uppförandekod och OECD:s skattekonkurrensrapport syftar till att motverka att skattekonkurrensen leder till att medlemsstaternas skattebaser urholkas. Enligt vår mening är det tveksamt om det nya förslaget skulle medföra en liknande urholkning. Själva syftet med de nya CFC-reglerna är att motverka att den svenska bolagsskattebasen urholkas genom att utredningen har föreslagit slopad skatt på kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade aktier. Förslaget innebär skärpta regler och bör därför inte strida mot varken EU:s eller OECD:s mål.

Sedan förslaget inte får anses strida mot EU:s och OECD:s mål, borde det inte heller strida mot EU:s uppförandekod/OECD:s skattekonkurrensrapport. Det kan dock inte med säkerhet sägas eftersom det ännu är oklart vilken effekt det nya förslaget kan tänkas ha. Om utländska investerare startar upp holdingbolag här i landet i stor utsträckning på grund av de förmånliga villkoren efter ett eventuellt genomförande av förslaget ställs förmodligen krav på lagändring liksom tidigare skett i Danmark.

Om förslaget anses strida mot EU:s uppförandekod kan det tänkas att man från Sveriges sida försöker kringgå densamma genom att kalla de skadliga skatteåtgärderna för statligt stöd. Inom ramen för EU:s konkurrenspolitik kan medlemsstater nämligen bevilja vissa regioner skattemässiga fördelar för att t.ex. underlätta för eller dra till sig företagsetableringar.¹²⁶ Detta är dock enligt vår mening inte möjligt sedan en nationell bestämmelse inte får hota att snedvrider konkurrensen inom den gemensamma marknaden, vilket dessa bestämmelser torde göra. Framtiden får utvisa vad som händer. Det är därför omöjligt att sia om det nya förslaget överhuvudtaget går igenom och om i så fall hur det kommer påverka transaktioner med så kallade skatteparadis. Uppsatsen har därmed medvetet inriktats på att redogöra för nu gällande regler mot bakgrund av de nu föreslagna.

¹²⁶ Art. 87-89 i EG-fördraget.

7 OECD:s medlemsländer som skatteparadis

7.1 Bakgrund

”It does not surprise anyone when I tell them that the most important tax haven in the world is an island. They are surprised, however, when I tell them that the name of the island is Manhattan. Moreover, the second most important tax haven in the world is located on an island. It is a city called London in the United Kingdom. Both the United States and the United Kingdom are, of course, OECD member states. Neither will ever admit that it is an abusive tax haven that aggressively and openly attracts wealth from all corners of the world.” Marshall J. Langer har kommit med skarp kritik mot OECD och dess tillvägagångssätt när man fastställer vilka länder som är att anse som skatteparadis och vilka som bedriver skadlig skatteverksamhet.¹²⁷

Många av de stater som OECD har ansett vara skatteparadis är det förmodligen. Dock är flera av de stater som OECD inte attackerat även de skatteparadis. Dessa har möjligen inte tagits upp på listorna för att OECD ansett det vara politiskt inkorrekt. Dessutom kan flera medlemsstater i OECD på många sätt och vis anses vara skatteparadis.¹²⁸

7.2 Skadlig skattekonkurrens inom OECD

I juni år 2000 gav OECD ut en rapport¹²⁹ där man nämner vilka av dess medlemsstater som kan tänkas bedriva skadlig skattekonkurrens. För att tas upp i rapporten skulle dessa medlemsstater på något sätt ha drag i sin lagstiftning som var utmärkande för skatteparadis.¹³⁰ I rapporten fanns fastställt att länderna inte fick bibehålla dessa interna drag i lagstiftningen längre än till år

¹²⁷ Langer, Marshall J., *Harmful Tax Competition: Who are the real tax havens?*, Tax Notes International, 18 dec år 2000, s. 1-9.

¹²⁸ Langer (2000) s. 2.

¹²⁹ Towards Global Tax Co-operation, OECD:s rapport från 2000-06-26.

¹³⁰ Även Sverige finns med på listan.

2005. Vissa länder ansågs ha förmånliga system¹³¹ som är potentiellt skadliga för skattekonkurrensen. Problemet är att dessa delar av lagstiftningen har fastställts genom självvransakningar¹³² gjorda av medlemsstaterna själva. Dessa självvransakningar har därför stora brister i trovärdighet. Till exempel menar Storbritannien att man inte har ett enda område där skadlig skattekonkurrens förekommer.¹³³

Uppfattningen är felaktig - Storbritannien klassas av många som ett alldeles utmärkt skatteparadis. Stora skatteförmåner kan uppnås för de som är residenta men inte domicilierade där. En i Storbritannien resident utlänning anses normalt inte domicilierad så länge denne kan visa att avsikten inte är att stanna i riket livet ut. Inget lägger dock hinder för att man har för avsikt att stanna i riket under obegränsad tid.¹³⁴

En person som är resident men inte domicilierad betalar enbart skatt för inkomster och reavinster om dessa är överförda till Storbritannien. Det är därmed praktiskt taget möjligt för en utlänning, som inte har någon inkomst eller förmögenhet i Storbritannien, att leva där under obegränsad tid utan att erlägga skatt, med förutsättning att den inkomst man har genereras utanför riket.¹³⁵

År 1988 hade man på förslag att låta den brittiska lagstiftningen genomgå stora förändringar på grund av detta. Om dessa ändringar genomförts skulle utlänningar som spenderade mer än fyra månader i sträck i Storbritannien anses som skattepliktiga där för all inkomst, vart man än kunde hänföra den.¹³⁶

År 1989 avslogs förslaget efter hot från residenta utlänningar och organisationer att de, i fall av en lagändring, skulle avsluta sina brittiska affärsverk

¹³¹ Eng. Preferential Regimes. (Som ovan nämnts har Dahlberg gjort en egen översättning, parallellskattestat. Se avsnitt 6.2). Uttrycket benämns så här i OECD-rapporten: "A preferential tax regime is identified as potentially harmful if it has features that suggest that the tax regime has the potential to constitute a harmful tax practice, even though there has not yet been an overall assessment of all the relevant factors to determine whether regimes are actually harmful." OECD:s rapport år 2000 s. 12.

¹³² Eng. Self reviews.

¹³³ Langer (2000) s. 2.

¹³⁴ Ib.

¹³⁵ Langer (2000) s. 7 f.

¹³⁶ Ib.

samheter. Nu har mer än tio år gått sedan lagförslaget avslogs. Trots återkommande diskussioner på området har ingen lagändring drivits igenom.¹³⁷

Av samma åsikt som Langer är Wenehed. Denne menar att man lätt skulle komma till rätta med skatteparadisen genom att avskaffa desamma. Dock uppstår och existerar allt fler skatteparadis. Alltså tycks det inte ligga i linje med världssamfundets uppfattning att dessa ska upphöra att finnas till. Flera skatteparadis ligger dessutom på utvecklade och civiliserade staters territorium. Att skatteparadisen därmed existerar mot dessa och övriga staters vilja är således direkt felaktigt. En dubbelmoral föreligger därmed utan tvekan rörande skatteparadisen. Flera av de stater som hyser, tillåter eller beskyddar skatteparadis inom sina territorium kämpar hårt för att motverka att de egna medborgarna drar fördelar av skatteparadis.¹³⁸

7.3 Slutsats

Flera medlemsländer inom OECD är högskatteländer som på något sätt och vis har skatteförmåner liknande den nyss beskrivna. Dessa länder tar genom OECD, och vad organisationen står och verkar för, klart avstånd från icke-medlemsländer som har låg eller ingen skatt alls.

Förutom ovan föredragna exempel med Storbritannien som ett skatteparadis finns även ytterligare motsägelser inom OECD:s organisation som strider mot det som organisationen står för och kämpar emot. OECD är en organisation med sitt säte i Paris, en stad med normalt höga skatter. De styrande i organisationen är myndighetspersoner som inte betalar skatt på den lön de tjänar. Skatten betalas istället av skattebetalare som bor i de olika medlemsstaterna.¹³⁹

Det har påpekats av länder klassade som skatteparadis att de varken mer eller mindre är att anse som skatteparadis än OECD:s medlemsstater. Jurisdiktionerna är ofta mindre än OECD:s medlemsländer och det utländska pengaflödet som inkomstkälla är ytterst betydande. Om denna inkomstkälla skulle försvinna hade det för småstaterna varit sannerligen betydelsefullt att denna på något sätt ersätts. Således har man från skatteparadisens sida ställt

¹³⁷ Ib.

¹³⁸ Wenehed (1997) s. 662.

¹³⁹ Langer (2000) s. 2.

som ultimatum att OECD ska komma med någon form av ekonomiskt stöd om skatteparadisen i sin tur ska avskaffa sin offshorelagstiftning.¹⁴⁰

Trots det ständigt pågående arbetet inom OECD med bekämpandet av den skadliga skattekonkurrensen tycks efter ovan förda diskussion inte allt stå rätt till. Innan organisationen och dess medlemsstater uttalar sig kritiskt mot skatteparadis och lågskatteländer borde man se efter sina egna medlemsstater och om inte dessa på något sätt har intern skattelagstiftning som är skadlig för skattekonkurrensen. Det är uppenbart att de flesta medlemsländer har det. Därför är både Langer och vi av åsikten att någon annan organisation, till exempel FN eller WTO, där praktiskt taget alla nationer är medlemmar, i framtiden driver frågan om skadlig skattekonkurrens vidare. Om enbart OECD och dess medlemsländer gör det kommer bedömningen av vad som är ett skatteparadis aldrig att bli rättvis.¹⁴¹

¹⁴⁰ Persson (2000) s. 12 ff.

¹⁴¹ Langer (2000) s. 9.

8 Beskattning av reavinster uppkomna i utländska juridiska personer

8.1 Allmänt om inkomstberäkningen enligt svenska regler

I IL 6:16 föreskrivs hur en delägare i en utländsk juridisk person ska beskattas. Tillämpningen av lagstiftningen aktualiserar både skatte- och civilrättsliga frågor samt i många fall även andra internationella rättsområden.

I förarbetena föreslås den löpande beskattningen av delägaren i ett utländskt företag ske efter samma principer som gäller för handelsbolag. Lagrådet ansåg, även om det inte framgår direkt av lagtexten eller av något uttalande i remissprotokollet i övrigt, det trots detta givet att beräkningen av det utländska företagets vinst ska grunda sig på svenska beskattningsregler. Vidare ansåg man att det var omöjligt att fastställa om de svenska beskattningsreglerna för till exempel rörelse eller tillfällig förvärvsverksamhet var applicerbara på utländska företags verksamheter. Enligt ovan nämnda princip ska då delägaren beskattas enligt reglerna i IL 6:16 för den del av det utländska företagets vinst som belöper på honom. Dock måste hänsyn tas till att ett bolags resultat och vinst kan beräknas på olika grunder i olika länder.¹⁴²

Som synes lämnas då ett stort utrymme för tolkning av vilka regler som får anses kunna tillämpas vid inkomstberäkningen av dylika associationer. Anledningen till detta är något svärbegripligt och komplext. Förhåller det sig verkligen så att lagstiftaren inte haft förmågan att utreda vilka regler som blir tillämpbara, eller är det så att lagstiftaren inte ursprungligen kunnat förutse den alltmer globaliserade ekonomin och de skattemässiga konstruktioner och transaktioner denna innebär?

Man kan också fråga sig om lagstiftaren haft för avsikt att situationen ska regleras i praxis för att på så sätt anpassa det något vaga lagrummet efter samhällsutvecklingen och inte tvärtom. Domstolen ges i detta fall möjlighet

¹⁴² Prop. 1989/90:47 s. 63.

att tolkningsvägen avgöra om några regler kan appliceras på aktuell situation. Trots nyss förda resonemang ger inte förarbetena någon direkt vägledning annat än att man säger att reglerna för svenska handelsbolag ska styra inkomstberäkningen i den utländska juridiska personen.¹⁴³

Skattemyndigheternas kontrollmöjligheter vad avser den på den svenska delägaren belöpande vinsten är ytterst begränsade. Om man har för avsikt att skapa ett system med löpande beskattning av delägarens vinst torde det inte vara möjligt att använda någon annan metod än den som omfattar de regler som gäller för handelsbolag. Ur flera synpunkter ansåg lagrådet detta motiverat i sitt betänkande. Trots dessa oklarheter kring den praktiska tillämpningen av de föreslagna reglerna menade lagrådet att det inte förelåg något hinder att genomföra metoden.¹⁴⁴

I de fall då handelsbolagsreglerna tillämpas undantas en eventuell utdelning från det utländska företaget från beskattning. Därmed undviks en dubbelbeskattning av de årliga utdelningarna. Däremot menade lagrådet att en väsentlig dubbelbeskattningseffekt kan uppstå i systemet om en delägare löpande beskattas av sin andel av det utländska företags vinst. Om inte utdelning i företaget sker kommer uppsamlade vinstmedel att påverka företagets värde. Upparbetade vinstmedel ger därmed ett högre pris om delägaren väljer att sälja sina andelar eller sitt eventuella aktieinnehav i företaget. Vinsten som avskattats genom den löpande beskattningen kommer dock inte att minska den skattepliktiga realisationsvinsten. Detta menade lagrådet bero på att realisationsvinsten i detta fall torde kunna beräknas med utgångspunkt utifrån vad delägaren erlagt i anskaffningskostnad för andelarna eller aktierna och vad försäljningen av desamma inbringat.¹⁴⁵

8.2 Hur långt sträcker sig de svenska CFC-reglerna beträffande fördelning av uppkommen reavinst?

Det framgår av de svenska CFC-bestämmelserna¹⁴⁶ att en delägare i en utländsk juridisk person ska beskattas för den del av vinsten i den utländska

¹⁴³ För vägledning se praxis på området, bland annat mål RÅ 1992 ref. 94 och RÅ 2000 ref. 13.

¹⁴⁴ Prop. 1989/90:47 s. 63.

¹⁴⁵ Ib.

¹⁴⁶ IL 6 kap.

juridiska personen som belöper på delägaren. Regeringsrätten fastställde i RÅ 2000 ref. 13 att beskattningen vid inkomstberäkningen skulle ske hos den utländska juridiska personen och inte hos delägarna även om svenska beskattningsregler tillämpades. Härav menade domstolen att beskattningen ska ske på grundval av att det är den utländska juridiska personen som ska beskattas eftersom det är denna och inte delägarna som bedriver den faktiska verksamheten i fråga. Av detta följer således att domstolen valde att frångå de inhemska bestämmelserna om skadeförsäkringsföretag. Inte heller ansåg man att reglerna om utländska skadeförsäkringsföretag kunde tillämpas av den anledningen att dessa bara gäller utländska skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet här i Sverige.

Målets slutsats var att någon analog tolkning av bestämmelserna i 2 § 6 mom. SIL inte kunde göras. Med andra ord fick resultatet beräknas enligt de skatteregler som gäller för företag i allmänhet. Utgången av målet ligger i linje med vår egen åsikt, nämligen att några särskilda regler inte bör bli tillämpbara vid inkomstberäkningen. Nedan kommer problematiken att påvisas eftersom detta blir särskilt påtagligt vid reavinster uppkomna i utländska juridiska personer.

8.3 Regler som aktualiseras vid uppkommen reavinst

I RÅ 1992 ref. 94 aktualiserades behandling av realisationsförlust. Frågan löstes genom tolkning av lagens ordalydelse. Eftersom reglerna i 28 § SIL helt var inriktade på svenska handelsbolag, fann Regeringsrätten att reglerna för ett aktiebolag¹⁴⁷ ska tillämpas vid överlåtelse av andelar i ett CFC-bolag även om den löpande beskattningen följer handelsbolagsreglerna. Av fallet kan därmed utläsas att de beskattningsregler som gäller för handelsbolag inte per automatik är tillämpliga på delägare i utländska juridiska personer som per definition inte är att betrakta som utländska bolag.

Handelsbolagsreglerna ger inte någon ledning för hur inkomsten, som beskattas löpande hos delägaren, ska beräknas. I fallet menade skatterättsnämnden att det varken framgår av lagtext eller förarbeten vilka regler som blir tillämpbara vid delägarbeskattning. Dock ansåg nämnden det vara klart

¹⁴⁷ 24 och 27 §§ SIL.

att inkomstberäkningen, beträffande bland annat värdeminskningsavdrag, ska ske hos företaget och inte hos delägarna.

Regeringsrätten hänvisade i sin dom till att ett delägarskap i en utländsk juridisk person vid en avyttring och en uppkommen realisationsvinst ska behandlas enligt andra regler än dem som vanligtvis gäller för aktieförsäljningar här i riket.

I mål RÅ 1997 ref. 36 framkom en annan i detta avseende intressant slutsats. Den skattskyldige tänkte i målet sälja sina andelar i ett tyskt Kommanditgesellschaft som han ägde till 99 procent till ett av honom helägt tyskt GmbH. Skatterättsnämnden menade att det tyska kommanditbolaget var att anse som en utländsk juridisk person enligt SIL 16 § 2 mom. och detta var avgörande för fallet. På frågan om hur reavinsten skulle beräknas menade nämnden att aktiereavinstreglerna i SIL 27 § skulle tillämpas. Mot denna åsikt opponerade sig regeringsrätten. Andel i utländsk juridisk association, som motsvarar ett svenskt handelsbolag, omfattas inte i uppräkningslagen i SIL 27 §. Regeringsrätten tillämpade istället reglerna i 24 och 31 §§.

Det kan konstateras att reglerna för reavinstbeskattning skiljer sig åt i de båda fallen då delägarbeskattning med stöd av CFC-reglerna blir aktuell. Detta beror på om den utländska juridiska personen är ett eget skattesubjekt i sitt hemland eller ett bolag motsvarande ett svenskt handelsbolag.

En ackumulerad vinst som uppstått i det utländska företaget riskerar här att utsättas för dubbelbeskattning hos delägaren. När reavinstberäkningen ska göras enligt de regler som gäller för svenska aktiebolag i kombination med att delägaren inte ges någon möjlighet att korrigera vinst, skapas en i skattehänseende inte helt "förmånlig" dubbelbeskattningssituation. Denna följd har beaktats i förarbetena men några tillräckliga skäl ansågs inte finnas för att införa särreglering.¹⁴⁸

Man kan av nyss refererade rättsfall dra slutsatsen att speciella regler om svenska handelsbolag inte är att tillämpa vid beskattning av delägare i utländska juridiska personer. Praxis på skatteområdet pekar således på att allmänna regler för handelsbolag är de som ska styra inkomstberäkningen. Det får sägas vara tämligen oklart med vad som avses med allmänna regler och

¹⁴⁸ Prop. 1989/90:47 s. 69.

som inledningsvis framhållits är tanken med denna uppsats delvis att nägorlunda försöka bringa klarhet i vilka bestämmelser som kan sägas omfattas av dessa CFC-regler.

I det nya lagförslaget ges en fingervisning av vilka regler som ska vara att betrakta som allmänna. För att inkomstberäkningen inte ska bli alltför svår att genomföra bör vissa bestämmelser i inkomstskattelagen inte tillämpas enligt utredningen. Det gäller bestämmelserna:¹⁴⁹

- om underprisöverlåtelse i 23 kap.,
- om periodiseringsfonder i 30 kap.,
- om ersättningsfonder i 31 kap.,
- om koncernbidrag i 35 kap.,
- om kommissionärsförhållanden i 36 kap.,
- om fusioner och fissioner i 37 kap.,
- om verksamhetsavyttringar i 38 kap.,
- om tidigare års underskott i 40 kap.,
- om uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap.

I utredningen föreskrivs även ett tillvägagångssätt för beräkning av företags resultat. Man menar att detta ska beräknas som om den utländska juridiska personen hade varit ett svenskt aktiebolag, dock med anpassningar gjorda utifrån det faktum att personen är verksam i en annan rättsordning. Vissa bestämmelser i IL ska därför inte tillämpas.¹⁵⁰

Som utgångspunkt för resultatberäkningen ska det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och balansräkning i samma valuta som den som räkenskaperna förs i.¹⁵¹

Med hänsyn till varierande förhållanden framstår det som klart att resultatet ska beräknas enligt reglerna i IL som om det utländska företaget var ett svenskt aktiebolag när man kan använda sig av en vinst framräknad enligt företags redovisning eller en vinst framräknad enligt den jurisdiktion företaget befinner sig under.¹⁵²

¹⁴⁹ SOU 2001:11 s. 222 f.

¹⁵⁰ SOU 2001:11 s. 221.

¹⁵¹ Ib.

¹⁵² Ib.

Eftersom det nya lagförslaget ännu inte godkänts av riksdagen är det ännu för tidigt att säga vilka regler som kommer att gälla i framtiden. Helt klart är dock att vid uppkomna reavinster kan följande sammanfattning göras av de i kapitlet refererade rättsfallen:

- 28 § SIL blir tillämplig vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag
- 27 § SIL gäller vid avyttring av andelar i sådana utländska juridiska personer som taxeras som handelsbolag enligt CFC-reglerna samt vid avyttring av aktier i utländska bolag
- 31 § SIL används vid avyttring av andra utländska juridiska personer, som taxeras som handelsbolag men inte enligt CFC-reglerna, till exempel ett tyskt Kommanditgesellschaft.

Ovan nämnda uppställning täcker naturligtvis inte alla uppkomna situationer. Därför spelar fortfarande de allmänna reglerna för handelsbolag en betydelsefull roll vid inkomstberäkningen. Eftersom någon klar bestämmelse inte finns får domstolarna i sin rättstillämpning även fortsättningsvis tolka lagen för att komma fram till vilka regler som är att tillämpa. Som tidigare nämnts aktualiserades tillvägagångssättet i RÅ 1992 ref. 94 där CFC-bolaget fick anses ha större likheter med ett aktiebolag och därför tillämpade aktiebolagsreglerna vid reavinstbeskattningen även om den löpande beskattningen följde handelsbolagsreglerna. Av yttersta vikt är att redogöra för domstolens möjligheter till liknande bedömningar.

8.4 Tekniska möjligheter vid lagtolkningen

De svenska rättsinstanserna finner framförallt sin vägledning i lagtext, förarbeten, andra rättskällor samt i tidigare rättspraxis. Självklart täcker inte lagen alla tänkbara situationer som kan uppkomma och som kräver en skatterättslig lösning. I takt med samhällsutvecklingen uppkommer också nya situationer som ställer höga krav på domstolen som får ett stort handlingsutrymme beträffande bedömningen om en situation får anses falla in under en viss lagregel. Domstolen blir då tvungen att tolka lagen och till sin hjälp erbjuds inte bara rättskällor utan även andra tillvägagångssätt. Ett av dessa är att domstolen kan dra analogier från tidigare avgöranden eller ur redan befintliga lagregler.

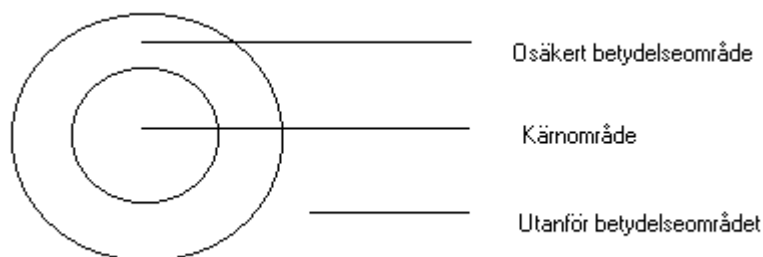
8.4.1 Tolkning av lagtext

Skattelagstiftningen visar prov på att vara detaljrik. Dock hamnar ofta uppkomna situationer utanför lagtextens tillämpningsområde. Något skönsmåsig utrymme lämnas ej vid tolkningen – särskilda regler finns uppställda för hur rätten bör gå tillväga vid förfarandet.

De lagregler som uppställs i bland annat inkomstskattelagen är ofta vägledande och utgör ett beslutsunderlag för det enskilda fallet. Reglerna har en allmänt hållen karaktär eftersom de är avsedda att tillämpas på en viss typ av fall, men inte på ett visst specifikt.¹⁵³ Rättskiparna har flera metoder att tillgå vid tolkningen av om en rättsregel får anses kunna appliceras på ett specifikt fall. Vi ska nedan kortfattat nämna några av de metoder som finns tillhands.

8.4.2 Normers lexikaliska innebörd

Vid lagtolkning måste domstolen alltid utgå ifrån en språklig tolkning av lagtexten. Lagstiftaren och andra sakkunniga som bidragit till lagstiftningens innehåll har självklart med sitt språk och sin grammatik präglat lagregelns språkliga uppbyggnad. En lagregel har inte sällan ett bokstavligt och ett språkligt huvudområde, så kallat kärnområde. Inom detta råder inga tveksamheter om att en lagregel är användbar. En figur får illustrera problematiken.¹⁵⁴



Inom det osäkra betydelseområdet är det inte helt klart om bestämmelsen är användbar. Detta framgår med andra ord inte direkt av lagtexten. Då fallet hamnar utanför betydelseområdet finns fall där domstolen tillämpar en lag

¹⁵³ Lehrberg, Bert, *Praktisk Juridisk Metod*, 3:e upplagan, Uppsala 1996, s. 70 ff.

¹⁵⁴ Lehrberg (1996) s. 79 f.

regel trots att det är tydligt att fallet inte ryms inom den språkliga innebörden.¹⁵⁵

När en bokstavlig tolkning av en rättsregel inte är tillräcklig för en bedömning, finns andra tolkningsregler och metoder i syfte att vägleda domstolarna. Dessa kan då exempelvis hämta vägledning från förarbetena, som i vårt fall prop. 1989/90:47, där det stipuleras att de allmänna handelsbolagsreglerna initialt är de som ska aktualiseras vid inkomstberäkningen. Eftersom reglerna inte alltid blir automatiskt tillämplbara återstår att undersöka om de kan falla in under nedan nämnda tolkningsmetoder.

8.4.3 Extensiv och restriktiv tillämpning i det osäkra betydelseområdet

Som ovan nämnts ger reglerna i IL 6:16 en något diffus vägledning för hur och hur långt reglerna om handelsbolag sträcker sig. När det visar sig att problemet hamnar utanför den språkliga formuleringen, men inom det osäkra betydelseområdet, är domstolen tvungen att avgöra om bestämmelsen trots allt ska tillämpas. Så kan vara fallet då en rättsregel är vagt formulerad.¹⁵⁶

Om domstolen beslutar sig för att inte tillämpa normen på det specifika fallet, har den gjort en restriktiv tolkning av regeln. Vid tillämpning av normen har domstolen motsatsvis gjort en extensiv tillämpning av regeln.¹⁵⁷

8.4.4 Fall utanför kärnområdet och det osäkra betydelseområdet

Då det specifika fallet hamnar utanför kärnområdet och det osäkra betydelseområdet kan lagregeln trots det komma att tillämpas. Det sker i så fall genom att domstolen tillämpar regeln *e contrario* eller gör ett analogislut. Detta tillvägagångssätt bör dock användas i minsta möjliga mån. Om domstolen väljer att göra en analog tillämpning skapar domstolen en ny eller generell regel fast problemet får anses ligga utanför regelns språkliga innebörd.¹⁵⁸

¹⁵⁵ Ib.

¹⁵⁶ Lehrberg (1996) s. 80.

¹⁵⁷ Ib.

¹⁵⁸ Peczenik, Aleksander, *Juridisk argumentation*, Lund 1990, s. 189.

8.4.5 Avslutande synpunkter

Den skatterättsliga principen "ingen skatt utan lag" är ett exempel på när analogislut inte bör göras.¹⁵⁹ Dock står det i IL 6:16 att reglerna för inkomstberäkning ska följa den vinst som belöper på delägarens andel för att löpande kunna beskattas. Med andra ord ger denna regel utrymme för beskattning och något analogislut behöver i sådant fall inte göras varpå en vidare diskussion ter sig något överflödigt så länge domstolen inte tillämpar en annan lagregel.

En analogi kan anses rättfärdigad genom att det finns en likhet mellan situationerna. Åke Frändberg menar att det inte får vara vilka likhetsegenskaper som helst som får motivera ett analogislut. Dessa måste garantera en positiv rättsgrund.¹⁶⁰

De likhetsegenskaper som Frändberg hävdar utgöra en positiv rättsgrund anser han vara likställda med ett önskvärt samhällstillstånd. Dessa egenskaper måste vara relevanta i det juridiska sammanhanget och kriterierna för om reglerna är lika eller inte ska väljas efter de ändamål som eftersträvas. Till syvende og sist hävdar Frändberg att det är det önskvärda samhällstillståndet som ska sättas i fokus för att analogislut ska kunna berättigas.¹⁶¹

Normalt förutsätter ett analogislut en likhetsrelation mellan det typfall som tveklöst faller in under normens tillämpningsområde och det svåra fallet. Möjligheten att i ett oreglerat fall låna lösningen från ett som företer väsentliga likheter garanterar en förutsebarhet i lagstiftningen och koherensen förstärks. Likheten måste dock vara väsentlig.¹⁶²

Beskattningen enligt IL 6:16 är den som används för delägarbeskattning i handelsbolag även om detta lagrum inte ger uttömmande riktlinjer för hur förfarandet vid inkomstberäkningen ska ske. Vi menar att likhetsegenskaperna i många fall är så pass relevanta i det juridiska sammanhanget att ett analogislut är motiverat. Exempel på ovan sagda kan gälla en reavinst som

¹⁵⁹ Peczenik (1990) s. 195 f.

¹⁶⁰ Frändberg, Åke, *Om analog användning av rättsnormer – En analys av analogibegreppet inom ramen för en allmän juridisk metodologi*, Stockholm 1973, s. 149.

¹⁶¹ Frändberg (1973) s. 128.

¹⁶² Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?*, Lund 1995, s. 342.

uppkommit i en utländsk juridisk person, men som delats skevt för att den i Sverige bosatta delägaren ska erhålla en lägre skatt på sin andel.

Möjligtvis kan det till och med vara så att uttalandet i propositionen rent faktiskt ger stöd för tillämpningen av ovan nämnda regler och därför gör frågan om analogislut något mindre viktig. Vi hävdar dock att detta uttalande är något vagt vad beträffar givandet av vägledning för vilka regler som bör styra inkomstberäkningen. Därför är vår åsikt att de flesta reglerna för handelsbolag åtminstone berättigas inför ett vägskäl där lagregler ska väljas. Nedan kommer vi därför att redogöra för hur reglerna om handelsbolag kan träffa en reavinst som exempelvis har uppdelats opropotionerligt.

9 Handelsbolag

9.1 Allmänt

När delägarna i den utländska juridiska personen har för avsikt att realisera bolaget uppstår en för svenska myndigheter besvärlig situation. Eftersom delägare blir löpande beskattade för deras andelar av bolaget gäller det för svenska myndigheter att veta hur stor del av reavinsten som är att hänföra till denna andel. När man pratar om handelsbolag måste en betydelsefull distinktion mellan skatterättsliga och civilrättsliga begrepp göras.

9.2 Fördelning av resultatet

Vi antar att delägarna i den utländska juridiska personen är tre till antalet. Två av dessa, X och Y, har hemvist i Sverige och innehar en ägarandel på 25 procent vardera. Den tredje delägaren, Z, är bosatt utomlands och inskränkt skattskyldig i Sverige för eventuella inkomster. Delägarna har genom ett civilrättsligt avtal kommit överens om att fördela eventuell reavinst uppkommen i den utländska juridiska personen genom följande avtalslydelse.

- X innehar 25 procent av den utländska juridiska personen och ska erhålla tio procent av uppkommen reavinst.
- Y innehar även han 25 procent av den utländska juridiska personen och ska erhålla en lika stor del av den uppkomna reavinsten.
- Z, med sitt innehav på 50 procent, har genom det skrivna avtalet tillförsäkrat sig 80 procent av reavinsten.

Med denna vinstfördelning uppstår problem vid den löpande delägarbeskattningen. De CFC-bestämmelser som Sverige tillämpar får som följd att betydande skatteinkomster faller bort för staten. Som tidigare nämnts ska delägare beskattas enligt de regler som gäller för svenska handelsbolag.¹⁶³ Frågan är då om reglerna om vinstfördelning i handelsbolag kan appliceras på det civilrättsligt bindande avtalet.

I handelsbolagslagen finns dispositiva regler för vinst- och förlustfördelningen. Huvudregeln vid beskattningen är dock att de skatterättsliga och

¹⁶³ IL 6:16.

civilrättsliga vinstfördelningarna ska följa varandra och att desamma ska vara affärsmässigt betingade.¹⁶⁴ Den skattemässiga vinstfördelningen ska frångås om inte båda dessa villkor är uppfyllda.¹⁶⁵ I vissa fall kan man skattemässigt bortse från civilrättsligt bindande avtal. Detta gäller vid:

- Skenrättshandling
- Felaktigt rubricerad rättshandling
- Kringgående av gällande skattebestämmelse

Dessa fall ska kort behandlas nedan.

9.2.1 Skenrättshandling

I avtalslagens 34 § stipuleras att en rättshandling som tillkommit för skens skull utan någon som helst verklighetsförankring inte är gällande mellan parterna.¹⁶⁶ Detta avtal kommer i sådant fall inte heller att vara gällande i skattehänseende mot svenska myndigheter. Avtalet som sådant har kommit till stånd av den enkla anledningen att delägaren vill föra ett lägre belopp till beskattning här i riket, samtidigt som han låter resterande del kvarstanna utomlands i hopp om att de svenska skattemyndigheterna inte ska uppdaga skenrättshandlingen mellan parterna.

9.2.2 Felaktigt rubricerad rättshandling

Rättshandlingar som företas inom ett handelsbolag ska skatterättsligt bedömas utifrån sin egentliga innebörd. Visar det sig att rättshandlingen egentligen syftar till något annat än vad som civilrättsligt avtalats mellan parterna är en genomsyn på sin plats. Det gäller då att undersöka om parterna genom felaktigt rubricerade handling skaffat sig en obehörig skattförmån. Vi förutsätter dock att det inte rör sig om en skenrättshandling eftersom rättsläget beträffande denna typ är tämligen klart.¹⁶⁷

Vid ett applicerande av dessa bestämmelser på vårt exempel om hur långt CFC-reglerna sträcker sig när en reavinst inte delas upp proportionerligt, är det möjligen så att den uppkomna reavinsten har realiserats för att till exempel ersätta eller utjämna en avtalsförbindelse parterna emellan.

¹⁶⁴ Prop. 1993/94:50 s. 247.

¹⁶⁵ Carlstedt, Sven, *Vinstfördelning från handelsbolag*, Skattenytt 1995, s. 707 f.

¹⁶⁶ Adlercreutz, Axel, *Avtalsrätt 1*, 10:e upplagan, Lund 1995, s. 233.

Nästa steg blir att pröva om avtalet är att anse som affärsmässigt i den bemärkelsen att parterna önskar uppnå största möjliga vinst med hänsyn till kringliggande faktorer eller om villkoret har utformats av någon annan anledning.¹⁶⁸ Ett adekvat tillvägagångssätt vore då att se till personernas relation till den utländska juridiska personen. Möjligen kan det visa sig att personen Z i vårt exempel ovan, bara utgör en person i intressegemenskap med de delägare som är skattskyldiga i Sverige. Visar det sig då att personen i fråga inte har någon annan anknytning än en tecknad ägarandel kan myndigheterna, om man har fullgod bevisning, med all enkelhet genom genomsyn konstatera att rättshandlingen är felaktigt rubricerad och i skattehänseende därmed otillbörlig. Ägarstrukturen har då skapats för att kringgå de svenska skattebestämmelserna.¹⁶⁹

Vid en genomsyn bör berörd part handla med försiktighet i sin bedömning. Möjligtvis är en affärssuppgörelse mellan två oberoende parter presumierbar till affärsmässigt betingad. Detta behöver dock inte alltid vara fallet. Omvänt kan exempelvis ett "dåligt avtal" som ingåtts mellan personer i intressegemenskap där ena parten tar förlusten och den andra vinsten presumeras vara icke affärsmässigt betingad.¹⁷⁰

En viss försiktighet måste iakttas vid bedömningen av ett avtals affärsmässighet. En genomsyn av avtalet bör inte föranleda att man frångår det samma enbart för att skatteplanering sker utifrån gällande bestämmelser. Applicerat på exemplet betyder detta att skatteplaneringstransaktionen endast kan frångås om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.¹⁷¹

9.2.3 Kringgående av gällande skattebestämmelse

Led för led-principen är en viktig skatterättslig princip vid lagtolkning. Den stipulerar att varje rättshandling vid en skattemässig bedömning ska behandlas separat. En samlad bedömning av flera rättshandlingar görs i kringgåendefallen. I dessa fall prövas dessutom frågan om rättshandlingarna är

¹⁶⁷ Carlstedt (1995) s. 708 ff.

¹⁶⁸ Ib.

¹⁶⁹ Se vidare RÅ 1995 not. 95.

¹⁷⁰ Carlstedt (1995) s. 708 ff.

¹⁷¹ Ib.

beroende av varandra. Prövningen görs genom en genomsyn. Skattemässigt bedöms rättshandlingarna utifrån deras samstämmighet sinsemellan.¹⁷²

En samlad bedömning bör göras av rättshandlingarna med avseende på de skattemässiga konsekvenserna om en delägare i ett handelsbolag har accepterat en skevdelning av resultatet mot kompensation. Likt diskussionen i avsnitt 9.2.2 gäller även här att delägare som inte är i intressegemenskap många gånger är villiga att avtala om en skevdelning mot att de kompenseras på något sätt. Trots att avtalen många gånger är affärsmässigt korrekta ska de skattemässigt ses som beroende av varandra och det skevdelade resultatet frångås.

9.3 Sammanfattning och egna kommentarer

Domstolarna torde efter ovan förda diskussion kunna använda sig av de allmänna svenska regler som ligger i periferin¹⁷³ kring handelsbolag i sitt försök att stävja skatteflykt genom exempelvis en skevdelning uppkommen i en utländsk juridisk person. Dock måste det vara så att de tolkningar av lagen som görs skapar rättssäkerhet så att man kan få en god överblick av rättsutvecklingen. Vi menar självfallet inte att analogier är något man bör göra i någon större omfattning, utan detta ska givetvis i sinom tid kunna utläsas av lagtextens ordalydelse på aktuellt rättsområde. Som vi tidigare nämnt bland annat i referatet av mål RÅ 1992 ref. 94 där en analog tolkning av aktiebolagsbestämmelserna gjordes blev dessa bestämmelser tillämpliga istället för de allmänna regler som gäller för handelsbolag eftersom situationen mer var att jämföra med ett aktiebolags. Så länge någon adekvat lagstiftning inte existerar får vi förlita oss på tillvägagångssättet – att rättspraxis skapad genom lagtolkning leder oss i rätt riktning och uppfyller de krav som rättmätigt kan ställas därpå.

¹⁷² Se RÅ 1986 ref. 75.

¹⁷³ Se bland annat avtalslagen.

10 Tillämpningsproblem

10.1 Allmänt

Vi har idag en global ekonomi med ett intresse att erhålla en så stor avkastning som möjligt. Antalet affärstransaktioner med utlandet är fler och ofta ser vi internationella koncerner, mängder av affärsförbindelser och transaktioner som sträcker sig över landsgränserna.

Som en naturlig följd av detta kan vi skönja en ökad konkurrens mellan stater som inte alltför sällan får till följd att det blir svårare för nationerna att styra sina egna ekonomier. Med ett ökat antal internationella transaktioner blir skattemyndigheternas arbete med att upptäcka skatteundandraganden allt svårare. Arrangemangen för dessa har blivit allt fler och många är förhållandevis billiga att köpa in. Det är därför väldigt viktigt att kampen mot skatteflykten görs genom ett internationellt samarbete där viktig information om ägarförhållanden och motparter i transaktioner utbyts.

10.2 Informationstillgång

10.2.1 Inledning

På området internationell kontroll hopar sig mängder av problem. Det allra största är den svårighet som ligger i att transaktioner inte genomförs i Sverige. Därmed är informationen inte heller tillgänglig i samma utsträckning för svenska myndigheter i förhållande till den information som går att få tag på om den aktuella transaktionen företagits här i riket. Det är därför av yttersta vikt att myndigheterna i olika länder samarbetar för att få fram relevant information rörande transaktionen. Denna behöver ju inte vara oseriös bara för att den görs med ett rättssubjekt i ett land med förmånliga skattebestämmelser.

10.2.2 Anknytning till CFC-lagstiftningen

Det kan vid revisionen framkomma att den utländska juridiska personen kontrolleras från Sverige. Det är väldigt vanligt att man vid flertalet upplägg med motpart belägen i skatteparadis har personer som står som ägare på

”pappret” medan man genom exempelvis fullmakter skrivna mellan fullmaktsgivaren och fullmäktigen ändå helt självständigt kan kontrollera den utländska juridiska personen. Fullmaktsgivaren får med andra ord anses utgöra den verkliga ägaren¹⁷⁴. Det är därför näst intill omöjligt att få fram information beträffande vilket det faktiska ägandet är. Av olika anledningar är det också tämligen ovanligt att svenska skattemyndigheter helt kan bevisa att företaget kontrolleras ifrån Sverige.¹⁷⁵ Det är på grund av detta som CFC-reglerna många gånger inte kan appliceras på dessa situationer, eftersom påtagliga brister i informationstillgången angående ägarstrukturen är ett faktum.

10.2.3 Bedömning av inhämtat material

Det finns flera olika typer av information som man bör ha med i en samlad bedömning av ett företag och dess delägare. Detta kan till exempel röra sig om information om slutna avtal, såväl muntliga som skriftliga, och information om affärspartnern, det vill säga det utländska bolaget.

Såsom ovan nämnts kan denna information bli tillgänglig för myndigheterna på ett flertal olika sätt – det kan röra sig om transaktioner som uppmärksammas av skattemyndigheterna av en slump, om information som blivit tillgänglig genom ett internationellt samarbete skattemyndigheterna emellan och det kan röra sig om erkännanden gjorda av delägare eller företagsledare och konsulter i domstol.

Hos det granskade företaget inhämtar man information om slutna avtal. Sådana avtal förekommer av de mest mångskiftande slag. Avtalet är ett instrument i den ekonomiska omsättningens tjänst, där varor och tjänster vanligtvis utbyts mot någon form av motprestation.¹⁷⁶

Det viktigaste uttrycksmedlet för avtal är ordet. Vid en bedömning ska såväl skrivna som muntligt utsagda avtal bedömas likvärdigt, men svårigheter med muntliga avtal finns givetvis beträffande bland annat dokumentation. Att röna partsavsikten och dylikt är också desto mer problematiskt i sådana fall.¹⁷⁷ Det är inte heller särdeles ovanligt att avtal som är muntligt slutna konstruerats för att dölja andra och reella förhållanden avtalade vid samma

¹⁷⁴ Eng. Beneficial owner.

¹⁷⁵ Se kapitel 2 ovan rörande sekretess i skatteparadis med mera.

¹⁷⁶ Adlercreutz (1995) s. 13 ff.

¹⁷⁷ Ib.

tidpunkt. För att skapa tyngd och slagkraft i ett avtal väljer man därmed oftast att dessa ska vara skriftliga. Vid det följande avgörandet av vad avtalet säger, ställer man avtalets lydelse mot det som bedöms vara parternas faktiska avsikt vid tidpunkten då avtalet ingicks.¹⁷⁸

Det gäller även att med precision fastställa vem initiativtagaren till affären med paradisolaget var, på vilken plats och vid vilken tidpunkt de inledande kontakterna skett, vilka de olika parterna var, vem som företrätt desamma och huruvida till exempel tjänster och producerade produkter verkligen tillhandahållits paradisolagets motpart. En avtalsanalys bör även upptaga en komparation av vilket pris som erlagts till paradisolaget i förhållande till det pris som motsvarande produkter på den svenska marknaden skulle kosta.¹⁷⁹

Förutom en analys av upprättade avtal bör som nämnts även information om det utländska bolaget inhämtas. Denna information om affärspartnern tillhandahålls vanligen från kreditupplysningsföretag, de mängder av databaser som finns samt direkt från utländska bolagsregister. Ibland förhåller det sig så att företaget inte existerar under det namn och under den adress som angivits, och detta är således något som primärt kontrolleras. Därefter söker man basfakta om namn, ägarförhållanden, företagsform samt verksamhetens art och inriktning. Dessa uppgifter, samt uppgifter som till exempel säger vem den faktiska ägaren är, är idag näst intill omöjliga att komma över.¹⁸⁰

Trots detta bör alla registrerade uppgifter ses över noggrant eftersom någon information av intresse kan framkomma. Uppgifter om vem som företräder bolaget, vem som är aktieägare däri och vilket företag som tillhandahållit företaget kan vid en jämförelse med andra utredningar där samma företrädare förekommer leda till att uppläggen i just dessa bolag avslöjas. Om uppgifter om kapital tillhandahålls kan man med hjälp av det nominella aktiekapitalet, det faktiska emitterade kapitalet och det faktiska inbetalda kapitalet troligtvis vara ett steg närmare i bedömningen av om företaget kontrolleras av svenska delägare.¹⁸¹

Av företagets adressuppgifter kan man oftast dra slutsatsen om företaget har egna lokaler i skatteparadis eller om det är ett så kallat brevlådeföretag där

¹⁷⁸ Persson (2000) s. 22 f.

¹⁷⁹ Ib.

¹⁸⁰ Ib.

¹⁸¹ Ib.

en agent hanterar bolagets förpliktelser. Det är också betydelsefullt för utredningen om det i informationen om affärspartnern framgår vilken typ av bolag som registrerats i skatteparadiset. Denna information kan tillsammans med kunskaper om landets lagstiftning utvisa om bolaget får bedriva påstådd verksamhet eller ej samt om densamma får bedrivas inom landets gränser.¹⁸²

När skattemyndigheten gör en bedömning av vad som faktiskt utförts i förhållande till vad som avtalats är det för att få information om den verkliga situationen. En noggrann kontroll bör ske av vilka kontakter, såväl muntliga som skriftliga, som det svenska företaget och paradisbolaget haft, vad som producerats och den affärsmässiga nyttan av det som producerats. Ofta sker betalning för tjänster och immateriella tillgångar där värdet och substansen är mycket tveksam. Dock kan det givetvis vara så att hela inköpet av en vara eller tjänst gått korrekt till, och att det som tillhandahållits från bolaget varit ett befogat inköp där prestationen överensstämmer med vad som avtalats.

De fakturor som härstammar från paradisbolag måste självfallet studeras med noggrannhet. Handlingar som innefattar betalningar kan påvisa om dessa gått den förväntade vägen. Inga kopplingar får finnas till svenska konton och inte heller till utbetalande part. Annat av vikt som bör studeras är att namn, adress, telefonnummer och liknande uppgifter stämmer överens med de förväntade och de som framgår av inhämtade kreditupplysningar. Om uppgifterna skiljer sig åt är sannolikheten stor att allt inte står rätt till.

Som nämnts ovan är det ytterst svårt att få fram den information som nyss beskrivits. Det är problematiskt att få ut sekretessbelagda uppgifter från skatteparadis eftersom dessas ekonomi till stor del är beroende av det kapital man attraherar från utlandet. Dock har ett internationellt samarbete mellan skattemyndigheter i industriländerna påbörjats. Information mellan dessa utbytes och nedan ska ges exempel på sådana lyckade utbyten för Sveriges del.

10.2.4 Information framkommen genom ett internationellt samarbete

Det finns från svensk sida ytterst sällan skatteavtal eller andra överenskommelser med skatteparadis. Informationen om bolag registrerade i skatteparadis är som ovan nämnts sekretessbelagd och i högsta grad svåråtkomlig.

¹⁸² Ib.

Dock kan ett samarbete med tredje land som av en eller annan anledning också det berörs av transaktionerna visa sig vara användbart då information inhämtas.

Skattemyndigheterna har på senare tid företagit liknande utbyten av information med tredje land. Informationen som utbyts rör transaktioner med bolag i skatteparadis. Nedan kommer vi att närmare redogöra för ett rättsfall som får anses belysa hur effektivt ett samarbete två länders skattemyndigheter emellan kan vara.¹⁸³ I fallet hade transaktioner med paradisbolaget troligtvis inte kommit till myndigheternas kännedom såvida informationsutbytet inte skett.

I en av Trelleborgs Tingsrätt nyligen meddelad dom¹⁸⁴ hade de båda tilltalade bildat ett bolag i Sverige vars aktier de vid olika tillfällen vidare sålde till ett av dem bildat CFC-bolag i Gibraltar utan att någon realisationsvinst togs upp till beskattning här i riket. Samtidigt införskaffades å det Gibraltarregistrerade bolagets räkning två bankkonton i Schweiz. Köpeskillingen för aktierna i det svenska bolaget insattes på dessa båda konton i samma proportion som aktierna tidigare innehafte, A med 1/3 och B med 2/3. De tilltalade kom i rättegången att hävda att bankkontona innehades av det Gibraltarregistrerade bolaget, medan åklagaren gjorde gällande att kontona var personliga.

Tingsrätten fastställde att bankkontona var personliga och inte tillhörde bolaget. Rätten ansåg att det inte kunde bero på något misstag att A och B angavs som kontoinnehavare istället för bolaget i en mängd handlingar. Dessutom hade det varit enkelt för A och B att, trots att de inte hade bevisbördan, visa att bolaget varit innehavare om så varit fallet. Detta hade inte gjorts. För övrigt var vissa inbetalningar gjorda till kontona svåra att knyta till bolaget.¹⁸⁵

För att ett giltigt avtal ska föreligga måste parternas vilja återspeglas. Att så inte är fallet framgår ofta av hur parterna handlar rent faktiskt. Om ett avtal inte återspeglar partsviljan ska det helt eller delvis lämnas utan avseende. Eftersom inbetalningarna av pengarna skedde till konton som fastställts tillhöra A och B och inte bolaget, var avtalen att betrakta som skenhandlingar

¹⁸³ Det finns förutom nedan kommenterade fall ytterligare domar där olagliga transaktioner med skatteparadis har upptäckts på grund av länders informationsutbyte. Se bland annat länsrättens dom 2001-03-28 mål nr. 1165-01.

¹⁸⁴ Dom 2001-02-16, mål nr. B 472-00.

som helt skulle lämnas utan avseende. A och B blev således skattskyldiga för alla transaktioner som var att hänföra till bolaget sedan dessa ansågs vara personliga.¹⁸⁶

Att svenska skattemyndigheter fick upp ögonen för detta fall berodde på att aktier i ett svenskt bolag såldes vidare till en stor tysk koncern via Gibraltarbolaget något år efter ovan anförda transaktioner. Den tyska koncernen lämnade uppgifter till tyska skattemyndigheter om uppköpet av aktierna. Uppgifterna vidarefördes till svenska skattemyndigheter och ledde till att skattebedrägeriet upptäcktes.

10.2.5 Skönsmässig bedömning av ägarandel – ett sätt att motverka brist på informationstillgång?

Även i ytterligare ett fall¹⁸⁷ har svenska myndigheter fått upp ögonen för misstänkta skattebedragare genom ett informationsutbyte – denna gång med amerikanska myndigheter. Att uppgifterna blivit uppmärksammade av amerikanska IRS berodde på att man vid en granskning av ett amerikanskt dotterbolag till det svenska bolaget fick fram uppgifter om att provision bokförts på ett avräkningskonto. Beloppen hade därefter förts vidare till ett bolag beläget på Cayman Islands utan att någon som helst intäkt- eller kostnadsföring skett.

Aktuella för utredningen var tre svenska bröder, varav en var föremål för rättslig prövning i länsrätten. Både länsrätten och skattemyndigheten gjorde samma bedömning. De tre bröderna ansågs vara företagsledare eftersom de hade haft ett bestämmande inflytande i bolaget på Cayman Islands. Provisionerna, som hade utbetalats via USA, hade inte ansetts motsvaras av några som helst driftskostnader hos det svenska bolaget. Den skattemässiga bedömningen blev då att utbetalningarna skulle jämföras med oredovisade förmåner eller obehörigen uteslutna medel från fåmansföretag. Vart pengarna tagit vägen var något som inte kunnat påvisas.

Provisionsbeloppen hade betalats ut från det svenska aktiebolaget. Praxis¹⁸⁸ på området presumerar då att det är huvudaktieägarna som ska beskattas för de undandragna medlen som lön eller utdelning. Detta bygger på antagandet

¹⁸⁵ Domen s. 24 f.

¹⁸⁶ Domen s. 25 f.

¹⁸⁷ Länsrättens dom 2000-12-12 mål nr. 11237-11238-98.

¹⁸⁸ Bland annat RÅ 1980 1:56.

att de medel som undanhållits stått till huvudaktieägarnas förfogande. I de flesta fall är detta något som kan antagas och någon särskild bevisning om att så är fallet är därför inte nödvändig. Den klagande brodern lyckades inte heller bryta presumtionen i detta fall eftersom domstolen inte kunde fästa tilltro till hans utsaga att han inte förfogat över utbetalda belopp. Sammanfattningsvis fann länsrätten därmed att han som en av tre delägare kunde beskattas för en tredjedel av de överförda och sålunda obehörigen uteslutna beloppen. Domen är överklagad.

Det bör påpekas att domstolen i domen utan vidare bevisning om ägarandelen i bolaget på Cayman Islands valt att beskatta vardera skattskyldig med en tredjedel av de överförda beloppen. Länsrätten fann det styrkt att den klagande brodern var en av tre delägare i bolaget. Därför menade man vidare att han åtminstone tillgodojort sig en tredjedel av de obehörigen uteslutna beloppen. Detta betyder att brodern dels kunnat få ut mer och dels mindre av beloppen beroende av hur stor andel han ägt i bolaget. Genom domstolens ordval pekar allt på att man avgjort frågan genom att göra en skönsmässig bedömning. Antagandet har därmed varit att de tre delägarna äger lika stor del i bolaget och delar undandragna belopp lika.

Vi tycker att förfarandet som sådant kan liknas vid en omvänd bevisbörda om domstolen anser att bevisningen som skattemyndigheterna lägger fram tydligt pekar på att det påstådda förhållandet är riktigt. Detta kommer att kommenteras vidare i nästföljande avsnitt. Utvecklingen är intressant av den anledningen att skattemyndigheterna inte tycks behöva lägga fram fullgod bevisning för att saken ska avgöras till myndigheternas fördel. Denna utveckling kan även i sådant fall stärka den svenska statens syfte med CFC-lagstiftningen – att försöka förhindra uppskjuten delägarbeskattning genom att omfattande belopp förs utomlands.

10.2.6 Ny rättsutveckling?

I ett flertal skatteprocesser¹⁸⁹ gällande transaktioner med skattejurisdiktioner har rättskiparna konstaterat att den skattskyldige inte visat att det aktuella förhållandet är riktigt. Domstolarna har fäst stor vikt vid tilltron till de av de skattskyldiga lämnade uppgifterna. Härigenom har domstolen tillämpat en

¹⁸⁹ Se bland annat kammarrättens avgöranden 2001-03-15 mål nr. 6222-1999 och 6223-1999.

ny form av bevisbörderegeln som påminner något om den omvända bevisbördan.

Den allmänna bevisbörderegeln som på sistone har tillämpats innebär alltså att den som lättast kan förebringa bevisning ska göra det. Av stor vikt är att skattemyndighetens påståenden ska vara godtagbara, vilket betyder att dessa ska räcka för att kunna upptaxera vederbörande innan processen kommer till domstol. Detta betyder dock inte att skattemyndigheten under processen kan ta allt med ro utan måste presentera en effektiv motbevisning för att försöka slå hål på de argument som den skattskyldige lägger fram. På detta sätt har bevisbördan på senare tid gått över på den skattskyldige om skattemyndighetens utredning om de bakomliggande omständigheterna är grundligt gjord.¹⁹⁰

Detta beror på att det i flertalet fall är komplicerat för myndigheterna att erhålla en fullgod bevisning samtidigt som det för den skattskyldige inte borde vara av någon större svårighet att besvara de av skattemyndigheterna ställda frågorna – information som myndigheterna av sekretessskäl inte kan komma åt. Vi drar slutsatsen att ett mer aktivt förfarande från skattemyndigheternas sida är att önska för att på ett mer effektivt sätt kunna förhindra transaktioner med skatteparadis. Problemet är bara hur en sådan strategi ska läggas upp mer konkret.

Beviskraven är kommenterade av Leidhammar i en artikel i Skattenytt. Denne menar att det vid eftertaxering ställs strängare krav på bevisningen än vid den ordinarie taxeringen. Denna bevisning har vanligen i rättspraxis uttryckts så att skattemyndigheten ska styrka att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift.¹⁹¹

¹⁹⁰ Källqvist, Jan, *Kammarrättsdomar angående begreppet "väsentlig anknytning" och beskattning enligt de s.k. CFC-reglerna*, Rättsnytt nr. 3/2001.

¹⁹¹ Leidhammar, Börje, *Oriktig uppgift – upplysningskyldighet och bevisbörda, en replik*, Skattenytt 2000, s. 280 f.

11 Analys

Med tillkomsten av fler upprättade skattegynnande zoner, både geografiska och branschvisa, har de traditionella skatteparadisen numer visat sig få konkurrens. Detta förefaller i stor omfattning också gälla beträffande länder inom den europeiska unionen och inom stora internationella organisationer såsom OECD. Trots att fler länder inför CFC-regler, som som sagt skapas för att motverka internationell skatteflykt, har det visat sig att utnyttjandet av skatteparadis bara ökar. Det är därför av största vikt att problemet inte isoleras till att betecknas som nationellt. Ett effektivt internationellt samarbete kan vara den enda utvägen för att någorlunda rå på denna ytterst prekära situation som riskerar att urholka många länders ekonomier.

Bristen på effektivitet när det gäller att förhindra internationell skatteflykt ligger därför inte enbart i vår lagstiftning. Naturligtvis kan vi i preventivt syfte lagstifta om allt hårdare CFC-regler som möjligtvis påverkar viljan att placera kapital utomlands. Uppbyggnaden av skatteparadisen med sina väl utvecklade sekretesskydd tenderar ändå att göra vår CFC-lagstiftning effektiv endast i teorin så länge som transaktionerna med skatteparadisen ökar.

Vad som är anmärkningsvärt är hur länder som innehar CFC-lagstiftning, och med andra ord tycks försöka bekämpa transaktioner med skatteparadis, inför lagstiftningar som är präglade av paradisisens mer eller mindre generösa uppbyggnad. När ett land aktivt arbetar för att bekämpa skatteparadisen med sin CFC-lagstiftning och, såsom exempelvis Sverige nyligen föreslagit, slopar skatten på kapitalvinster på näringsbetingade andelar ger man omvärlden en tvetydig signal. Landet kan då uppfattas som om det står med ena foten på vardera sida och dubbelmoralen blir i högsta grad påtaglig – å ena sidan vill man slopa kapitalvinsten och å andra sidan vill man dra till sig nya beskattningsunderlag. Istället tror vi på vikten av att hålla fast vid sin ställning då det gäller synen på skatteparadis och inte vända kappan efter vinden vad beträffar landets egna ekonomiska situation. Har man åsikten att skatteparadisen ska försvinna bör man avskaffa skattelättnaderna i det egna landet först. Detta har dock visat sig vara väldigt svårt när staterna nu börjat konkurrera på allvar om sina beskattningsanspråk.

Vad gäller analysen av den svenska CFC-lagstiftningen tycker vi att den brister i tillämpningsförfarandet. De regler som styr inkomstberäkningen är mycket komplexa. Inte heller ges någon uttömmande vägledning i den

praxis som finns på området. Det får sägas vara tämligen oklart med vad som avses med allmänna regler och som inledningsvis framhållits var tanken med denna uppsats delvis att någorlunda försöka bringa klarhet i vilka bestämmelser som kan sägas omfattas av IL 6:16.

Genom rättsfallet RÅ 2000 ref. 13 togs ett viktigt steg för att utröna vilka bestämmelser som skulle anses kunna omfattas av CFC-bestämmelserna. I domen framgick att inga särskilda regler för handelsbolag ska tillämpas vid beskattningsförförandet. Utgången av detta mål får anses vara betydelsefull eftersom det fastställdes att det var allmänna regler som skulle användas vid inkomstberäkningen.

Om det nya förslaget stadfästs ges i detta en fingervisning om vilka regler som ska vara att betrakta som allmänna. Dessa bär dock enbart prägeln av att vara exkluderande. Istället för att säga vilka regler som ska gälla talar man om vilka som inte ska göra det. De regler som exkluderats är alla hemmahörande i inkomstskattelagen. Att tro att de allmänna regler som ska tillämpas bara är de som finns i inkomstskattelagen vore troligtvis felaktigt. Den nu överlämnade offentliga utredningen eller tidigare förarbeten talar för att så inte skulle vara fallet.

Som utgångsläge vid inkomstberäkningen spelar således de allmänna reglerna för handelsbolag fortfarande en betydande roll. Först får domstolen se om dessa kan appliceras på den aktuella situationen, och om inte får domstolen gå vidare. Domstolarna kommer därför även i fortsättningen i brist på direkt lagstöd få använda sig av lagtolkning av de regler som allmänt används vid inkomstberäkningen för företag här i riket.

Som framhållits gjordes detta i RÅ 1992 ref. 94 där den utländska juridiska personen vid uppkommen reavinstbeskattning fick anses ha större likheter med ett aktiebolag än ett handelsbolag. Därför tillämpade domstolen aktiebolagsreglerna vid reavinstbeskattningen även om den löpande beskattningen följde handelsbolagsreglerna.

Vad beträffar reglerna som styr uppkommen reavinst är vi av åsikten att praxis här ger en någorlunda vägledning, om än inte helt tillfredsställande. Mycket kvarstår att utröna innan en tillfredsställande vägledning kan ges på detta område.

En eventuell skevdelning av reavinsten torde enligt vår mening kunna angripas med de allmänna regler som gäller för handelsbolag i Sverige. Det får fortfarande anses vara oklart när man med hjälp av lagföringen skattemässigt kan bortse från ett civilrättsligt bindande avtal. Med andra ord skulle domstolen här kunna gå in och se på om skevdelningen har någon reell innebörd eller om man skattemässigt kan bortse från avtalet.

Som hittills framkommit är CFC-lagstiftningen något otydlig då det gäller att ge klara besked beträffande vilka regler som är att tillämpa. Dock är vi av åsikten att lagstiftaren drar en klar fördel av att inte helt klargöra vilka regler som ska tillämpas eftersom det ger en viss öppning till andra bedömningar allteftersom transaktionerna och uppläggen skiljer sig åt. Lagstiftaren har naturligtvis haft i åtanke att reavinster kan uppkomma i ett CFC-bolag. Här öppnas dörren för lagtolkning.

Trots att lagtolkningen av många kan ses som ett icke önskvärt fenomen tycks det förhålla sig så att denna är den enda utvägen. Man måste ha i åtanke att det är oerhört svårt att skapa en lagföring som kan träffa alla situationer/konstellationer utomlands som kan tänkas påverka det svenska beskattningsunderlaget. Att försöka skapa regler som helt ska kunna reglera inkomstberäkningen vore lika svårt som att bita sig själv i svansen. Vi är dock av åsikten att en bättre vägledning i vart fall kunde ges i lagens förarbeten.

Om det nya förslaget går igenom tar detta oss i kombination med praxis på området ett steg framåt när det gäller att bringa klarhet i enligt vilka regler inkomstberäkningen ska göras, genom att man här åtminstone exkluderar bestämmelser.

Av tingsrättens dom 2001-02-16 mål nr. B 472-00, ser vi betydelsen av ett väl fungerat informationsutbyte stater emellan. Här kunde viktig information utbytas mellan ländernas respektive skattemyndigheter. I dessa fall ledde upplysningarna till att den skattskyldige kunde upptaxeras. Genom informationsutbytet erhöll svenska skattemyndigheter uppgifter som man troligtvis aldrig hade funnit på eget bevåg. Detta påvisar hur viktig ett internationellt samarbete är för att förhindra att kapital flyttas till sekretessbelagda konton i skatteparadis.

En ny intressant utveckling tycks ha börjat ta form. Skattemyndigheterna har på senare tid inte behövt lägga fram fullgod bevisning för att saken ska av

göras till myndigheternas fördel. Denna utveckling kan stärka den svenska statens syfte med CFC-lagstiftningen, nämligen det att försöka förhindra uppskjuten delägarbeskattning genom att omfattande belopp förs utomlands.

Ett exempel på nyss beskrivna är domstolens ställningstagande i länsrättens dom 2000-12-12 mål nr. 11237-11238-98, ett ställningstagande vi delar. Domstolen ansåg att ägarförhållandena i paradisolaget kunde bevisas och att de tre bröderna ägde en tredjedel var. Att mot ställda frågor och nekande svar uppskatta ägandet till en tredjedel för att skjuta över bevisbördan på motparten är en utveckling som vi anser vara i linje med hur man bör arbeta med paradisolag med sekretessbelagda uppgifter. Det skulle inte vara några problem för ägaren/ägarna i fråga att visa att skattemyndighetens påstående skulle vara felaktigt.

Principen om att den som har lättast att förebringa bevisning ska göra det får inte anses ha frångåtts. Av avgörande betydelse är dock att de påståenden skattemyndigheten gör ska vara tillfredställande, vilket betyder att dessa ska räcka för att kunna upptaxera vederbörande innan processen kommer till domstol. Vi tycker att förfarandet som sådant kan liknas vid en omvänd bevisbörda om domstolen anser att bevisningen som skattemyndigheterna lägger fram tydligt pekar på att det påstådda förhållandet är riktigt.

Det kan ifrågasättas om det underlag som presenteras av skattemyndigheten alltid är tillfredställande för genomförandet av en skönstaxering. Brister ska dock sammantaget kunna rättfärdiga myndighetens beslut vad beträffar att underkänna motpartens trovärdighet.

Av ovan sagda tycker vi oss kunna skönja vikten av att skattemyndigheten har välutbildad personal som jobbar mer samlat med att få fram uppgifter. Problemet som vi ser det är bara hur strategin bör vara uppbyggd. Offensivare processer i kombination med ett utökat utnyttjande av befintliga CFC-regler hade varit en lösning. Detta skulle naturligtvis ske med ett ökat nationellt/internationellt samarbete i främsta led.

Ett förslag till förbättrande av praxis är att domstolen utnyttjar CFC-reglerna i större omfattning. I ovan föredragna mål med de tre bröderna nämndes överhuvudtaget inte CFC-reglerna i domskälen. Möjligtvis var det så att uppgifter saknades för att kunna göra en inkomstberäkning utifrån de bestämmelser som fanns att tillgå i IL 6:16.

När uppgifter om antalet ägare finns tillgängliga för att genomföra en skönsmässig uppdelning tycker vi att man åtminstone initialt bör göra en prövning om man kan tillämpa metoden för inkomstberäkningen i IL 6:16. I målet valde domstolen dock att inte använda sig av CFC-reglerna utan närmare motivering. Viktigt innehåll i domskälen kan därmed ha gått förlorat. Beräkningen enligt inkomstskattelagen hade inte behövt bli densamma med dessa regler. Kanske var det så att den skattskyldige upptaxerades för ett belopp som inte motsvarades av det reella förhållandet.

Mot bakgrund av allt som framkommit i denna uppsats framstår det som klart att problematiken kring tillämpningen av CFC-lagstiftningen inte får leda till att svenska domstolar istället väljer att använda sig av en skönsmässig bedömning vid inkomstberäkningen. Vi går i så fall miste om betydelsefull och vägledande information i rättsfallens domslut – något som vi idag i viss mån saknar men behöver för att kunna ta ett viktigt och stort steg i kampen mot skatteparadisen.

Bilaga A – Utdrag ur Inkomstskattelagens 6 kap.

12 §

Andra utländska juridiska personer än utländska bolag skall från sina inkomster enligt 11 § dra av sådan del av inkomsterna som delägarna beskattas för enligt 13-16 §§.

13 §

1 st. En obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som är delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är skattskyldig i den utsträckning som framgår av 16 § för den utländska juridiska personens inkomster under de förutsättningar som anges i 14 eller 15 §.

2 st. Innehav genom ett svenskt handelsbolag likställs med direkt innehav vid tillämpning av 14-16 §§.

14 §

Delägaren är skattskyldig, om delägaren beskattas för sin del av inkomsterna i den stat där den juridiska personen hör hemma.

15 §

1 st. Delägaren är skattskyldig, om vid utgången av året före taxeringsåret

1. minst 10 procent av den juridiska personens kapital eller av röstetalet för samtliga andelar i den juridiska personen innehades av delägaren själv eller av en krets av personer som förutom delägaren består av
 - närstående till delägaren om denne är en fysisk person, och
 - juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehades av delägaren och av närstående till delägaren om denne är en fysisk person, samt
2. minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer.

2 st. Om en delägare är skattskyldig enligt första stycket är också övriga delägare som ingår i den krets som anges i första stycket 1 skattskyldiga.

16 §

1 st. Varje delägare som är skattskyldig enligt 13-15 §§ beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur den juridiska personen eller ej.

2 st. När det gäller delägarnas skattskyldighet tillämpas

- 3 kap. för fysiska personer,
- 4 kap. för dödsbon, och
- 3-6 §§ för juridiska personer.

Litteraturförteckning

Böcker och tidskrifter:

Adlercreutz, Axel, *Avtalsrätt I*, 10:e upplagan, Lund 1995.

Carlstedt, Sven, *Vinstfördelning från handelsbolag*, *Skattenytt* 1995, s. 707 ff.

Dahlberg, Mattias, *Skattekonnkurrensprojekten inom EU och OECD*, *Skattenytt* 1999, s. 209 ff.

Fensby, Torsten, *Några nyheter på det internationella skatteområdet*, *Svensk Skattetidning* 1995.

Frändberg, Åke, *Om analog användning av rättsnormer – En analys av analogibegreppet inom ramen för en allmän juridisk metodologi*, Stockholm 1973.

Grosskopf, Göran och Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, 7:e upplagan, Malmö 1994.

Källqvist, Jan, *Kammarrättsdomar angående begreppet ”väsentlig anknytning” och beskattning enligt de s.k. CFC-reglerna*, *Rättsnytt nr. 3/2001*.

Langer, Marshall J., *Harmful Tax Competition: Who are the real tax havens?*, *Tax Notes International*, 2000-12-18, s. 1 ff.

Lauritzen, Suzanne, *Analys av den svenska CFC-lagstiftningen – en effektiv skatteflyktslagstiftning?*, *Skattenytt* 1998, s. 825 ff.

Lehrberg, Bert, *Praktisk Juridisk Metod*, 3:e upplagan, Uppsala 1996.

Leidhammar, Börje, *Oriktig uppgift – upplysningsskyldighet och bevisbörda, en replik*, *Skattenytt* 2000, s. 279 ff.

Mattsson, Nils, *Svensk Internationell beskattningsrätt*, 13:e upplagan, Göteborg 2000.

Melbi, Ingrid, *Förslag om slopad kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade aktier*, Skattenytt 2001, s. 164 ff.

Moerman, Sébastien, *The main Characteristics of Tax Havens*, Intertax 1999, s. 368 ff.

Peczenik, Aleksander, *Juridisk argumentation*, Lund 1990.

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?*, Lund 1995.

Pelin, Lars, *Internationell Skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, Lund 2000.

Rabe, Gunnar, *Utredningen om vissa internationella skattefrågor*, Skattenytt 2001, s. 171 ff.

Scarlata, Federico G., *Global Tax Planning and Offshore Opportunities*, Kristianstad 1995.

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag, 5:e upplagan*, Lund 1999.

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*, Lund 2000.

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

Offentligt tryck:

Prop. 1989/90:47 om vissa internationella skattefrågor.

Prop. 1990/91:107 om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

SOU 1988:45 – Vissa internationella skattefrågor.

SOU 1995:134 – *Verklig ledning – Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer?*

SOU 2001:11 - *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar.*

Rapporter:

Finansiella offshore-marknader och skatteparadis, BRÅ-rapport 2000:19.

Handledning för internationell beskattning, RSV rapport år 2000.

Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, OECD 1998-04-28.

International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies, OECD, Issues in International Taxation N°1, Paris 1987.

OJ 98/C 2/01. EU:s uppförandekod är en del av ett ”*Package to Tackle Harmful Tax Competition*”, Ekofin-rådet 1997-12-01.

Persson, Tommy m.fl., *Skatteparadis, Internationella enhetens slutrapport, RSV år 2000.*

Rudingrapporten - Rapport utarbetad av kommittén av oberoende experter på företagsbeskattning, Europeiska gemenskapernas kommission, 1992.

Towards Global Tax Co-operation, OECD:s rapport från 2000-06-26.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättsavgöranden:

RÅ 1979 Aa 240.

RÅ 1980 1:56.

RÅ 1986 ref. 75.

RÅ 1992 ref. 94.

RÅ 1994 ref. 3.

RÅ 1995 not. 95.

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 1997 ref. 36.

RÅ 2000 ref. 13.

Kammarrättsavgöranden:

Dom 2001-03-15 mål nr. 6222-1999.

Dom 2001-03-15 mål nr. 6223-1999.

Länsrättsavgöranden:

Dom 2000-12-12 mål nr. 11237-11238-98.

Dom 2001-03-28 mål nr. 1165-01.

Tingsrättsavgörande:

Dom 2001-02-16, mål nr. B 472-00.

Internationellt avgörande:

Tournier v National Provincial and Union Bank of England, England 1924.