



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

James Butler
770707-0418

Illojal skattekonkurrens
OECD:s arbete gentemot
skatteparadis

Examensarbete
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt

Vårterminen 2009

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
SUMMARY	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Ämnet	6
1.2 Syfte	7
1.3 Frågeställning	7
1.4 Metod	7
1.5 Avgränsning	8
1.6 Disposition	8
2 OECD - ILLOJAL SKATTEKONKURRENS	9
2.1 Skillnader mellan OECD och EU	9
2.2 Definition av illojal skattekonkurrens	9
2.3 OECD:s skattekonkurrensrapport	10
2.3.1 Offshorebolag	11
2.3.2 Allmänt om skatteparadis	12
2.3.3 Svarta Listan	12
2.3.4 Åtagande stater	13
2.4 OECD rapporten – Motåtgärder	14
2.4.1 Inledning	14
2.4.2 Rekommendationer för intern rätt	14
2.4.3 Rekommendationer för dubbelbeskattningsavtal	15
2.4.4 OECD Riktlinjer (Guidelines)	17
2.5 Sveriges ställningstagande	17
2.5.1 FIF – lagstiftning	17
2.5.2 Särskilt undantagstillstånd	18
2.5.3 Internationella transaktioner	18
2.5.4 Särskilt förhandsbesked	18
2.6 Partiella Skatteparadis	19
2.7 Sekretess – ökade krav på genomsyn	20
2.7.1 Inledning	20
2.7.2 Skatteparadis och sekretess	20

2.7.3	Internationella sekretesshändelser	22
2.8	Kritik mot OECD	23
2.9	Sverige	25
3	ALLMÄNT OM INTERNATIONELL BESKATTNING	27
3.1	Inledning	27
3.2	Organisationen OECD	27
3.2.1	Svenska synsätt på OECD	28
3.3	Den legala grunden för åtgärder mot skattekonkurrens	29
3.4	Framväxten av OECD- rapporten	30
3.4.1	Inledning	30
3.4.2	2000-års Skatterapport	30
3.4.3	2001-års Skatterapport	31
3.4.4	2004-års rapport	32
3.5	Övriga nyckelkriterier - Skatteparadis	33
3.6	Sverige och illojal skattekonkurrens	34
3.7	CFC-lagstiftning	36
4	SKATTEFLYKT	39
4.1	Inledning	39
4.2	Svensk skatteflykt	39
4.3	Kontrollmässiga problem med skatteflykt	40
4.3.1	Allmänt	40
4.3.2	Sverige	41
4.4	Korrigeringsregeln	42
4.4.1	Tillämpning av korrigeringsregeln	43
4.5	Tidigare laglig skatteflykt via Peru	43
4.5.1	Införsäljning av aktier eller verksamhet	44
4.5.2	Utdelning	44
4.5.3	Försäljning	45
5	UTLÄNDSKA RÄTTSFIGURER	46
5.1	Inledning	46
5.2	Truster	46
5.2.1	Svensk rätt	47
5.3	Kapitalförsäkringar	48

5.4	Fakturering avseende tjänster	49
5.5	Olika Transaktioner	50
5.6	Avslutning	50
	KÄLLFÖRTECKNING	53
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	56

Sammanfattning

Mot bakgrund av det tryck som skapats av den ökade globala ekonomin skrev OECD en rapport titulerad "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue" som tillhandahåller en analys av vad som kallas skadlig skattekonkurrens (Harmful tax competition). I denna uppsats identifieras faktorer som karaktäriserar skatteparadis (tax havens) och rekommendationer ges som åtgärder inom detta området (huvudsakligen från OECD rapporter) avseende nationell lagstiftning (i detta fallet Sverige), skatteavtal och internationella samarbeten som länder må eftersträva för att motverka skadlig skattekonkurrens runtom i världen.

OECD:s arbete berör tre områden: 1) identifiera och eliminera skadliga drag av s k preferential tax regimes i OECD:s medlemsländer 2) identifiera "skatteparadis" och få dessa att efterleva principerna om transparens och effektivt utbyte av information, och 3) engagera/uppmuntra andra icke-OECD medlemsländer att associera sig med detta arbete.

Inledningsvis, år 2000, var det enligt OECD 40 s k skatteparadis, idagsläget är det enbart 3 kvar: Andorra, Lichtenstein och Monaco,. Onekligen har arbetet rört sig i rätt riktning, men alltjämnt kvarstår det ögonblicket då all skadlig skattekonkurrens, i detta fallet vad gäller skatteparadis, är ett minne blott.

Dessutom har ett nytt internationellt organ skapats, de s k The Forum of Harmful Tax Practices, vars huvudsakliga uppgift består av att koordinera implementeringarna av OECD:s rekommendationer och riktlinjer (guidelines).

Uppsatsen presenterar grundligt de huvudsakliga rekommendationerna, riktlinjerna som OECD arbetat fram (dess 3 rapporter) och hur Sverige, i sin tur, förhåller sig till dessa. Utöver detta redogörs för olika tillvägagångssätt för skatteundandragande (legal och illegal); CFC-regler; skatteplanering via utländsk rättsfigur (truster, kapitalförsäkring osv.); och internationell internprissättning.

De två större globala rapporterna som skrivits inom ovan nämnda område, EU:s uppförandekod och OECD skattekonkurrens rapporter, uppvisar ett stort antal likheter. Båda eftersträvar målet att minska de skadliga effekterna av skattekonkurrens, och båda försöker genomföra detta på ett sätt som överensstämmer med respektive institutionella ramverk. Tillsammans är de starkt kompatibla och ömsesidigt förstärkande.

Idagsläget finns ett antal organisationer, t.ex. G7, OECD, IMF, FATF, BCBS och FSF som genomför program i syfte att förstärka kraven/trycket gentemot skatteparadisen. Uppsatsen redogör för dessa organisationer, en del positivt inställda till OECD:s arbete och del negativt.

En faktor som tillskrivs stor betydelse i arbetet att eliminera skadlig skattekonkurrens är huruvida OECD:s medlemsländer lyckas med uppgiften att ”städa rent” framför sin egen dörr” Nyligen genomförde Tyskland starka åtgärder gentemot de kvarvarande skatteparadiserna, vilket, om det efterföljs av andra större OECD länder, skulle kunna få en signifikant positiv inverkan på utvecklingen framöver. En annan viktig faktor är hur pass väl OECD och icke-medlemsländer kommer bemöta asiatiska offshore centrum, t.ex. Hong Kong och Singapore; om detta bemötandet sker felaktigt kommer illegal skattekonkurrens helt förflytta sig från en plats till en annan.

I denna uppsats har jag redogjort och analyserat för de svenska initiativ som har genomförts i syfte att bättre stämma överens med OECD:s rekommendationer och åtgärder. Det redogörs för vid flera tillfällen i uppsatsen att den svenska staten är mycket samarbetsvillig och stödjande av OECD:s arbete.

Summary

In response to pressures created by the increasing globalization of the world economy, the OECD presented a report titled “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” that provides an analysis of the concept known as harmful tax competition. In this essay, factors are identified that characterize tax havens and recommendations are given of measures in the areas (mainly from the OECD reports) of domestic legislation (in this case Sweden) , tax treaties, and international cooperation, that countries may pursue to counter harmful tax competition worldwide.

The OECD work initially proceeded on three fronts: 1) identifying and eliminating harmful features of preferential tax regimes in OECD member countries 2) identifying “tax havens” and seeking their commitments to the principles of transparency and effective exchange of information and 3) encouraging other non-OECD economies to associate themselves with this work.

The approach to the work has evolved over time, starting with 40 harmful tax havens in 2000 and now only being three left: Andorra, Lichtenstein and Monaco, hence the project is definitely moving in the right direction, but it is yet to hit the face where all harmful tax competition, in this case with tax havens, have been solved.

Moreover, a new international body was established, The Forum of Harmful Tax Practices, and its main task is to coordinate the implementation of the recommendations and guidelines.

The essay thoroughly presents the major recommendations, guidelines and work put forth by the OECD (its 3 report) and how Sweden in turn deals with them. In addition, Sweden and its correlation to harmful tax competition is presented, including various means of tax evasion (legal and illegal); CFC regulations; tax planning via foreign justice figures (trusts, capital insurance etc.); and its adherence to international transfer pricing.

Furthermore, within the scope of the essay one needs to point out that the two major global reports written within this field, The EU Code and the OECD Guidelines, display many similarities. Both Reports share the goal of attempting to limit the harmful effects of tax competition, and each Report attempts to do so in a manner consistent with its institutional framework. Taken together, the Code and the Guidelines are broadly compatible and mutually reinforcing.

There are today a number of organizations, for example, G7, OECD, IMF, FATF, BCBS and FSF that are conduction programs to increase the demand

on tax havens. The essay explains these organizations up front, some of them positive to OECD and some negative.

A factor of great importance to eliminate harmful tax competition is whether OECD:s member countries may actually possess the ability to “clean up in front of their own door”. Recently Germany undertook strong actions against the remaining tax havens, which, if followed by other large OECD members, could have a major positive impact on the near future. Another important factor is how well the OECD and other non-member countries will tackle the Asian offshore centers, for example Hong Kong and Singapore. If dealt with incorrectly offshore centers, hence illegal tax competition, will simply move from one location to another.

In this essay I have accounted for and analyzed the Swedish initiatives put forth to better correspond to the recommendations and measures set out by OECD. It has been shown, in numerous occasions, and as the essay will show, that the Swedish government is very cooperative, supportive of the work done by The OECD on this issue.

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Company
EU	Europeiska Unionen
FATF	Financial Action Task Force
FSF	Financial Stability Forum
IMF	International Money Foundation
IL	Inkomstskattelagen
OECD	Organization for Economic Corporation of Development
OFC	Offshore centre
Prop	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
NJA	Nytt juridiskt arkiv
SOU	Statens Offentliga Utredningar

1 Inledning

1.1 Ämnet

För svenskt vidkommande är internationell skattekonkurrens inget nytt påkommet fenomen. Skattekonkurrens behandlades redan år 1972 av Gustaf Lindencrona, som i sin avhandling "Skatter och kapitalflykt" påpekade att Sverige skulle kunna bli tvungen att anpassa sin interna beskattningsrätt om landet ville behålla en fri kapitalmarknad. Lindencrona syftade på att stater skulle komma att konkurrera om det mest förmånliga skatteobjekten, varvid beskattningen för internationella skatteobjekt successivt skulle lindras. Den uppstådda skattekonkurrensen leder sedan till att de inblandade staterna tvingas anpassa sin beskattning till den stat som har de gynnsammaste förhållandena.¹ Skattekonkurrens som medför negativa konsekvenser betecknas i denna uppsats som "illojal". Andra användbara beteckningar på negativ skattekonkurrens är exempelvis "skadlig" och "orättvis". Den korrekta engelska motsvarigheten, och den som används av OECD och EU, är "harmful tax competition".

Både inom OECD och EU har ett omfattande arbete inletts för att motverka illojal skattekonkurrens. Det av OECD utformade skattekonkurrensprojekt² och EU:s motsvarighet, den s.k. uppförandekoden³, har skapats med ändamålet att förhindra att den globala skattekonkurrensen urholkar medlemsstaternas skattebaser. Tillskillnad från arbetet inom EU där Ekofinrådet den 1 december 1997 beslöt om en resolution att anta en uppförandekod för företagsbeskattning, har OECD låtit skapa en rapport med titeln "Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue". OECD:s skattekonkurrens rapport antogs av OECD:s råd 1998. OECD:s rapport, följt av ytterligare tre styckna inom området, har en bestämd ton och tar framför allt sikte på alla s.k. tax havens, d.v.s. skatteparadis, utspridda i världen och hur dessa målmedvetet skall bekämpas. En jämförelse av de OECD:s och EU:s rättsliga dokument likheter och olikheter kommer att redogöras för i kapitel två i uppsatsen.

Att använda s.k. skatteparadis vid genomförandet av utlandstransaktioner är en företeelse som stadigt ökat i omfattning. I världen finns många skatteparadis där pengar kan placeras, fartyg registreras och där holdingbolag (bolag vars huvuduppgift ofta är att äga aktier i andra bolag), egna försäkringsbolag och andra bolag, exempelvis trustar, kan etableras och så vidare, och allt till förmånliga skattevillkor.⁴

¹ Lindencrona, Gustaf, Skatter och kapitalflykt, s. 15-16.

² Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, OECD 1998.

³ På företagsbeskattningsområdet finns en särskild uppförandekod (Code of Conduct). Som riktar sig mot åtgärder som har eller kan få en betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs.

⁴ Mutén, Leif, Varför är internationell skatteplanering och skatteflykt populärare nu än förr?, SN 1997, s. 644.

Skatteplanering har under de senaste åren i mycket hög utsträckning kommit att handla om transaktioner som, åtminstone till vissa delar, sker via nyss nämnda bolagsformer i olika skatteparadis (tax havens/offshore). De rena skatteoaserna utmärks av att ingen eller låg skatt påförs inkomster från utländska källor, en mycket sträng sekretess avseende information om ägande och inkomstförhållanden råder, det är enkelt och billigt att bilda bolag och det finns, i de flesta fall, en välutbyggd infrastruktur med banker, rådgivare och kommunikationssystem.

Problemen är inte specifika för den svenska skattemyndigheten utan förekommer på global nivå. Skattemyndigheternas kontroll försvåras eller går helt förlorad på grund av ovan nämnda fördelar med skatteundandragande i skatteparadis. Vidare är det svårt att genomföra rättsliga processer i domstolen eftersom de uppgifter avseende information om företaget och dess ägarförhållanden, vilka i sin tur tjänstgör som underlag för ett eventuellt yrkande är ytterst svår att inhämta.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utifrån OECD:s rapporter om illojal skattekonkurrens belysa och utreda det arbete som har gjorts på området och då särskilt i förhållande till världens skatteparadis. Syftet är vidare att redogöra för hur svensk rätt förhåller sig till illojal skattekonkurrens samt presentera olika modeller/transaktioner som kan vara mer eller mindre fördelaktiga skulle man vilja försöka undgå de uppsatta reglerna på området.

1.3 Frågeställning

Frågeställningen avser hur pass stark genomslagkraft OECD:s rapporter och därmed arbete har haft har alltjämnt har mot skatteparadis runtom i världen. Vidare ställs frågan vad som egentligen utgör skatteparadis enligt juridiska termer och vilka metoderna är för att genomföra dessa skatteundandraganden och därmed skapa s.k. illojal skattekonkurrens.

1.4 Metod

Arbetet har gått ut på att studera internationella skatterätten avseende illojal skattekonkurrens utifrån OECD:s rapporter på området. Vidare har jag studerat hur företag kan uppnå önskat skatteeffekt utan bryta mot gällande lagstiftning samt de rekommendationer som OECD satt upp. För att genomföra detta har jag tagit utgångspunkt i OECD:s rapporter samt gällande svensk och internationell lagstiftning på området. Vid behov har relevant praxis undersökts och redovisats. Då det funnits ytterligare oklarheter eller gällande rätt är oklar har information hämtats från doktrin.

1.5 Avgränsning

Uppsatsen avgränsar sig till att endast omfatta de delar av OECD:s rapporterna som behandlar illojal skattekonkurrens och särskilt i förhållande till skatteparadis. Uppsatsen gör inte anspråk på att vara heltäckande. Inom begränsningarna ryms dock både svensk och internationell rätt.

1.6 Disposition

I uppsatsens första del behandlas OECD:s skattekonkurrensrapport. Först redogörs för skillnaderna mellan OECD:s och EU:s respektive arbete på området och därefter definieras begreppet illojal skattekonkurrens. Sedan följer en genomgång av OECD:s ursprungliga skattekonkurrensrapport och Sveriges ställningstagande till denna.

I uppsatsen andra del, med start från kapitel fyra, behandlas skatteplanering och skatteflykt från både ett internationellt - och ett svenskt perspektiv. Därefter redogörs för utländska rättsfigurer – trustar, kapitalförsäkringar med flera, som använts i samband med skatteparadis.

Slutligen kommenteras materialet i uppsatsen samt nuvarande situation vad gäller OECD och deras arbete mot skatteparadis i uppsatsens sista avsnitt.

2 OECD - Illojal skattekonkurrens

2.1 Skillnader mellan OECD och EU

Skattekonkurrensrapporten och Uppförandekoden uppvisar flera likheter men också vissa skillnader. En av de mest märkbara skillnaderna behandlar vad för slags verksamhet som skattekonkurrensen avser. Å ena sidan, avser OECD-rapporten geografiskt rörliga verksamheter som finansiella eller andra service relaterade verksamheter, medan EU:s uppförandekod, å andra sidan, avser alla näringsverksamhet. EU:s uppförandekod tillhandahåller dock inte samma detaljrikedom som rekommendationerna i OECD-rapporten.

OECD-rapporten har en global räckvidd och avser att generellt motverka illojal skattekonkurrens, vilket därmed omfattar även renodlade skatteparadis. EU:s uppförandekod avser nästintill uteslutande s.k. ”parallellskattestater” (på engelska s.k. ”harmful preferential tax regimes”) vilket har sin förklaring i att det enbart är EU:s medlemsstater som är målgruppen. Den riktar således in sig på de snedvridningar som fortfarande förekommer på den inre marknaden, att minska skatteundandragande och tillhandahålla en generell skattestruktur som är mer lämpad för sysselsättning. Trots att det inom EU saknas stater som faller under beteckningen renodlade skatteparadis, finns det icke desto mindre stater som i sin skattelagstiftning uppvisar inslag som medger betydande skattelättnader.⁵

Den 3 juni 2003 antog EU skattepaketet som innehåller uppförandekoden mot skadlig skattekonkurrens, spardirektivet och ränta/royalty-direktivet.⁶

2.2 Definition av illojal skattekonkurrens

I OECD:s skattekonkurrensrapport påpekas förekomsten av svårigheter för en stat att utbyta upplysningar p.g.a. banksekretess som försvårar utbytet och att det kan vara ett tecken på att illojal skattekonkurrens föreligger. En motsvarande ståndpunkt återges inte uttryckligen i EU:s Uppförandekod.⁷

⁵ Dahlberg, Mattias, Skattenytt nr 5, 1999, kap. 2.

⁶ I Tax Notes International (Februari. 3 2004) står det att läsa om ett nu som förr envist motstånd från både Cayman Island och Schweiz vilket, tillsammans med tidigare nämnda faktorer kring ämnet, tyder på att de av EU företagna åtgärder avseende skattekonkurrens inte än fungerar fullt som de bör.

⁷ 1998 års OECD skattekonkurrensrapport, paragraf 64

Någon definition av vad som utgör ”illojal skattekonkurrens” föreligger varken i OECD-rapporten eller i OECD:s skattekonkurrensrapport. Tolkning av ovan nämnda definitionen finns dock i OECD-rapporten:

”If the spillover effects of particular tax practices are so substantial that they are concluded to be poaching other countries’ tax bases, such practices would be doubtlessly labelled “harmful tax competition”.⁸

Det återstår alltså att se vilka konkreta skatteåtgärder som kommer att bedömas som illojal skattekonkurrens.

Det är icke desto mindre klarlagt, såväl allmänt som inom OECD, att all skattekonkurrens inte är skadlig.⁹ Den mest skadliga konsekvensen av skattekonkurrens är den s.k. ”fiskala degraderingen” vilket är att likställa med inkomstbortfall orsakad av skattekonkurrens och erodering av skattebaserna. Det finns således två olika typer av skattekonkurrens, skadlig och gynnsam. Vid bestämmandet av en specifik stats skatterättsliga stämpel skall intentionerna bakom dess eventuella låga skattesatser analyseras. Således kan en stats handlingar, vars målsättning är att fokusera på nationella affärer, eller affärsområden med strukturella nackdelar, och inte erodera skattebaser hos andra länder, komma att anses som acceptabla.

2.3 OECD:s skattekonkurrensrapport

Sommaren 1998 offentliggjorde OECD en rapport om skadlig skattekonkurrens.¹⁰ Rapportens syfte är att försöka åstadkomma konsensus mellan medlemsstater om ett åtgärdsprogram för att bekämpa skadlig skattekonkurrens både inom och utanför OECD. Tjugoåtta av OECD:s medlemsländer beslöt då genom åtaganden att avveckla all skadlig skattekonkurrens senast den 31 december 2005. De enda länderna som reserverade sig var Schweiz och Luxemburg.¹¹ Rapporten delar in världens stater i tre olika kategorier:

- 1 OECD:s medlemsländer,
- 2 Icke medlemsländer,
- 3 Skatteparadis,

I kapitel två i OECD-rapporten anges kriterierna för att identifiera ett skatteparadis (skatteoaser, offshorecentre eller ”tax havens”) och vad som betecknas ”harmful preferential tax regimes”. Uppsatsen kommer dock inte

⁸ 1998 års OECD skattekonkurrensrapport, paragraf 31.

⁹ 1998 års OECD skattekonkurrensrapport, paragraf 21.

¹⁰ Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, OECD 1998.

¹¹ Rekommendation nr. 15, riktlinje 3 i 1998 års skattekonkurrensrapport för OECD.

att behandla de i avsnitt 2.1 nämnda harmful preferential tax regimes, varför dessa lämnas därhän.

OECD har som målsättningen är att icke-medlemsländer genom samarbete och dialog skall kunna övertygas om att vidta motsvarande åtgärder.

Enligt rapporten uppfyller en stat definitionen för ett skatteparadis om:¹²

staten har en offshoresektor som är omfattande i förhållande till den nationella ekonomin som helhet¹³ och verksamheten som bedrivs inom offshoresektorn är helt eller i huvudsak undantagen från skatt och uppfyller inte vissa minikrav i fråga om transparens, informationsutbyte och substans.

En nödvändig förutsättning för att jurisdiktion skall kunna identifieras som ett skatteparadis är att det är ingen eller endast nominell beskattning. Vidare bidrar frånvaron av ett fungerande informationsutbyte till att skattemyndigheter världen över inte på ett fullt korrekt sätt kunde beskatta personer som är hemmahörande i de staterna. Skatteparadiserna kännetecknas traditionellt av avsaknad vad gäller insyn för utomstående i hur deras skattesystem är uppbyggda. Den oftast totala avsaknaden av substantiell verksamhet i skatteparadis är en ytterligare ett vanligt kännetecken. Detta kriterium, liksom de övriga kriterierna för skatteparadis, kommenteras ytterligare i uppsatsen.

2.3.1 Offshorebolag

Offshorebolag utgörs av bolag i lågskatteländer, eller uttryckt annorlunda, företag som har sitt säte i viss stat eller särskilt skattegynnande region, men som bedriver sin verksamhet i annan stat än där den har sitt säte. Offshorebolag har en rad viktiga och legitima användningsområden i det internationella affärlivet.¹⁴ Begreppet "offshoresektor" kännetecknar i detta sammanhang en finansiell sektor inom vilken verksamhet såsom bank, sjöfart, försäkring samt diverse förvaltningsverksamhet tillåts bedrivas.

Icke desto mindre förväxlas s.k. finansiella offshore-centrum, eller görs ofta liktydiga med, skatteparadis och sekretessfriastater, vilket beror på att företeelserna överlappar varandra samt att några vedertagna definitioner inte etablerats. Skatteparadis kan dock delas upp i fyra olika kategorier, avseende beskattningsunderlaget, och dessa är:¹⁵

- Ägarbolag i internationella holdingbolagsstrukturer.
- Innehavare av immateriella rättigheter, som patent, varumärken och upphovsrätter.

¹² OECD-rapporten paragraf 52 och Box I.

¹³ Se paragraferna 42-44 i 1998 års rapport.

¹⁴ Se paragraferna 42-44 i 1998 års OECD skatterapport.

¹⁵ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 29-30.

- Ägare av fasta tillgångar utomlands.
- Registrering av fartyg i internationell trafik.

I offshorebolaget kan tillgångar ansamlas för att delas ut till ägaren vid något lämpligt tillfälle, exempelvis vid utflyttning från Sverige eller vid pensionering. Utdelning till ett offshorebolag kan ofta tas emot utan någon beskattning alls. Detta tillsammans med att många kapitalvinster är skattefria gör ett offshorebolag lämpligt som en del i ett skatteupplägg. Exempel på lagstiftningsländer eller jurisdiktioner som erbjuder särskilda förmåner för holdingbolag är Nederländerna, Luxemburg, Caymanöarna, Isle of Man, Cook Island, Gibraltar och Singapore.

2.3.2 Allmänt om skatteparadis

Tillskillnad från traditionella skatteparadis, vilka behandlas i uppsatsen, skall här, kortfattat, med utgångspunkt från beskattningsuttaget, nämnas ytterligare några kategorier av skatteparadis:

Länder som ej har någon inkomstskatt, bolagsskatt, förmögenhetsskatt eller reavinstskatt, exempelvis Bahamas, Cayman Islands och Turks and Caicos, är att betraktas som s.k. nollskatteparadis. En annan kategori utgörs av de länder som inte beskattar inkomst, förmögenhet, bolag eller reavinst under förutsättningen att dessa inte har sitt ursprung i staten. Exempel härpå är Hong Kong, Costa Rica och Malaysia. En tredje är de lågbeskattade länder, exempelvis Liechtenstein och Schweiz, vars beskattning är låg, alternativt är låg för att den inkluderas i dubbelbeskattningsavtal och därmed sänks. En fjärde kategori, som tidigare påpekats i uppsatsen, är de offshorestater som tillhandahåller förmånliga villkor för först och främst holdingbolag, exempelvis Schweiz och Liechtenstein. Slutligen finns det en kategori för de länder som tillhandahåller ytterligare fördelar för särskilt specificerade företag, exempelvis i Jamaica och Barbados.¹⁶

2.3.3 Svarta Listan

Då offshorestater har en begränsad inhemsk marknad och endast marginellt blir föremål för utländsk skadlig skattekonkurrens, saknar dessa stater incitament att samarbeta med OECD om att avveckla skadlig skattekonkurrens. Offshorestater klassificerade som skatteparadis kom därför år 2002 att upptas på en av OECD publicerad s.k. ”svart” lista.¹⁷ Om de listade staterna vägrade inleda samarbete med OECD om att avveckla skadlig skattekonkurrens skulle de utsättas för inte bara kollektiva skatterättsliga utan även andra motåtgärder. OECD kom i samband med

¹⁶ Gordon, Richard, Tax Havens and their uses by the US Taxpayers – an overall view.

¹⁷ Den 18 april 2002 utgav OECD sin s.k. ”svarta” lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis. Se även rekommendation 16 i 1998 års rapport.

detta att följa åtaganden gjorda av staterna och assistera vid själva implementeringen av dessa. Det bör dock tilläggas att i princip samtliga offshorestater i sina åtaganden betonar vikten av likabehandling (likabehandlingsprincipen). Åtaganden gjordes under antagandet att samtliga finansiella centra i världen av betydelse senast den 31 december 2005 antingen uppfyller OECD:s krav på transparens och informationsutbyte eller träffas av OECD ländernas planerade kollektiva motåtgärder. Då detta slutdatum i skrivandets stund passerats kan det konstateras att detta krav inte har uppfyllts. Hur långt OECD har kommit i sitt arbete redogörs för genomgående i uppsatsen med start i avsnitt 2.3.4.

2.3.4 Åtagande stater

Från år 2000 till 2003 hade sammanlagt 33 stater¹⁸ utanför OECD ingått en överenskommelse om att senast den 31 december 2005 uppfylla vissa OECD-krav på transparens och informationsutbyte.

Stater som Tongo, Barbados och Maldiverna hade redan tidigare eliminerat sin skadliga skattekonkurrensutövande och uppfyllde således inte kraven för att klassificeras som ett skatteparadis.

Den listan som publicerades i april 2002, över icke-samarbetsvilliga skatteparadis hade initialt 7 jurisdiktioner, men två av dem – Nauru och Vanuatu – genomförde åtaganden under det nästföljande året, och listan kom då att bestå av 5 jurisdiktioner som har kvar att rätta till i sin interna lagstiftning:¹⁹

- Andorra
- Liberia
- Liechtenstein
- Monaco
- Marshall Islands

Den sommaren annonserade OECD att man även tagit bort Liberia och Marshallöarna från listan över samarbetsovilliga skatteparadis. Liberia, exempelvis, åtog sig att genomföra ett program för att förbättra insynen och informationsutbytet i skattefrågor.²⁰ Således har världen gått från 40

¹⁸ Se OECD:s hemsida: Anguilla, Antigua & Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Bermuda, Belize, British Virgin Islands, Cayman Islands, Cook Islands, Cyprus, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Malta, Mauritius, Montserrat, Nauru, Netherlands Antilles, Niue, Panama, Samoa, San Marino, Seychelles, St. Lucia, St. Kitts & Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos Islands, United States Virgin Islands, Vanuatu.

¹⁹ The OECD's Project On Harmful Tax Practices, A Briefing Note for Journalists, (www.oecd.org/ctp).

²⁰ Se OECD:s hemsida under Tax updates tax havens.

skatteparadis för bara några år sedan till tre idag: Andorra, Liechtenstein och Monaco.

Denna s.k. likabehandlingsprincip som påpekas på föregående sida i uppsatsen är något kontroversiell då dess syfte tolkas olika av å ena sidan OECD och å andra sidan skatteparadiserna. Enligt OECD skall den skriftliga formuleringen om rätten till likabehandling inte misstolkas av de berörda staterna som ett nödvändigt krav för att åtagandestaterna skulle implementera sina åtaganden. Icke desto mindre anser åtagandestaterna att deras åtagande är villkorat vad gäller just detta.²¹

Med facit i hand kan man konstatera att OECD till viss del hade missbedömt de berörda staterna förväntade reaktioner på OECD:s projekt. Mot bakgrund av att OECD sedan tidigare konfronterats med andra internationella organ såsom "BCBS"²² och "FATF"²³, vilka arbetar på att förbättra tillsynen av offshorestaternas finanssektor och att motverka penningtvätt och annan kriminell verksamhet, ville flertalet av de granskade staterna omedelbart påbörja ett samarbete med OECD för att på så sätt försöka tillmötesgå organisationens krav.

2.4 OECD rapporten – Motåtgärder

2.4.1 Inledning

Förslagen i OECD rapporten till motåtgärder anges i form av rekommendationer (eng. recommendations), och inkluderar (1) intern lagstiftning, (2) dubbelskattningsavtal, och (3) internationellt samarbete. I rapporten ges också riktlinjer (Guidelines) till medlemsländerna, vilket behandlas sist i detta avsnitt. Med beaktande av uppsatsen räckvidd kommer enbart de förslag som är av betydelse kommenteras i följande avsnitt.

2.4.2 Rekommendationer för intern rätt

OECD:s förslag avseende intern rätt består som tidigare nämnts av rekommendationer. Nedan redogörs för, i punktform, rekommendationer nummer ett till och med sju. Därefter behandlas de rekommendationer, även dessa i punktform, som gäller för dubbelbeskattningavtal samt, avslutningsvis, rekommendationerna för internationellt samarbete. I

²¹ Fensby, OECD:s skattekonkurrensprojekt, Skattenytt nr 9, 2005

²² Basle Committee on Banking Supervision.

²³ Financial Action Task Force.

klargörande syfte bör nämnas att rekommendationerna är numrerade löpande genom OECD rapporten.

1. Behandlar CFC-lagstiftning²⁴ och säger att de stater som inte har CFC-lagstiftning eller likartad lagstiftning skall överväga att införa sådan. För de stater som redan har implementerat sådan lagstiftning har ansvaret att övervaka att den är överensstämmelse med själva syftet att motverka illojal skattekonkurrens utifrån beskrivningen i rapportens andra kapitel.

2. Behandlar s.k. FIF-regler.²⁵ Dessa kan jämföras med CFC-reglerna då de medför direktbeskattning av inhemska delägare i lågbeskattad utländsk juridisk person, för den utländska juridiska personens inkomster. Tillskillnad från CFC-reglerna, som ofta är anpassad till att endast beröra beskattning av aktieägare som har betydande ägarandelar i den utländska juridiska personen, kan FIF-reglerna medföra beskattning av delägare som har betydligt mindre ägarandel.

3. Upptar begränsningar av de regler som tillåter undantag för beskattning av mottagen inkomst för de fall utbetalare och mottagare är närstående. Olika förutsättningar kan dock föreligga för att detta skall vara applicerbart, exempelvis kan det anses som nödvändigt att den utländska inkomsten åläggs en minimibeskattning.

4. Avser regler om rapportering av information om internationella transaktioner.

5. Avser s.k. förhandsbesked (rulings) och de administrativa beslut som lämnas in innan avsedda transaktioner skall offentliggöras.

6. Påpekar att OECD:s Guidelines on Transfer Pricing från år 1995 skall följas.

7. Stadgar att stater som ett led i att bekämpa illojal skattekonkurrens, skall granska sina lagar och administrativa praxis och därmed göra det möjligt att komma åt bankupplysningar.

2.4.3 Rekommendationer för dubbelbeskattningsavtal

Det finns i dagsläget sju rekommendationer beträffande dubbelbeskattningsavtal. Rekommendation nummer nio, elva och fjorton kommer inte att nämnas då de, enligt min mening, inte är av särskild betydelse för uppsatsen utformning.

²⁴ CFC är förkortning för Controlled Foreign Corporation. Den svenska lagstiftningen på område behandlas i avsnitt 3.7 i uppsatsen.

²⁵ FIF är förkortning för Foreign Investment Fund.

8. Stater skall genomföra åtgärder för ett utökat utbyte av upplysningar avseende transaktioner i skatteparadis och parallellskattestater beträffande illojal skattekonkurrens. Ett sätt att uppnå nyss nämnda är att i avtal mellan stater tillämpa regler som möjliggör för utväxling av upplysningar.²⁶

10. Behandlar förtydligandet av OECD-kommentaren för att ta bort oklarheter avseende förenligheten mellan internrättsliga skatteflyktsregler och OECD:s modellavtal.²⁷

12. Behandlar skatteavtal med skatteparadis. Uttryckt annorlunda innebär rekommendationen att stater skall fundera över att säga upp avtal med skatteparadis såväl som att framöver inte ingå skatteavtal med skatteparadis.

13. Tar sikte på de gemensamma insatser som finns mellan stater i syfte att motverka illojal skattekonkurrens, exempelvis s.k. "joint-audit" och "co-ordinated training programmes".

Slutligen avser de fyra sista rekommendationerna ett ökat globalt samarbete mot illojal skattekonkurrens. Anledning till detta samarbete är, enligt OECD, att även om en stats åtgärder kan motverka illojal skattekonkurrens, är det svårt med ett enskilt land att ensamt eliminera illojal skattekonkurrens. Införda motåtgärder, kan mycket möjligt få den effekten att de bolag/personer som drar fördelar av illojal skattekonkurrens enbart förflyttar sig till en annan jurisdiktion, som inte infört sådana åtgärder.

Rekommendation femton avser att medlemsstaterna "endorse the Guidelines on harmful preferential tax regimes set out in Box III and establish a Forum²⁸ to implement the Guidelines and other Recommendations set out in this Report". Enligt rekommendation sexton skall en förteckning över skatteparadis upprättas. Rekommendation sju ton anger att stater som har en koppling (politiskt, ekonomiskt eller på annat sätt) till skatteparadis, skall tillförsäkra sig om att dessa kopplingar inte främjar illojal skattekonkurrens. I synnerhet gäller det stater som har besittningar ("dependencies") som är skatteparadis. Exempel på sådana stater är Nederländerna, med band till Nederländska Antillerna, och Storbritannien, med band till t.ex. Cayman-öarna. Rekommendation arton avser utvecklingen och aktivt stödjandet "Principles of Good Tax Administration" (d.v.s. principerna om god skatteadministration). Rekommendation nitton påpekar att även stater som inte är medlemmar i OECD skall ansluta sig till rekommendationerna och de riktlinjer (guidelines) som presenteras i rapporten. Detta skall ske inom ramen för arbetet i det nya Forumet mot skadlig skattekonkurrens.

²⁶ Artikel 26 i OECD Model Tax Convention.

²⁷ OECD:s Model Tax Convention.

²⁸ A Subsidiary body of the Committee on Fiscal Affairs.

2.4.4 OECD Riktlinjer (Guidelines)

OECD:s skattekonkurrensrapport inkluderar även sex riktlinjer. Här redogörs för det huvudsakliga innehållet i riktlinjerna.²⁹

1. Medlemsländer skall inte adoptera, förlänga eller förstärka lagstiftning eller administrativ utövning som konstituerar skadlig skattekonkurrens.
2. Medlemsländer måste granska (review) sin nuvarande lagstiftning och administrativa praxis i syfte att identifiera handlingar som utgör skadlig skattekonkurrens, och rapportera sådana handlingar till Forumet och därmed inkluderas på en specifik lista.
3. Medlemsländer måste, inom fem år från riktlinjernas godkännande, undanröja skadliga företeelser avseende respektive lands s.k. preferential tax regimes, som omnämnt i andra riktlinjen.
4. Varje medlemsland kan efterfråga att en åtgärd (measure), icke redan inkluderad i listan från riktlinje nummer två, upptas av Forumet för Harmful Tax Practices för närmare granskning (reviewed). Medlemsstaten kan antingen efterfråga ansökan i enlighet med första paragrafen alternativt andra paragrafen. Forumet kan sedan, med anslutning till efterfrågan, utge en icke-bindande åsikt i saken.
5. Medlemsländer bör, genom Forumet, koordinera sina interna och skatteavtals åtgärder gentemot andra länders utövande av skadlig skattekonkurrens (harmful tax practices).
6. Medlemsländer bör, genom Forumet, aktivt uppmuntra icke-medlemsländer att följa riktlinjerna.

2.5 Sveriges ställningstagande

Vad gäller Sveriges ställningstagande till OECD:s rekommendationer kan Sverige anses ha fullföljt innehållet i dessa. Det finns inga indikationer på att den svenska lagstiftningen är att anse som ej kompatibel med OECD:s rekommendationer för att bekämpa skadlig skattekonkurrens. Nedan skall, i belysande syfte, kortfattat redogöras för några av de skillnader som existerar mellan den svenska lagstiftningen och den som rekommenderas av OECD.

2.5.1 FIF – lagstiftning

Skillnaden mellan CFC-lagstiftning och FIF är att den förstnämnda ofta är begränsad till att endast avse residents som äger en avsevärd (considerable) andel i en utländsk legal enhet, medan den andra kan nyttjas, med verkan, gentemot minoritetsägare. Rekommendation föreslår att länder som är avsaknad av FIF-lagstiftning bör introducera en sådan reglering och att

²⁹ OECD:s skattekonkurrensrapport, Box III.

länder med en redan befintlig CFC- lagstiftning bör se över sin nuvarande då den kan vara i behov revision.

2.5.2 Särskilt undantagstillstånd³⁰

I svensk lagstiftning är särskilt undantagstillstånd applicerbart vad gäller icke beskattad utdelning på aktier relaterad till affärsaktiviteter.³¹

2.5.3 Internationella transaktioner

Länder utan lagstiftning på detta område ombeds att implementera informationsutbyte med andra länder samlade under dessa regler. I Sverige rapporteras transaktioner som överstiger 100 000 kr. Informationen utbyts med andra länder i enlighet med de regler som finns om informationsutbyte.³²

2.5.4 Särskilt förhandsbesked

Det svenska skattesystemet tillåter möjligheten att ansöka för ett särskilt förhandsbesked (advanced rulings). Anledningen därtill är för att förbättra förutsägbarheten vad gäller skattekonsekvenser innan man exempelvis förbereder bolagsstrukturer. Systemet lyfter fram funktionen av att en skatteskyldig person i Sverige ansöker till den fiskala kommittén, en myndighet självständig från andra skattemyndigheter. För att erhålla ett förhandsbesked skall ansökan innehålla en relevant fråga för personen eller vara en fråga som, generellt, är av betydelse. I individuella fall, kan skattemyndigheten ansöka till den fiskala kommittén för ett förhandsbesked. Den ansökande parten kan, som ett led i processen, överklaga ett förhandsbesked till Regeringsrätten.³³ Överklagandet kommer inte att offentliggöras i de fall den ansökande inte yrkar överklagande om skatteåterbäring (overrule of tax return).

³⁰ Participation exemption på engelska.

³¹ Kap 24. 20-22, Inkomstskattelagen (1999:1229).

³² OECD 1998 års rapport, rekommendation nr 8.

³³ Lodin, Lindencrona, Meltz, Silverberg, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2001, p. 623.

2.6 Partiella Skatteparadis

För att underlätta de fall då ett land eventuellt skall betecknas som skatteparadis bör man, förslagsvis, gjort klart för sig i vilka avseenden och för vilka grupper det existerar skattefördelar. Kanske borde man i de flesta fall prata om ”partiell” skatteparadis. Vidare bör man studera ett visst lands skattesystem och nivåer på ett avskilt sätt, utan att jämföra dem med andra länder innan man bestämmer sig. I den mån skillnaden mellan olika länder blir avgörande för vilka länder som man bör anses räknas som skatteparadis kan Sverige med sina 28 % i bolagsskatt anses vara ett sådant. Sverige blir således ett land dit man flyttar ”sina skatter”. Den nuvarande regeringen i Sverige har som mål att Sverige ska bli ett skatteparadis för låginkomsttagare. Men med slopad arvs- gåvo- och förmögenhetsskatt har istället incitamenten för förmögna svenskar att hålla sig på avstånd från skatteverkets långa arm minskat betydligt.

En fråga som ger upphov till en hel del bekymmer om hur man skall hantera länder som tillämpar skatt på vissa speciella jurisdiktioner, men inte på andra? Två belysande är exempelvis Belize, vars inkomstskatt är på 25 procent medan bolagsskatten är noll, och på Grenada, där det motsatta förhållandet råder. I Singapore har man förvisso drygt 25 % i både inkomst- och bolagsbeskattning, men värdepappersfonder med kapital på över fem miljarder dollar undantas från beskattning. Därmed anses Singapore förmånligt för registrering av fonder och stora belopp förslas således dit. I samma resonemang bör Hong Kong nämnas, men då främst avseende bolag. I Hong Kong är det lagstadgad inkomst- och bolagsskatt på 15 %, undantaget bolagets inkomster från utlandet, för vilken ingen skatt utgår. Således är det, ur skattesynvinkel, fördelaktigt att etablera kontor och registrera inkomster i nyss nämnda städer, och på ett stort antal skatteparadis, men sälja varor och tjänster utanför landets gränser.³⁴

Anledningar till varför utländska bolag etableras i Sverige är att landet kan utnyttjas som genomgångsland på grund av sitt omfattande nät av dubbelbeskattningsavtal, sin avreglerade valuta, sin avsaknad av källskatt på räntebetalningar till utlandet samt regler om underkapitalisering.³⁵

³⁴ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 17-19.

³⁵ Pelin, Lars, 2000 a.a. s. 115f.

2.7 Sekretess – ökade krav på genomsyn

2.7.1 Inledning

Att finansvärlden, sedan ett par årtionden tillbaka, allt mer fokuserar sitt intresse för skatteparadis, ögrupper som i allt övrigt är betydelselösa, bottnar i de fördelar som finansbolagen erbjuds vid bildandet av bolag i dessa ögrupper. I följande avsnitt kommer sekretessens betydelse för skatteparadisen att belysas för att därefter djupare beröra omvärldens motkrav och de effekter det medför vad gäller kravet på ökad genomsyn från skatteparadisens sida.

2.7.2 Skatteparadis och sekretess

För det först finns i skatteparadis inte någon inkomst-, bolags-, förmögenhets- eller arvsskatt, och de avgifter som bolagen tar ut på bolagsregistreringar är låga. För det andra finns en mycket strikt sekretess i dessa länder, vilket förenat med den första fördelen skapar starka incitament för finansvärlden att bilda bolag och därigenom förflytta pengar till konton registrerade på öarna. Skulle en bankman lämna ut uppgifter om sina kunders affärer kan han med största sannolikhet räkna med att ställas inför rätta och dömas till böter och fängelse. Straffbestämmelserna är betydligt strängare än i de flesta västländer och myndigheterna tillåter endast att sekretessen lyfts för de fall bevis finns för mycket grova brott, var till skattebrott inte räknas. Vidare använder företag sig av avancerad juridik och kommunikationsteknologi i syfte att använda landets förmånliga regelverk utan att göra sig besväret att flytta dit. Således kan man undan gömma obeskattade medel på öarna utan att företagets (klienternas) nationella myndigheter har den minsta aning om detta.³⁶

Bankerna är oftast mer avancerade i förhållande till det banker som existerar i ett land med ett mer normalt skatteväsende. Detta beror till största delen på att skatteparadisen ställer sig mycket positiva till offshoreverksamhet och denna verksamhet kräver ett bankväsende med specialkompetens.³⁷ Skatteparadisen utgör därmed ett s.k. ”safe haven”, ett verksamhetsområde där uppgifter om affärer, förmögenheter och finansiella transaktioner är skyddade från insyn.³⁸

³⁶ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s. 369.

³⁷ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s. 370-371.

³⁸ Sekretesssystemet är baserat på Common Law. De rättsfall som ger bankerna rätt att hemlighålla information är *Tournier v National Provincial and Union Bank of England* (1924 1 K.B. 461 In the Court to Appeal).

De vanligaste metoderna för att skydda sina klienter är att utnyttja pseudonymer eller bankkonton med nummer. Bankirer som ger ut kontot vet alltid klientens identitet. Sekretessen kring en klient upprätthålls däremot alltid gentemot den tjänsteman som handlägger ärendet.³⁹

Vidare är det i skatteparadis inte ovanligt med regler som fungerar som ett extra sekretesskydd, exempelvis genom att det saknas offentliga uppgifter om vem som äger de bolag, aktier eller andra värdepapper som är registrerade i landet. Andra ”extra skydd” kan exempelvis vara att innehavaraktier och trustar tillåts, samt att landet är restriktivt med internationell rättshjälp. Innehavareaktier (bearer shares) används som ett alternativ till registrerade aktier eftersom de personer som innehar dem erbjuds såväl anonymitet som flexibilitet. Uttryckt annorlunda innebär det att något register över aktieägare inte sker på bolagsnivå, då äganderätten endast kan göras gällande av den som i praktiken innehar aktiebrevet.⁴⁰

Från att tidigare haft en traditionellt stark ställning inom internationell skatteplanering har systemet med innehavaraktier kommit under stark kritik de senaste åren eftersom aktierna spelat en inte obetydlig roll för den organiserade brottsligheten. Cayman Islands, Belize och Nederländska Antillerna är några av de offshoreländer som fortfarande tillåter innehavaraktier. Trots strängare regler kring användandet av innehavaraktier finns vissa alternativa lösningar att tillgå, vilka erbjuder konfidentiellitet avseende ägandestrukturen. Exempelvis tillämpar länder som Hong Kong och Gibraltar s.k. nominella aktieägare, vars uppgift är att träda i den verkliga ägarens ställning vid registrering i offentliga bolagsregister.

Beträffande trustar kringgärdas dessa oftast av strikt sekretess, vilket gör det nästintill omöjligt att få utrett huruvida en person ens har upprättat ett trustavtal, än mindre vilka tillgångar som finns och hur de i sin tur har investerats. Beträffande det senare är det frekvent förekommande att trusten äger aktier eller andra värdepapper och på så sätt kontrollerar både förmögenheter och ägande. Trustar som rättsinstitut kommer närmare analyseras i kapitel 5.

I Sverige är det Bankrörelselagen⁴¹ som reglerar den svenska banksekretessen. Här stadgas att samtliga uppgifter - såväl skriftliga som muntliga - rörande en banks förhållande till en kund inte får röjas till obehöriga.⁴²

De flesta skatteparadis har undvikit att sluta dubbelbeskattningsavtal. De fåtal som har sådana avtal undviker dock klausuler som rör informationsutbyte mellan ländernas skattemyndigheter samt brott mot banksekretessen. Det faktum att skatteparadiset överhuvudtaget har ett

³⁹ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s. 369.

⁴⁰ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 24-25.

⁴¹ Bankrörelselagen (1987:614) 1 kap. 10§.

⁴² Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 22.

dubbelbeskattningsavtal, och de eftergifter motparten har gett, kan göra det mer intressant för en viss sorts ekonomisk aktivitet.

Vad gäller potentiella investerare vill han med största sannolikhet minska risken för hot mot sitt placerade kapital, varför han gör lämpligt i att sprida kapitalet över en mängd skatteparadis. Samma förfarande tillämpas vid användandet av aktieportföljer. Ett annat krav för investerarna är att det finns en stabil valuta i en stat då nästan inga utländska investerare skulle vara intresserade att investera avsevärda belopp i ett skatteparadis om det existerar en risk att pengarna ej kan transfereras till utländska stater.⁴³

2.7.3 Internationella sekretesshändelser

Tidigare ansåg USA att dessa stater hade rätt att själva bestämma över sin skattelagstiftning utan inblandning från andra stater. När det emellertid framkom att al Qaida använde skatteparadis för att finansiera sin verksamhet ökade den amerikanska regeringen sitt tryck på skatteparadisen för att dessa skall lätta på sin strikta sekretess och skärpa övervakningen. USA kom därefter att sluta ett flertal avtal om informationsutbyte med stater i den karibiska övärlden (exempelvis Cayman Islands i oktober år 2001). Flertalet av skatteparadisen kom att gå i samma fotspår som Cayman Islands och göra eftergifter till andra stater, då de insåg risken av att annars, i ett skede av nya terrorattacker, bli påtvingade mycket oförmånliga avtal. Således var det bättre att anta ett begränsat och strikt reglerat informationsutbyte baserat på internationella avtal.⁴⁴

Vidare ledde finansiella kriser och brottslighet, såsom Yamaichi, Enron, lokala skandaler och krascher i enskilda skatteparadis, till ökad oro över internationella finansmarknadernas instabilitet. Genom upprättandet av mellanstatliga organisationer, kom övervakningen och regleringen att ske på ett internationellt plan.⁴⁵

Stark kritik kom framför allt från G7⁴⁶, vars organisation består av världens sju rikaste stater: USA, Kanada, Storbritannien, Tyskland, Frankrike, Italien, Japan. Samma initiativ att bekämpa skatteparadisen fanns även i andra organisationer, främst OECD, men även FSF⁴⁷, IMF⁴⁸ och FATF. I avsnittet nedan belyses den existerande kritiken för och emot skatteparadisens existens.

⁴³ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s. 375.

⁴⁴ Fernsby, OECD publicerade en lista över icke-samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002, s. 406.

⁴⁵ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s.88.

⁴⁶ G7:s arbeten, inklusive pressmeddelanden och rapporter finns tillgängliga på webbsida: www.g8.utoronto.ca.

⁴⁷ Financial Stability Forum.

⁴⁸ International Money Foundation.

En av organisationerna, FATF, har under senare år svartlistat flertalet skatteparadis och manat finansvärlden att vara försiktig med att handha verksamhet i dessa länder. FATF har förvisso ingen formell makt, men stöds av Världsbanken, Internationella Valutafonden och G7, som hotar med sanktioner om inte listade länder anpassar sig till FATF:s angivna riktlinjer.⁴⁹

Tillskillnad från organisationen FSF⁵⁰, som främst syftar till en ökad säkerhet och stabilitet i världens finansiella system och undanröja eventuella hot om systemrisk i den globala ekonomin, ämnar OECD istället arbeta för långsiktig ekonomisk tillväxt och beskattning. Kritiken från OECD sida gentemot skatteparadisen här betydligt mer sträng än den som utdelats från såväl FSF som IMF.⁵¹ Detta kommer att redogöras tydligare för under uppsatsens gång.

Tillskillnad från de nyss nämnda organisationerna inriktar IMF sina resurser på att ge teknisk assistans och integrerad samverkan med dem andra organisationerna.

2.8 Kritik mot OECD

Trots OECD:s, EU:s och FSF:s framgångar under det senaste årtiondet och uppslutningarna bland de egna medlemsländerna (bortsett från exempelvis Schweiz och Luxemburg, som reserverade sig mot 1998 års OECD-rapport), har det bjudits på hårt motstånd från OFC världen över. Detta har främst skett genom att de senare framhållit att de av OECD utformade initiativen är partiskt utformade; OFC staterna har inte givits någon egentlig möjlighet att utöva inflytande på denna process, som i allt väsentligt påverkar dem. Vidare ifrågasätter de OECD:s kategorisering av dem som s.k. ”skattekolonier för Europas välfärdsstater” och ”skattekartell”⁵², samt varför OECD har iklätt sig ansvaret vad gäller dessa frågor när det finns andra organisationer som är mer lämpade för uppgiften.⁵³ Enligt deras mening är OECD inte behörig att genomföra dessa frågor då organisationen har en begränsad medlemskapsbas.⁵⁴ Likaså får OECD utstå hård kritik för att ensidigt utveckla kriterierna för skadlig skattekonkurrens utan att rådfråga berörda offshorestater, samt att OECD:s hot om motåtgärder stred mot såväl världshandelsorganisationens som folkrättens regler.

⁴⁹ Socialpolitik, nr 3, 2003.

⁵⁰FSF har idag ett 40-tal medlemsstater och består av representanter för nationella myndigheter ansvariga för finansiell stabilitet, mellanstatliga organ som handhar ekonomiska frågor samt expertgrupper av olika slag. www.fsfforum.org.

⁵¹Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 97.

⁵² Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 108.

⁵³ IBID.

⁵⁴Fensby, Torsten, Skattenytt 2002.

Ställer OECD hårdare krav på OFC än vad OECD-länderna gör på varandra? Då svaret på frågan är ja, är det synnerligen hårddraget att man angriper länder som är mycket små och resurssvaga. Istället bör, enligt OFC, bör OECD-länderna se över sina egna lagar och regleringar innan de angriper andra länder. I viss mån har dock OECD tagit till sig kritiken, inte minst från kommersiella aktörer i branschen, och anpassat sina initiativ därefter. I sammanhanget skall dock påpekas att OECD är alldeles för överlägset i ekonomisk och politisk styrka, inte minst som en del av kollektivt finansierade välfärdssystem, för att de skall anpassa sig till skatteparadisen snarare än kräva det motsatta.

Länder engagerade i arbetet mot skadlig skattekonkurrens, men inte medlemmar i OECD, har kritiserat organisationen för att inte göra tillräckligt för att involvera betydelsefulla offshore centrum, såsom Hong Kong och Singapore, i processen att generera transparens och informationsutbyte. Frågan som dras till sin spets är när dessa finansiella centrum kommer att stå på OECD:s intresselista/prioriteringslista. Med anledning av detta sammanträdde OECD och icke medlemsländer, i oktober månad 2003, för att, i konferens och seminarieform, föra en global dialog om skadlig skattekonkurrens och då diskutera olika tillvägagångssätt för att involvera andra betydelsefulla finansiella offshorecentrum.⁵⁵

Tvivel har dock uppstått kring syftet med OECD arbetet. Vissa av tvivlarna till OECD projektet har låtit framhäva att det syftar till att avhålla skattekonkurrens och uppmuntra skatteharmonisering och inte motsatsen. I de tre första rapporterna, 1998, 2000 och 2001, påpekas att det inte förekommer något skäl till varför länder borde ha samma nivå och struktur på skatter; ansvaret därför är i allt väsentligt politiskt och beslutas således av respektive lands stat. I 2000 års rapport står att utläsa:

“It is important to note at the outset that the project is not primarily about collecting taxes and is not intended to promote the harmonisation of income taxes or tax structures generally within or outside the OECD, nor is it about dictating to any country what should be the appropriate level of tax rates.”⁵⁶

Europaparlamentet tar det ett steg längre och hävdar, i officiella dokument, att skatteparadis och offshoreverksamhet är den ”viktigaste orsaken till illojal skattekonkurrens” och EU:s medlemsländer har uppmanats att inte bara [.....] vidta sanktioner mot samarbetsovilliga skatteparadis genom att belägga alla finansiella överföringar till dessa skatteparadis med källskatt” utan helt enkelt att ”utplåna offshore-banker och skatteparadis.”⁵⁷

Vid ett möte mellan G7 (numera G8) länderna år 1990, uttryckte dig sig om OECD:s arbete enligt följande:

⁵⁵ 2004 Progress Report, Questions and Answers, s. 7.

⁵⁶ 2004 Progress Report, Questions and Answers, s. 8.

⁵⁷ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 113.

”We welcome the establishment of the OECD:s Forum on harmful tax competition and the actual start of implementation start of implementing the guidelines and recommendations adopted by the OECD with respect to the harmful effects of unfair tax practices”⁵⁸

Tongivande stater, med G-8 länderna i spetsen och därtill knutna organisationer, har som tidigare nämnts i uppsatsen arbetat för att motverka alltför kapital- och marknadsstyrd verksamhet, vilket har lett till att skatteparadis och finansiella offshore-centrum är mer ifrågasatta och under hårdare press än någonsin. Detta har lett till att vissa länder verkar i motsatt riktning och erbjuder sina tjänster vad gäller omhändertagandet av kapital, om regleringarna eller sanktioner mot skatteparadisen införs. Möjligheten därtill torde vara stark då världen kännetecknas allt mer av ökad global konkurrens och allt bättre informations- och kommunikationssystem. Detta medför att finansiella verksamheter kan, med större lättsamhet än vad tidigare varit fallet, förflytta sig till platser där tillgångarna inte riskerar att försvinna.

Den pågående processen att, genom regler och institutioner, få skatteparadisen rumsrena kan få en positiv effekt för allokeringen av finansiella verksamheter i skatteparadis. Detta då förvarandet, i flertalet fall, framtvingar en mer kvalitativt inriktad verksamhet som kan attrahera i högre grad än tidigare.

Ett exempel på att skatteparadisen utvecklat nya tillvägagångssätt för att vara konkurrenskraftiga trots krav från OECD, EU och FATF, är den snabbt ökande antalet registreringar av värdepappersfonder och den relativt stora tillväxten av förmögenheter i skatteparadis som Caymanöarna och Guernsey under de senaste två till tre åren. Ett annat är konstaterandet av att banker expanderar genom att öppna filialer i skatteparadispräglade länder som inte ingår i EU:s och OECD:s processer – exempelvis Singapore. Enligt beräkningar utförda av IBM Consulting Group och Boston Consulting Group, uppges att 7000 miljarder kan flyttas från de av OECD och EU övervakade skatteparadisen, till ett land som Singapore.⁵⁹

2.9 Sverige

De största tillgångarna i de skatteparadis som är aktuella när man talar om inkomst- och förmögenhetsbeskattning kontrolleras emellertid av personer som skrivit sig i länder på ett sådant sätt att de inte kommer ifråga för beskattning även om informationssystem skulle upprättas. I fallen med förmögna affärsmän, såsom Kamprad, Rausing och Stenbeck, är de skrivna i

⁵⁸ Dahlberg, Mattias, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, 2000, p. 126, hänvisar till G7 anförande, paragraf 22, 22 juni, 1999, Cologne.

⁵⁹ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 119.

länder som Schweiz, Luxemburg och Storbritannien, och har skatteskyldighet där och inte i Sverige. Deras förmögenheter kontrolleras i allmänhet via klassiska skatteparadis som Liechtenstein, Caymanöarna, Jersey och Nederländska Antillerna. Detta har exempelvis att göra med att ett land som Storbritannien i vissa fall inte beskattar tillgångar och inkomster som kontrolleras och intjänats utanför landet. Många av dem som flyttar till Storbritannien gör det därefter först efter att de placerat förmögenheterna i bolag, truster eller stiftelser i skatteparadis.

3 Allmänt om Internationell beskattning

3.1 Inledning

Utmärkande för internationella skattefrågor är att man samtidigt skall handha olika rättssystem. För det första det internt svenska regelverket och företrädesvis då de stadganden som finns angående internationell beskattning. För det andra måste man ofta besitta en mycket god kännedom om hur regelverket, i landet där motparten i en affärstransaktion har sin hemvist, är uppbyggt. För det tredje måste man kunna applicera dubbelbeskattningsavtalen, EU:s direktiv och det normverk som exempelvis OECD skapat.

Svårigheten vad gäller internationell kontroll, och därmed parallellt premisserna för skatteflykt, är att den information som efterfrågas ofta erhålls utanför landets gränser och därmed inte är åtkomlig inom myndighetens verksamhet. Därför är det nödvändigt att skatteförvaltningar i olika länder samarbetar. Dock kan man aldrig frångå faktumet att oavsett vilka överenskommelser som existerar med andra länder kan man inte erhålla samma fullgoda insyn som man kan få vid en transaktion inom Sverige. Detta konstaterande gäller oavsett om ifrågavarande utlandstransaktion är legal eller inte. Vidare är de utmärkande nyss nämnda materiella svårigheterna vid rättstillämpning sammanlänkade med kontrollmässiga informations- och transparensproblem.⁶⁰

3.2 Organisationen OECD

År 1948 grundades OEEC (Organization for European Economic Cooperation) med syftet att distribuera Marshall-hjälpen och förvalta uppbyggnaden av Europa efter andra världskriget. År 1961, en tid när Europa var återställt, ersattes OEEC med organisationen OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) och kom vid bildandet att bestå av 20 medlemsländer.⁶¹

Alla beslut tagna inom organisationen är baserade på den s.k. ”konsensus regeln”, vilken säger att alla länder måste enas om samtliga beslut på alla nivåer inom organisationen. Ett land kan avstå från att välja i en specifik fråga, men måste icke desto mindre räkna med att beslutet i frågan blir giltigt förutsatt att de andra länderna kommer överens om detta.

⁶⁰ Norell, Kurt, Internationell skatteflykt, Skattenytt nr 11.

⁶¹ OECD består idag av 30 medlemsländer.

Ett s.k. ministerrådsmöte (The Council of ministers) sker årligen, varibland utrikesministrarna och finansministrarna samt EU tillhör deltagarlistan. Det huvudsakliga syftet med dessa möten är att gemensamt bestämma inom vilka områden som OECD skall koncentrera sin verksamhet under de nästföljande åren. Under året 1996 föreslog ministerrådet OECD att utveckla tillvägagångssätt genom vilken man kunde agera mot skadlig skattekonkurrens på investerings- och finansieringsbeslut samt följderna för nationella skattebaser.⁶²

I rådet sitter även ambassadörer från OECD:s medlemsländer och EU vars huvudsakliga uppgifter är att besluta om OECD:s politik och plikter, budget, samt besluta om nya medlemsländer.

Inom organisationen tillämpas både bindande och icke-bindande avtal. Skulle en specifik stat inte vilja följa upprättade avtal, använder sig organisationen av den s.k. "peer pressure" metoden för att få staten att samarbeta. Metoden har som avsikt att upprätthålla transparens vad gäller medlemsländernas information, förklaringar, diskussioner och brist på samarbete kring ett avtal. Ett lands uppförande i ett specifikt fall kan jämföras med det av ett annat land i en liknande situation. Målsättningen är att länderna skall bli mer självkritiska och kapabla av att bedöma sin egen situation. Således baseras organisationen på samarbete på egen fri vilja, varför inga sanktioner kan åtagas mot medlemsländer som väljer att inte samarbeta.⁶³

3.2.1 Svenska synsätt på OECD

Sverige, en av de första medlemmarna i OECD, är trots sin ringa demografiska storlek, ett land med en signifikant betydelse på den internationella marknaden och således en icke obetydlig medlem i organisationen. En avsevärd del av de svenska värderingarna/ställningstagandena på området är baserade på de av OECD internationellt företagna undersökningar. Även fast Sverige, sedan 1995, är ett medlemsland i EU, har OECD medlemskapet medfört att Sverige har givits möjligheten att kommunicera med industriländer som inte är medlemmar i EU. Det svenska synsättet på OECD:s arbete på området för skadlig skattekonkurrens har avspeglats i den svenska lagstiftningen, inte minst genom ett antal avgöranden i Regeringsrätten.

De flesta dubbelbeskattningsavtal Sverige har är baserade på the Model Tax Convention. Här närmast kommer jag att ange tre rättsfall som exempel på

⁶² Osterweil, The OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared, European Taxation, 1999, s. 1998-200.

⁶³ The Swedish Institute of International Affairs, Organisationer i fickformat, nr 14 OECD, 1998.

inflytandet som OECD:s Model Tax Convention har haft på den svenska skatterätten.

I RÅ 187 ref. 158 refererade domstolen uttryckligen till art. 24 i 1977 års OECD rapport, Model Tax Convention, vad gäller skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna, båda medlemmar i OECD.

I RÅ 1996 ref. 84 var Regeringsrätten av samma åsikt som Skatteverket. För de fall överenskommelsen har blivit utformad enligt the Model Tax Convention bör detta vara en anledning till att anta att parterna hade avsikten att låta OECD:s rekommendationer i kommentarerna till fallet ha funktionen som ett supplement till de allmänna principerna för tolkningen av dubbelbeskattningsavtal.

I ett annat fall från regeringsrätten, RÅ 1997 ref. 35, refererades likaså till den av skatteverket gjorda tolkningen, men tillägger att lagstiftaren, genom att ha tillämpat OECD s.k. ”model treaty”, har haft intentionen att låta OECD:s rapport tjänstgöra som vägledning för tolkningen av nationella skattelagsfrågor på området.

Ovan nämnda exempel är exempel på hur Sverige väljer att tolka internationella juridiska skattetvister i ljuset av OECD:s tolkningar. Sverige är således att betrakta som lojal gentemot OECD:s bedrivna ”skatterätt”. På samma sätt understödjer Sverige OECD:s fortgående arbete mot illojal skattekonkurrens. Svenska skatteverket har p.g.a. kapitaltransaktioner från Sverige till skatteparadis uppskattningsvis förlorat skatteintäkter mellan 20 och 30 miljoner. Under de senaste åren har användandet av skatteparadis och parallellskattestater ökat för svenskt vidkommande varför skatteverket initierade en utredning⁶⁴ för att komma till freds, eller i all fall minska, detta problem. Detta kommer närmare att behandlas i kapitel 3 och 4.

3.3 Den legala grunden för åtgärder mot skattekonkurrens

När OECD publicerade/utgav 1998 års rapport, påbörjades parallellt en debatt om huruvida en organisation besitter lagliga rättigheter att själva - eller genom att övertyga stater - företa rättsliga åtgärder mot skadlig skattekonkurrens. OECD rättfärdigar sitt agerande gentemot skadlig genom att konstatera att det är respektive lands regering – och inte OECD, som det slutligen kommer an på att implementera lämpliga försvarsåtgärder. De tillvägagångssätt som OECD använder sig av för att uppnå global konsensus bland världen stater mot skadlig skattekonkurrens är debatter, analyser och övertalning. 1998 års rapport är således en icke-bindande överenskommelse och används primärt som en informationskälla beträffande arbetet att

⁶⁴ SOU 2001:11, Utredning om vissa företagsskattefrågor.

introducera motåtgärder via nationell lagstiftning såväl som dubbelbeskattningsavtal.⁶⁵

3.4 Framväxten av OECD- rapporten

3.4.1 Inledning

År 1993 utarbetade OECD ett projekt, "Fiscal Degredation", vilket senare, år 1996, resulterade i rapporten, "Committee on Fiscal Affairs".⁶⁶ Senare samma år, sammankopplades Ministerkommittéen (the Ministerial Communiqué) till projektet med syftet att utveckla sätt att motverka den snedvridna effekten av skadlig skattekonkurrens på investeringar och finansiella beslut samt effekterna på nationella skattebaser. En rapport angående problemen skulle avläggas år 1998. Detta önskemål resulterade, år 1996, i etablerandet av projektet "The Special Session on Tax Competition", vars syfte bestod i att fortsätta den av "Fiscal degradation" startade analysen av skadlig skattekonkurrens.

I juni 1998 publicerades rapporten "Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue". Rapportens primära syfte är att undersöka frågor kring och effekter av skadlig skattekonkurrens.

1998 - års rapport har följts av tre rapporter: (i) Towards Global Tax Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices; (ii) The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, och; (iii) The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2004 Progress Report.

Nedan redogörs kortfattat för OECD:s efterföljande rapporter om illojal skattekonkurrens och skatteparadiserna samt vilka initiativ som tagits för att involvera icke-medlemsländer i frågan.

3.4.2 2000-års Skatterapport

I skatterapporten från 2000 är definition av skatteparadis i huvudsak samma som den som uttalats i 1998 års skatterapport från OECD. Den huvudsakliga skillnaden är den att man efter stark kritik borttagit ett tidigare krav på substans för en verksamhet avseende kategorisering av skatteparadis såsom samarbetsvilliga respektive icke-samarbetsvilliga.⁶⁷ Kravet på substans

⁶⁵ Dahlberg, Mattias, Skattekonkurrensprojekt inom EU och OECD, Skattenytt, 199, p. 222.

⁶⁶ Fernsby, Torsten, OECD Skattekonkurrensprojekt, Skattenytt, 1997, p. 443.

⁶⁷ 2001-års rapport, s. 10, p. 27-28.

ansågs uppfyllt om inhemska bolag fick bedriva verksamheten i offshoresektorn och om offshorebolag tilläts verka på den inhemska marknaden.⁶⁸ Inom OECD har sedan tidigare använts ett s.k "reputation-test" för att utröna om en stat skall kunna klassificeras som ett skatteparadis. Ett exempel härpå är om ett skatteparadis, enligt testet, marknadsför sig som en stat som erbjuder bra skatteförmåner och som kan utnyttjas för att undvika beskattning i hemviststaten, alternativt har rykte om att erbjuda sådant.⁶⁹

En annan stor skillnad gentemot tidigare 1998 års rapport var att OECD nu stadgade att man inte skulle vidta eventuella kollektiva skatterättsliga och andra motåtgärder mot "icke samarbetsvilliga skatteparadis" innan motsvarande åtgärder kunde bli aktuella mot icke samarbetsvilliga OECD länder.⁷⁰ Detta för att bemöta den kritik från utpekade skatteparadis om att OECD inte likabehandlade de stater som stod utanför OECD med dem som var medlemmar i densamma.⁷¹ I samma rapport namngavs 35 jurisdiktioner som ansågs motsvara kriterierna för att betraktas som skatteparadis. Sex andra jurisdiktioner – Bermuda, Cayman Islands, Cyprus, Malta, Mauritius and San Marino – var inte inkluderade i 2000 års-rapport av den anledningen att de, innan rapporten utgavs, åtog sig att eliminera skadlig skattekonkurrens utövanden.

3.4.3 2001-års Skatterapport

I den tredje rapporten, "Towards Global Tax Co-operation: The 2001 Progress Report", uppdaterades situationen avseende de framsteg som gjorts kring skadlig skattekonkurrens som helhet samt några ändringar angående skatteparadis frågan. Datumet för skatteparadisens åtaganden kom då att uppskjutas framåt i tiden till 28 februari år 2002. Vidare bestämdes i 2001-års rapport att kriterierna för bestämmandet om en stat skall tillhöra listan för icke samarbetsvilliga skatteparadis är statens transparens inom skattesystemet och effektiviteten vad gäller utbyte av information. De samarbetsvilliga staterna var tvungna att, inom 12 månader, utveckla implementeringsåtgärder samt eliminera utövandet av skadlig skattekonkurrens innan slutet av år 2005.

⁶⁸ 1998-års rapport, p. 42-44.

⁶⁹ 1998-års rapport, p. 46 och 52, s.k. "reputation test".

⁷⁰ Fensby, OECD publicerade en svart lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis. Skattenytt 2002, s. 405.

⁷¹ Ibid.

3.4.4 2004-års rapport

Mot bakgrund av OECD:s rapporter har under de senaste åren avsevärda framsteg genomförts i arbetet kring skadlig skattekonkurrens och många av de ursprungliga objektiva målen med OECD:s arbete har avklarats.

I 2004-års rapport konstateras att jurisdiktionsarbetet kommer att fortsätta att fokusera kring utvecklingen och implementeringen av transparens och utbyte av information med skatteparadiserna.⁷² Vidare kommer OECD:s medlemsländer att fortsätta tillhandahålla teknisk assistans till "Participating Partners" som efterfrågar det med syftet att underlätta för dessa ekonomier att förflytta sig bort från skadligt skattekonkurrensutövande.⁷³

Vidare kommer OECD:s medlemsländer, genom bilaterala kontakter och Global Forum seminarier, att intensifiera deras dialog med icke-OECD medlemsländer. Målsättningen med denna dialog är att uppmuntra länder utanför OECD:s jurisdiktion att associera sig själva med principerna i OECD:s rapport och därmed skapa bättre förutsättningar för ett globalt s.k. "level playing field". Om ett level playing field framgångsrikt etableras på skatteområdet, säkerställs att alla stater likabehandlas på transparens- och informationsutbytesområdet. Då framsteg har skett inom andra aspekter av OECD:s arbete, underlättas det för kommittén att fortskrida och förbättra sitt arbete inom ovan nämnda område av arbetet kring skadlig skattekonkurrens. Forumet inledda år 2003, i samband med ett globalt möte⁷⁴ i Berlin, en undersökning avseende nyss nämnda frågor, vilket totalt kom att inkludera 83 länder, med ett beräknat slutdatum hösten 2005. Undersökningen är i skrivandets stund alltjämt inte avslutad och något beräknat slutdatum har, enligt min uppfattning och vad som går att utläsa från OECD:s hemsida, inte fastställts av Forumet. Det kan således tydligt konstateras att skattekonkurrensprojektets slutdatum för åtagandestaterna - den 31 december 2005 - inte fullt ut uppfyllts.

Arbetet kring skadlig skattekonkurrens utförs främst, vilket nämndes nyss i uppsatsen, av det s.k. Forumet. Detta forum består av den grupp som har utfört arbetet med att identifiera och kategorisera skatteparadis och parallellskattestater i enlighet med principerna om transparens och effektivt utbyte av information. Vidare arbetar forumet med att uppmuntra icke-medlemsländer i OECD, som inte är skatteparadis, att tillämpa OECD:s rekommendationer och riktlinjer vad gäller skadlig skattekonkurrens samt analysera effektiviteten hos de föreslagna motåtgärderna. Särskilt rekommendation nr 15 innehåller riktlinjer och regler gällande "Forum on Harmful Tax Practices".⁷⁵

⁷² The 2004 Progress Report, Part V, Taking the work forward.

⁷³ Fensby, OECD publicerade en svart lista över icke-samarbetsvilliga skatteparadis. Skattenytt 2002, s. 405.

⁷⁴ Fensby, Torsten, Skattenytt nr 9 2005, avsnitt 2.3.

⁷⁵ Se 1998 års rapport, rekommendation nr 1-19, särskilt rekommendation nr 15, vilken innehåller riktlinjer och regler gällande "Forum on Harmful Tax Practices".

3.5 Övriga nyckelkriterier - Skatteparadis

Tidigare i kapitel 2 i uppsatsen redogörs för de nyckelkriterier som OECD tillämpar för att identifiera skatteparadis. Här närmast kommer jag att redogöra mer i detalj för nyckelkriterierna mot bakgrund av OECD:s kommentarer i ämnet. Nyckelkriteriet om ingen eller nominell skatt, skall enligt OECD enbart ses som ett vägledningskriterium för de situationer där en analys av de övriga kriterierna är nödvändig. Bruket av enbart låga eller obefintliga skattesatser, och inte de övriga två kriterierna, är inte tillräckligt för att identifiera skatteparadis, eller för den delen preferential tax regimes, som skadliga. I sammanhanget är det viktigt att förstå, som det nämnts tidigare i uppsatsen, att OECD varken föreslår eller bestämmer lämpliga skattenivåer i olika länders skattesystem. Varje land besitter rättigheten att besluta nivån på sitt lands skatter, utifrån vad som bäst passar dess ekonomi och politik, och det finns inga minimum nivå eller andra restriktioner på generella skattemätningar.⁷⁶

Beträffande villkoret för transparens, har rapporten utvecklat standarder i syfte att uppmuntra en öppen och konsekvent tillämpning av skattelagar emellan likartade skattebetalare, och försäkra att den för skattemyndigheterna nödvändiga informationen från skattebetalarna finns tillgänglig, det vill säga redovisningsrapporter och därtill hörande dokument. Kravet på transparens är uppfyllt om den nationella lagstiftningen uppställer vissa krav på ordnad bokföring och dokumentation av uppgifter om banktillgodohavanden och verkliga ägare i offshoresektorn.⁷⁷

Med hänsyn till utbyte av information vad gäller skattefrågor, har OECD i allmänhet uppmuntrat länder att tillämpa informationsutbyte på en ”öppen efterfrågan” basis. Vid tillämpningen av denna metod utväxlas information mellan skattemyndigheter via bilaterala framförhandlade skatteavtal (treaties), alternativt upprättas överenskommelser om utbyte av skatteinformation i samband med att en utbytespartner anger en specifik förfrågan avseende en redan under granskning specifik skattebetalare. Den information som överlämnas är om banktillgodohavanden, verkliga ägare och bokföring.⁷⁸

I sammanhanget bör även påpekas att 1998-års rapport, förutom till nyckelfaktorerna vad gäller skadlig skattekonkurrens, även tillhandahåller ett antal andra faktorer, vilka mer i detalj förklarar några av huvudprinciperna och antagandena som är mer eller mindre inbakade i

⁷⁶ The OECD's project on Harmful Tax Practices, A Briefing Note for Journalists, s. 2, www.oecd.org/tcp.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

nyckelfaktorerna. Således krävs vid varje utvärdering av huruvida en stat kan anses utöva skadlig skattekonkurrens att en helhetsbedömning utförs för relevant faktor. Vidare kan i rapporten utläsas att när en stat har fastställts att betraktas som skadlig, behövs inte de ekonomiska effekterna av staten granskas.

Den första rapporten försöker även komma tillrätta med hur åtgärder utformade för att försvara ett land från effekterna av skadlig skattekonkurrens kan, om nödvändigt, samordnas på ett sätt som möjliggör för stater att stödja varandras insatser. Sammanfattningsvis är OECD av den uppfattningen att ökad transparens och informationsutbyte kommer att leda till mer skattekonkurrens, inte mindre, eftersom ökad tillmötesgående mellan länderna därmed tillåts, vilket kommer att minska skattesatserna. Vidare bör skattekonkurrens baseras på skattesatser och det allmänna ekonomiska klimatet som ett land har att erbjuda, inte på grundval av utövandet av olovliga/olagligt användande av finansiella system, såsom skatteflykt.⁷⁹

Slutligen framför OECD att projektet om skadlig skattekonkurrens stödjer transparens och internationell samarbete i syfte att säkerställa att nationella lagar efterlevs och deras skattesystems integritet skyddas. Genom att stödja och uppmuntra principer som stämmer väl överens med skattelagar hoppas OECD:s medlemsländer kunna minska skattesatser för skattebetalarna i allmänhet.⁸⁰

3.6 Sverige och illojal skattekonkurrens

Arbetet att eliminera skadlig skattekonkurrens är, som tidigare nämnts i uppsatsen, inte enbart begränsad till skatteparadis. Rekommendationerna och åtgärder i 1998 års rapport är riktade till både medlemsländer och icke medlemsländer av OECD. Arbetet att korrigera lagstiftningen i respektive land i överensstämmelse med rekommendationerna kommer med största sannolikhet visa sig vara en betungande process. Sverige undergår, som vi tidigare konstaterat, ett flertal korrigeringar för att bättre möta de OECD utformade rekommendationerna. Likväl lär det dröja ett antal år innan det svenska skattesystemet är i överensstämmelse med OECD:s rekommendationer och åtgärder då processen att förändra lagstiftningen kräver beaktande av samtliga valmöjligheter innan ett eventuellt beslut fattas.

Det svenska skatteverket har publicerat två arbeten:

1. "Information of control in foreign issues" information of control in tax matters of business and transactions with an international

⁷⁹ Question and Answers, 2004 Progress Report, s.8.

⁸⁰ Ibid.

connection.⁸¹

2. "Turbulent tax bases", a summary on risk areas for fiscal problems with an international connection.⁸²

Den första rapporten beaktar tänkbara strategier och åtgärder som skatteverket i framtiden kan beakta vad gäller informationsutbyte. Den andra tar ställning till skatteverket som organisation och hur den, i framtiden, skall gå tillväga för att motverka problemen kring internationella samarbeten. Samma rapport inkluderar en analys över riskområdena vad gäller inkomst- och förmögenhetsskatt. Enligt rapporten uppskattas förlusterna per år, p.g.a. tidigare nämnda transaktioner, uppgår till minst 10 miljarder SEK, varav transaktioner till skatteparadis från företag utgör 2-5 miljarder SEK och tillgångar placerade utomlands av privatpersoner 8 miljarder SEK. Skatteverket skrev i sin rapport att följande problemområden för bolag är att beakta vid inkomst och förmögenhetsbeskattning:

Bolag:

- Skatteundvikande genom CFC-bolag
- Konsultuppdrag via ett utländskt bolag
- Utländska kapital-sum försäkringar från en anställd eller närliggande bolag
- Leasing och skalbolagstransaktioner via skatteparadis
- Internprissättning
- Mutor
- Allokering av inkomster via elektroniska kanaler

År 2007 är siffran för pengar placerad utomlands av svenskar utom räckhåll för den svenska skattemyndigheten uppe i 300 miljarder kronor och de vanligaste skatteparadisen är fortfarande Jersey, Isle of Man och Gibraltar.⁸³ Skattemyndigheten själva anser att beloppet varje år som staten går miste om på grund av överföringar till skatteparadis motsvarar hela 46 miljarder⁸⁴

Antalet länder där det går att gömma pengar från svenska skattemyndigheten (d.v.s. ej svartlistade skatteparadis) är hög, ca ett 50-tal länder. Att attackera något land är en känslig fråga då landet kan ha påbörjat att lämna ut uppgifter och vill därför att inte kallas för skatteparadis.

Svenska företag, exempelvis spelbolag, vänder sig allt oftare till Cypern som hemvist. Bolagsskatten ligger där på 10 procent och ingen skatt på kapitalvinster från aktievinster. Företaget View stödjer svenska företag att sätta upp verksamheter på Cypern. Även Malta är ett populärt skatteland där exempelvis spelbolaget King nyligen etablerat sig.

⁸¹ Riksskatteverket rapport, 2002:1, Kontrollinformation i utlandsfrågor.

⁸² Riskskatteverket rapport, 2002:2, Oroliga Skattebaser.

⁸³ www.di.se/skatteparadis. Artikel av Anna-Karin Storwall.

⁸⁴ www.di.se/. Artikel av Lisen Forsberg., publicerad 20080603.

Överlag är det vanligast med fallen som involverar egen vinning. Nästan hälften av skatteverkets fall berör detta problemområde. Därefter utgör en fjärdedel av fallen situationer med stora bolag och skalbolag.

Skatteverket är av den uppfattningen att en förändring i skattestrukturen kommer att ske under de närmaste tio åren. Vidare stödjer skatteverket de av OECD och EU gjorda initiativen gentemot skadlig skattekonkurrens. Inom svensk lagstiftning har ett antal försök gjorts i överensstämmelse med nyss nämnda organisationer, för att bekämpa skadlig skattekonkurrens.

3.7 CFC-lagstiftning

Från den svenska lagstiftarens sida har offshorebolag setts som ett hot mot vad man kallar ”det svenska skatteunderlaget”. Genom införandet av den så kallade CFC-lagstiftningen har ett försök gjorts att hindra svenska skatteskyldiga att skatteplanera med hjälp av CFC-bolag.⁸⁵

Den svenska CFC-lagstiftningen har under senare år varit föremål för översyn. I både 2001 års CFC-förslag⁸⁶ och i 2002 års CFC-förslag⁸⁷ förslås åtgärder mot de svagheter som den dåvarande CFC-lagstiftnings ansågs vara behäftad med.

De nya CFC-reglerna inriktar sig på svenska delägare i utländska juridiska personer. Rekvisiten för att tillämpa CFC-beskattning finns i 6 kap. IL (7,8,13,15 och 16§§). Avsikten är att träffa verksamhet i bolag i skatteparadis. Reglerna infördes 1990 i samband med att den svenska valutaregleringen avvecklades.

Reglerna innebär i korthet att en svensk delägare skall beskattas för sin andel i vinsten, om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

Den svenska ägarens ägarandel är minst 10 % av andelarna i en utländsk juridisk person (röster eller kapital) ägs direkt av den skatteskyldige eller närstående till denne. Därutöver krävs att minst 50 % av den juridiska personen innehas eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av personer som är oinskränkt skatteskyldiga i Sverige.⁸⁸

Det är således endast direkta innehav som kan leda till CFC-beskattning. I praktiken har därför CFC-reglerna kunnat kringgå genom ett ägande genom en utländsk juridisk person som hör hemma i en jurisdiktion som saknar en CFC-lagstiftning som motsvarar de svenska reglerna.

⁸⁵ Controlled Foreign Company.

⁸⁶ SOU 2001:11. Utredning om vissa internationella företagsskattefrågor.

⁸⁷ Mattias Dahlberg, förslag till ny CFC-lagstiftning-2002 års departementspromemoria.

⁸⁸ IL 6:7-16.

Ett exempel är en svensk person som äger ett schweiziskt bolag som i sin tur äger dotterbolag i ett skatteparadis som Guernsey. Schweiz saknar CFC-regler. Genom en sådan ägarstruktur undviks att inkomster i Guernseybolaget blir föremål för CFC-beskattning i Sverige och Schweiz. Om Guernseybolaget istället hade ägt direkt i den svenska personen hade inkomsten i Guernseybolaget beskattats hos den svenske delägaren.

Enligt svensk lag är det en skillnad på utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag. Utländska bolag är begränsat skatteskyldiga och blir endast beskattade för vissa inkomster. För att betecknas som ett utländskt bolag skall antingen bolaget beskattas på ett likartat sätt jämfört med svenska bolag eller att Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal med den stat där bolaget har sin hemvist. Mot bakgrund av att en utländsk juridisk person inte uppfyller de krav som ställs för att klassas som utländskt bolag beskattas bolagets svenska ägare för sin del av bolagets vinst. Begreppet innefattar alltså regelmässigt motsvarigheten till svenska handels- och kommanditbolag. Sådana utländska delbeskattade juridiska personer kan vara CFC bolag eftersom endast personer som är skattesubjekt kan vara CFC-bolag. Ett exempel är ett svenskt AB som äger andelar i ett holländskt BV. BV är ett skattesubjekt i Holland: BV äger i sin tur andelar i ett delägarbeskattat bolag på Jersey. Någon CFC-beskattning för AB torde inte kunna ske i detta fallet.⁸⁹

I takt med att skatteparadisen granskas mer vad gäller hårdare krav på delägarbeskattning, anpasslighet inför OECD:s krav har alternativa lösningar för seriös internationell skatteplanering (skatteflykt) dykt upp. De strängare reglerna för delägarbeskattning, i samband med de nya CFC-reglerna, leder till ett ökat användande av offshorebaserade trustar och stiftelser som redskap för ägande och kontroll av internationella företagsgrupper. Trustar och stiftelser är beteckningar på ett rättsförhållande och inte rättsfigurer i sig, det vill säga att de inte har några delägare och således inte träffas av gällande CFC-regler. Förmånstagare beskattas därför endast för de förmåner som de verkligen åtnjuter, exempelvis utbetalningar av avkastning och nyttjande av egendom.⁹⁰

Nedan redogörs för trustinstitutet och dess anknytningar till svensk rätt och hur en trust kan äga ett utländskt offshorebolag och utnyttja möjligheterna som skatteparadisen ger på ett sådant sätt att bolaget undviker tillämpningen av CFC-lagstiftningen/reglerna.

Lagstiftningen inom Sverige på området⁹¹ kommer att tilläggas för att underlätta för myndigheter att åtnjuta information beträffande transaktioner. Utländska banker, i vilka svenska medborgare har konton kommer även de

⁸⁹ Bojs, Johan, SvSkT, 9/2003, s.

⁹⁰ Simon, Kent, Skattenytt, 1992, s. 408-409.

⁹¹ Bankrörelselag (1987:617), kap. 1, avdelning 10, The Banking Business Act.

att bli tvungna att tillhandahålla information om deras klienters transaktioner.

4 Skatteflykt

4.1 Inledning

I de följande avsnitten kommer svensk skatteflykt att redogöras för. Vidare kommenteras tidigare laglig skatteflykt till Peru samt korrigeringsregelns tillämpning.

Internationell skatteflykt innebär att skatteskyldiga drar nytta av skillnaden i beskattning mellan olika stater i syfte att uppnå skattelättnad. Detta kan ske legalt, exempelvis genom flyttning till ett lågskatteländ, men förfarandet kan även vara illegalt.⁹²

4.2 Svensk skatteflykt

Det är inte bara skatteparadisen som oroar respektive lands skattemyndighet, utan även konstaterandet att länder med normal beskattning är beredda att gentemot icke bosatta skatteskyldiga uppträda på ett sätt som i vissa hänseenden är likt de hos skatteparadisen. Exempelvis sker detta genom att ha skattefrihet för räntor som utbetalas till icke bosatta mottagare. Denna regel finns också i svensk rätt, men Sverige har genom avtal med andra stater erbjudit möjlighet till informationsutbyte.⁹³ OECD/Europarådskonventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden har tillkommit på svenskt initiativ. Om möjlighet till informationsutbyte inte finns kan utländska investerare gömma undan sina räntor utan att hemlandets skattemyndigheter kan få upplysning om detta, vilket skulle skapa en situation lik den i skatteparadisen. Ett exempel på detta är Luxemburg som av många uppfattas som ett skatteparadis trots att det totala skattesystemet i landet ses som ett högskatteländ.

Vad gäller betalningar till skatteparadisen kan dessa ofta ordnas utan att utlösa kontrollåtgärder om de går via mellanhänder i andra stater. Skärpning av kontroll av internprissättning är också något som OECD såväl som Sverige har tagit i beaktande. De svenska reglerna om internprissättning kommenteras i avsnitt 4.5.

Svensk skatterätt har innehållit få regler mot internationell skatteflykt. Detta faktum beror till stor del på att den svenska valutaregleringen förhindrat en hel del transaktioner som annars kunde ske av skatteskal. När valutaregleringen avvecklades 1989 ledde detta till en förändring av synen

⁹² Pelin Lars, Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv, andra upplagan, Lund, s.114.

⁹³ Lag (1990:413) om ömsesidig handuppräckning i skatteärenden.

på skatteflykt. Denna avveckling har ökat den svenska skattebasens rörlighet och därmed kontinuerligt minskat annars ”säkra” skatteinkomster för svenska staten. Under året 1989 genomfördes också lagändringar på den internationella skatterättens område och i Sverige infördes därmed regler av amerikansk typ, riktade mot internationell skatteflykt genom utländska juridiska personer⁹⁴ I dag finner vi regler mot detta förfarande i lagen mot skatteflykt.⁹⁵ Lagen, som syftar till att komma tillrätta med kringgåendet av skattelag, kan tillämpas på en rättshandling som medför en väsentlig skatteförmån som den skatteskyldige på något vis medverkat till om förmånen kan antas ha utgjort det övervägandet skälet för förfarandet.

I Sverige får lagstiftarna försöka hålla skattetrycket inom ramen för vad som internationellt gångbart för att hålla den internationella skatteplaneringen och skatteflykten under kontroll. Frestelsen till skatteflykt blir naturligtvis större, om hemlandets skatter upplevs som extrema.

I jämförelse med till exempel USA och Tyskland har svensk skatterätt innehållit få regler riktade mot internationell skatteflykt. I flera OECD-rapporter påpekas att det inte finns hinder att stater, med interna regler och med hjälp av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal, ingriper mot missbruk av avtalen eller mot olika former av skatteflykt. Detta överensstämmer med EG-direktiv på området, till exempel artikel 1 punkt 2 i moder-dotterbolagsdirektivet⁹⁶ samt artikel 11 punkt 1 a i fusionsdirektivet.⁹⁷

4.3 Kontrollmässiga problem med skatteflykt

4.3.1 Allmänt

Kontrollmässiga problem med skatteflykt avser först och främst olika transaktioner som sker via bolag, trustar och försäkringar i skatteparadis. Dessa transaktioner är av svårbedömbart natur eller utförs med motiveringen att undagömma vem som är intressent i en transaktion. Det bör nämnas att jag i uppsatsen inte kommer att fördjupa mig i skatteflykt som kan förekomma exempelvis vid: utdelning från dotterbolag (s.k. treaty-

⁹⁴Lodin, mfl., Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt Del 2, 2001, s. 516 (Lodin, mfl., Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt Del 2, 8:e upplagan, Lund 2001, s. 516).

⁹⁵ Lag om skatteflykt (SFS 1995:575), härefter skatteflyktslagen.

⁹⁶ Council Directive 90/435/EEC on the Common System of Taxation applicable in the Case of Parent Companies and Subsidiaries of different Member States, OJ L 225 1990.

⁹⁷ Council Directive 90/434/EEC on the Common System of Taxation applicable to Mergers, Divisions, transfer of Assets and Exchange of Chares concerning Companies of different Member States, OJ L 225 1990.

shopping), internationella omstruktureringar, internprissättning och irländska finansbolag.

Internationellt samarbete i bekämpandet av skatteflykt förekommer i stor utsträckning. Information kan utbytas med underlag från inhemsk lagstiftning,⁹⁸ de flesta dubbelbeskattningsavtalen, Europaråds- och OECD-konventionen, EG-direktiv 77/799 och 79/1070 samt EU:s rådsförordning 218/92 (moms). Trots det, under senare år, internationella informationsutbytet på det direkta skatteområdet har de inte haft någon större inverkan på skatteparadisen. Detta är inte speciellt anmärkningsvärt då dubbelbeskattningsavtal eller andra överenskommelser med skatteparadisen i princip lyser med sin frånvaro.

Då den svenska internationella skattelagstiftning alltjämt saknar regler på vissa områden bör den betraktas som underutvecklad i förhållande till flertalet av de andra medlemsländernas i OECD. Ett skäl till detta kan med stor sannolikhet vara att Sverige är ett relativt litet med ett starkt beroende av sin export.

Ett antal länder, även inom EU, har införskaffat s.k. skattegynnande zoner, branschvisa eller geografiska. Därmed skapas en mycket motsägelsefull situation då ett antal länders lagstiftning innehåller långt gångna stoppregler (exempelvis CFC-regler) beträffande skatteparadis även har skattregler för företagsmodeller som tangerar dem som finns i skatteparadisen. Som exempel därpå kan nämnas den i USA förekommande företagsformen med begränsade möjligheter till information, s.k. Limited Liability Companies, vilket är en hybridform mellan aktiebolag och handelsbolag.⁹⁹ Vidare har några länder också sådana interna skattesystem, skatteavtal och liberala regler för bolagsbildningar att de regelmässigt utnyttjas som genomgångsland (mellanländer) för att transaktioner, som slutligen avser skatteparadis, ska se seriösa ut.

4.3.2 Sverige

Skattekontroll i Sverige avseende mot respektive från skatteparadis handlar till stor del om bevisvärdering och bevisfrågor i övrigt. Inte sällan är det ytterst svårt för svenska skatteverket att bringa klarhet i skälen till varför affärerna struktureras som dem gör. Vidare är det väldigt svårt att angripa skatteparadis bolag då de oftast officiellt ägs av andra skatteparadis bolag som i sin tur ägs av ytterligare andra skatteparadis bolag.

Betraktat med omvärldens ögon företräds bolagen av namngivna personer eller bolag, s.k. nominees (att jämföra med förvaltare), såsom konsultbyråer och advokater som representerar ett antal bolag. I verkliga fallet ägs bolaget

⁹⁸ SFS 1990:314, lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

⁹⁹ Kurt Norell, Skattenytt nr 11 1997, Internationell Skatteflykt.

av en svensk person som inte framgår av offentliga handlingar, s.k. beneficial owner (att jämföra med förmånstagare). Denna person har oinskränkt makt över bolaget och att det officiellt ägs av andra. Därmed frånskiljs det synliga juridiska ägandet från det verkliga, vilket skapar avsevärda svårigheter att frambringa bevisning om det egentliga ägandet. Dessutom är det, enligt principen om att bevisningen skall tas fram av den part som har den lättast tillgänglig, enbart den skatteskyldige i skatteparadisbolaget som har möjligheten att lägga fram bevisningen i ett aktuellt fall. Incitamenten för den skatteskyldige att göra detta torde vara nästintill obefintlig. Däremot går det ofta att klargöra att ett utländskt företag kontrolleras från Sverige. Summa summarum är det svenska skatteverket, i avsaknad av skattebeslut, inte kan besluta om åtal gentemot ett paradisbolag.

Skatteparadis är, i begränsad omfattning, verksamma i Sverige och figurerar då oftast som delägare i handelsbolag eller kommanditbolag. Detta kommer att exemplifieras i nästa avsnitt av uppsatsen.

Inledningsvis nästa avsnitt av uppsatsen redogörs dock främst för de mest frekventa, direkta eller indirekta skatteundandraganden som sker mellan Sverige och olika skatteparadis. Inledningsvis kommer dessa skatteundandragande transaktioner att kategoriseras och förklaras för att skapa en tydligare bild av den gällande situationen.

4.4 Korrigeringsregeln

Korrigeringsregeln är en internationellt accepterad princip som har kommit till uttryck i de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Regeln syftar till att förhindra, att man vid enskilda transaktioner flyttar obeskattade vinster från Sverige till utlandet genom den använda internprissättningen. Korrigeringsregeln finns i IL 14:19 och föreskriver att alla internationella transaktioner mellan företag i intressegemenskap¹⁰⁰ skall beskattas som om ett s.k. armlängdspris¹⁰¹) utgått, det vill säga att skattemässigt skall den svenska näringsidkares för låga skattepliktiga inkomst korrigeras till en nivå som skulle utgått ifall företagen inte varit i intressegemenskap. Detta innebär att det inte skall vara möjligt att överföra ett företags vinst från ett land till ett annat genom att avvika från en normal, kommersiellt motiverad prissättning.¹⁰² Exempel på rättsfall därom i svensk rätt är RÅ 1990 ref. 34 och RÅ 1991 ref. 107 samt Case from the Administrative Court of Appeal: Abba Seafood AB, 15 september 1998.

Slutsatsen i det förstnämnda målet är att Sverige inte klassificerar ränta som utdelning enbart på grundval av thin capitalization, vilket dock inte är

¹⁰⁰Se art 9 punkt 1a och b i OECD:s modellavtal.

¹⁰¹Se punkt 7.19 i OECD:S riktlinjer för internprissättning.

¹⁰²Lodin mfl, 2001 a.a., s. 517???

förenligt med art 9 i OECD:s Modellavtal. I både de två andra rättsfallet fastslog Regeringsrätten att svensk praxis tillåter avvikelser från armlängdsprincipen i situationer där flera interna transaktioner sker.

4.4.1 Tillämpning av korrigeringsregeln

Korrigeringsregeln är en regel mot skatteflykt. Tillämpningen av den svenska korrigeringsregeln sker emellertid i andra hand, då man i första hand använder sig av den regel som överenskommits med den andra avtalsslutande staten.¹⁰³

Korrigeringsregel skapar i praktiken stora svårigheter inte minst för att den förutsätter att det finns ett marknadsmässigt pris på alla produkter, vilket ofta inte är fallet. Stora multinationella företag är ofta ensamma om att tillverka sina produkter vilket innebär att det är mycket lättare att tillämpa lagrummet på räntor än på varor och tjänster. Då ett företag sätter sina priser under marknadspriset kan det finnas ekonomiska skäl. Till exempel när en ny vara skall introduceras på marknaden och ett lägre pris inte beror på intressegemenskap.

För att möjliggöra prisjusteringar, måste de svenska skatteverket endast indikera att det finns anledning att anta intressegemenskap föreligger, tillskillnad från OECD:s riktlinjer vilka ålägger skatteverket att bevisa att det föreligger sannolikhet för intressegemenskap. Trots att bevisbördan åligger skattemyndigheten, måste bolaget ifråga tillhandahålla all nödvändig information och bevisa att en eventuell prisreduktion härrör från andra skäl än intressegemenskap. OECD rekommenderar, vilket även har implementerats i flertalet länder, att bolag upprättar en skriftlig internprissättnings policy och fortlöpande dokumenterar alla internprissättningstransaktioner. Företag i Sverige använder sig i ökad utsträckning av OECD:s riktlinjer och kommer implementera riktlinjerna i den svenska lagstiftningen år 2007.¹⁰⁴

4.5 Tidigare laglig skatteflykt via Peru

Skattesmitningen via Peru var tidigare möjlig genom skatteavtal SFS 1968:745. Regeringen har i en proposition¹⁰⁵ förra året föreslagit att dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru sägs upp med verkan fr.o.m. den 1 januari 2007. Anledningen till att avtalet sägs upp och inte

¹⁰³ Sundgren, Peter, Vinstkorrigerings enligt skatteavtal eller intern skatterätt, SST 1991, s. 416.

¹⁰⁴ Proposition 2005/2006:169, Effektivare skattekontroll m.m.

¹⁰⁵ Proposition 2005/06:125, Beskattnings av viss hushållsavfall som förbränns m.m.

omförhandlas var för att Regeringen ansåg det senare skulle ta för lång tid, samtidigt som Regeringen har uppmärksammat att avtalet används i skatteplaneringssyfte. Nedan redogörs i belysande syfte för de skattesmitningar som tidigare var möjligt för svensk del via Peru.

Hela beskattningsrätten på kapitalvinster vid utdelningar och försäljningar i Peru tillfaller Peru, även om ägaren är svensk. Peru har dock ingen kapitalskatt, varför vinsten i regel blir skattefri. Trots att Sveriges skatteavtal med Peru ingicks redan år 1968, och således har möjligheten till skattefrihet funnit i 37 år, har relativt få bolag utnyttjat möjligheten. Det är först efter Regeringsrättens förhandsbesked om dess laglighet, som allt fler företag under en period tittade på potentialen att bilda holdingbolag i Peru. Detta skatteavtal med Peru var unikt då det utgjorde det enda kvarvarande av sitt slag som Sverige hade kvar med lågskatteländer.

I viss mån kan ovan nämnda förfarande likna den i exempelvis Cayman Islands, men med den väsentliga skillnaden att det först nämnda fallet, tillskillnad från det andra, är prövat och fullt lagligt.

4.5.1 Införsäljning av aktier eller verksamhet

En lagligt svenskt skatteflykt via Peru skulle kunnat ske genom ett antal olika transaktioner från ett svenskt perspektiv. Nedan exemplifieras ett antal möjliga tillvägagångssätt.

En svensk bolagsägare startar holdingbolaget X i Peru. X etablerar därefter ett dotterbolag i Sverige. Det nya dotterbolaget köper det av ägaren ägda ursprungliga svenska bolaget. Då själva försäljningen äger rum i Sverige är det svenska lagar och regler som gäller, det vill säga Sverige har beskattningsrätten. Därmed kan bolaget köpas till det bokförda värdet snarare än marknadsvärdet. Det går att sälja sina aktier till underpris till ett annat svenskt bolag. Därefter kan det svenska bolaget sälja aktierna till underpris till ett annat svenskt bolag som ägs av ett utländskt bolag. Detta är prövat av Regeringsrätten i RÅ 2001 ref 66. Vidare måste alla förutsättningarna för underpridförsäljning enligt 23 kap IL vara uppfyllda för att undgå inkomstbeskattning. Exempelvis krävs att försäljningen ska avse hela verksamheten eller en verksamhetsgren samt att, för de fall aktierna i det överlåtande bolaget är kvalificerade, att lika stor del av aktierna i det förvärvande bolaget är kvalificerade.

4.5.2 Utdelning

Vad händer om man överför vinster från svenskt dotterbolag till peruanskt holdingbolag? Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet. Då det

peruanska holdingbolaget är en utländsk juridisk person är det begränsat skattskyldigt i Sverige. Detta medför att det peruanska bolaget inte är skattskyldigt för utdelningen. En utländsk juridisk person kan istället bli skyldig att betala kupongskatt på utdelningarna. Kupongskatt uttas dock inte för det fall vissa förutsättningarna i kupongskattelagen och relevanta delar i inkomstskattelagen är uppfyllda. Bl.a. krävs att det är ett utländskt bolag samt att aktierna är näringsbetingade. Ett peruanskt holdingbolag uppfyller troligtvis dessa förutsättningar.

För det fall Sverige inte beskattar utdelningen har Peru troligtvis rätt att beskatta densamma med hänsyn till "subject to tax" bestämmelsen i avtalet mellan Sverige och Peru.¹⁰⁶ Det är därför viktigt att utreda beskattningskonsekvenserna i Peru. Om Peru beskattar utdelningen såsom inkomst av näringsverksamhet förtar det en del av fördelarna med upplägget.

4.5.3 Försäljning

Vid en eventuell försäljning av det peruanska holdingbolaget har Peru beskattningsrätten enligt avtalet.

Regeringsrätten konstaterar "att beskattningsrätten till de ifrågavarande kapitalvinsterna tillkommer Peru och att det därvidlag saknar betydelse om vinsterna faktiskt beskattas i Peru".¹⁰⁷ Vidare påpekar Regeringsrätten att även om Peru inte beskattar kapitalvinsten har Sverige inte rätt att beskatta den. Svenska företag kan således via holdingbolag ta ut kapitalvinster i Peru med noll till fyra procent skat

Exempel på andra gynnsamma länder för skatteplanering är Cypern och Irland inom EU. Även Estland har genom sin så kallade platt-skatt blivit ett attraktivt land för svenska företag. Inget av dessa länder är dock lika fördelaktigt som Peru för att lyfta kapitalvinster.

¹⁰⁶ Detta kan b.l.a utläsas av RÅ 2004 not 25.

¹⁰⁷ Se RÅ 2004 not 25.

5 Utländska rättsfigurer

5.1 Inledning

I detta kapitel behandlas möjligheten till skatteplanering via utländska rättsfigurer. Inte sällan används ett s.k. holdingbolag i samband med bolagskonstruktion/strukturer. Ett holdingbolag är ett bolag som har till uppgift att äga andra bolag där bolagen tillsammans bildar en koncern. holdingbolaget kan ägas av personen som bildat det, alternativt överlåta ägandet till en annan rättsfigur. I holdingbolaget samlas kapitalvinster och utdelningar som uppstår vid eventuell försäljning av dotterbolagen. Tillskillnad från om du själv exempelvis äger ett svenskt bolag, möjliggör samma ägande fast via ett holdingbolag att det många gånger kan ta emot utdelningar och göra kapitalvinster i andra länder skattefritt. Skattefriheten tillsammans med dubbelbeskattningsavtal, EG-rätt och interna bestämmelser gör att det kan vara mycket fördelaktigt att utnyttja reglerna om holdingbolag.

Först kommer att redogöras för trustar och deras funktioner samt förhållande till skatteparadis. Därefter redogörs för kapitalförsäkringar, fakturering avseende tjänster och andra vanligt förekommande transaktioner.

5.2 Trustar

Trustinstitutet hör hemma i den anglosaxiska equity-rätten. Trustar finns också i de övriga anglosaxiska common law-länderna USA, Canada, Australien och Nya Zeeland. Även i skatteparadis som exempelvis Jersey, Isle of Man, Liechtenstein, Labuan Island och Bahamas finns trustinstitut.¹⁰⁸

Som tidigare nämnts i uppsatsen är trusten inte någon juridisk person, och saknar därför egen rättskapacitet, utan beteckningen på rättsförhållandet som gäller mellan de inblandade parterna.¹⁰⁹

En trust är en form av egendomsförvaltning varigenom en person, settlor (stiftare), överlåter tillgångar till en förvaltare, trustee, i syfte att tillgångarna skall användas till förmån för några utvalda individer eller grupper, beneficiaries (förmånstagare) Trusteen, som vanligen sitt säte eller den huvudsakliga trustförvaltningen i ett land där common law tillämpas, vårdar och förvaltar egendomen i överlåtarens ställe och enligt dennes

¹⁰⁸ Internationell beskattning, Skattenytt 2004

¹⁰⁹ Kent, Simon, Skattenytt, 1992, s. 408-409.

avsikter (letter of wishes), varefter egendomen, vid avsedd tidpunkt, överlämnas till förmånstagaren.¹¹⁰ Förmånstagaren kan sägas ha en form av rättighet till avkastningen på trustegendomen, medan den legala äganderätten tillkommer trusteesn.

En trust som blivit rättsligt etablerad, är enligt engelsk rätt oåterkallelig. Skulle settlorn förbehållit sig rätt att egendomen helt eller delvis skall återgå till honom, medför detta, dels att trusten blir nullitet, dels att han kan förmögenhetsbeskattas, exempelvis i Sverige. Settlorn och beneficiären kan således inte vara en och samma person. Trusten måste alltid vara en s.k. private discretionary trust enligt föreliggande praxis eller en s.k. public/charitable trust för att kunna godtas som ett självständigt subjekt utomlands¹¹¹

Särskild trustlagstiftning finns i alla jurisdiktioner som accepterar trusters. Dessa lagar styr förvaltarens skyldigheter, ordnar regelverk för trustförvaltningen och skyddar förmånstagarens rättigheter. Således är det inte sällan omöjligt att få utrett ifall en person överhuvudtaget har upprättat ett trustavtal, än mindre vilka tillgångar som existerar och hur dessa har investerats. Vidare bör nämnas att det är frekvent förekommande att trusten äger aktier eller andra värdepapper och såtillvida kontrollerar både förmögenhet och ägande.¹¹²

5.2.1 Svensk rätt

I svensk rätt (civil law) finns ingen reglering avseende trusters. En trust torde inte kunna anses utgöra sådan utländsk juridisk person som avses i 6:8 IL. Trustens motsvarighet i svensk rätt utgörs närmast av svensk stiftelsebildning enligt 1:2 IL stiftelselagen,¹¹³ i många fall av den form av stiftelse som benämns familjestiftelse. En svensk stiftelse kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter i samma ögonblick som den bildas.¹¹⁴ Stiftelsen skall vara bildad enligt ovan nämnda lag och förvaltningen skall utövas i Sverige. Det svenska stiftelseinstitutet har inte någon civilrättslig innebörd.

Vilka kriterier skall då vara uppställda för att en trust skall kunna användas med syfte att undkomma CFC-lagstiftningen?

För det första, om trusten existerar utanför Sveriges juridiska sfär kan det konstateras att trusteesn, enligt svensk skatterätt, endast bli begränsat skatteskyldig. Därefter bör man undersöka om bolaget beskattas på delägarnivå i sitt hemvistland, det vill säga i det land där offshorebolaget är

¹¹⁰ Jämför RÅ 1999 not 20.

¹¹¹ Internationell beskattning, Skattenytt 2004.

¹¹² Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s. 24.

¹¹³ Lag (1994:1221) om införande av stiftelselagen.

¹¹⁴ Prop. 1993/94:9, Översyn av tjänsteinkomstbeskattning, s. 109.

eller skall etableras.¹¹⁵ Slutligen skall man inte äga mer än 10 procent av bolagets kapital, alternativt 10 procent av antalet röster, samtidigt som åtminstone 50 procent av bolagets kapital, alternativt 50 procent av antalet röster, ägs av någon annan oinskränkt skatteskyldig person.

Som ett belysande exempel på nyss nämnda förfarande kan RÅ 2000 ref. 28 anges. I fallet hade en arbetsgivares upparbetat medel (vinst) överförts till en på Guernsey bildad trust (medlen omvandlades till en kapitalförsäkring) för att sedan via offshorebolaget (bolaget som äger försäkringen) utbetala medlen till arbetsgivaren vid lämpligt tillfälle. Skatterättslig ansamlas medlen i offshorebolag då utdelning till det bolaget ofta kan ske utan någon beskattning. Dessutom är kapitalvinsterna i dessa bolag ofta skattefria vilket sammantaget gör offshorebolag till en mycket betydelsefull del i skatteplaneringsyfte.

Exempel på olika varianter av trustar är: Benefika trustar, privata trustar, fixerade trustar och diskretionära trustar, varibland den sistnämnda trusten är den överlägset populäraste inom internationell skatteplanering eftersom den erbjuder störst flexibilitet.¹¹⁶

5.3 Kapitalförsäkringar

Det finns exempel på skatteplanering i lågskatteländer som sker med hjälp av utländska kapitalförsäkringar. Själva försäkringsdelen i utländska kapitalförsäkringar är oftast ytterst begränsad, istället involverar skatteundrandragandet rena kapitalplaceringar. Inte sällan utnyttjas kommanditbolag i vilka andra tillgångar än kontanta belopp, såsom pension, förtäckt lön eller avgångsvederlag upptas i försäkringen.

Härefter utreds om det är möjligt att teckna en utländsk kapitalförsäkring och låta försäkringsbolaget äga företaget. Skulle det vara möjligt kommer bolag beskatta 28 % och du kan sedan som oinskränkt skatteskyldig i Sverige få nästan hela vinsten utdelad via kapitalförsäkringen.

Ett annat typfall är då en svensk oinskränkt skatteskyldig person ingår ett försäkringsavtal med ett utländskt försäkringsbolag och till detta bolaget överlåter aktierna i sitt fåmansföretag. Aktierna kommer sedan att utgöra ersättningen för en kapitalförsäkring och således utgöra kapitalunderlaget i försäkringen. Utdelningen liksom eventuella kapitalvinster tillfaller försäkringsbolaget. Försäkringstagaren erhåller utbetalning från försäkringen utan någon svensk inkomstskattebelastning.¹¹⁷

¹¹⁵ Jämför IL 6:14.

¹¹⁶ Simon, Kent, SvSkT 5/98, s. 460ff.

¹¹⁷ Rask, Kaj, Skattenytt nr 9, 2001, s.515.

Slutligen kan nämnas ett fall där en svensk person tecknar en utländsk kapitalförsäkring hos ett utländskt försäkringsbolag. Försäkringstagaren och försäkringsbolaget bildar tillsammans ett handelsbolag/kommanditbolag där försäkringsbolaget står för nästan hela kapitalinsatsen. Vinst upparbetas och i det bildade bolaget bedrivs affärsverksamhet. Försäkringsbolaget tillförs utdelning och eventuella kapitalvinster. Dessa kommer sedan försäkringstagaren tillgodo genom utbetalningar från kapitalförsäkringen. Utbetalningar från försäkringen upptas inte till beskattning.¹¹⁸

För att tydligare redogöra hur en trust kan användas i samband med skatteundandragande transaktioner skall här redogöras för ett exempel. Trusten utgör en länk i en bolagskedja, som förutom trusten består av ett offshorebolag, holdingbolag och ett svenskt bolag. Tillsammans används de för att undvika svensk CFC-lagstiftning avseende eventuell vinst (förmögenhet). Själva holdingbolaget ägs av ett offshorebolag i en passande stat, till vilket vinsterna från det svenska bolaget skickas. Som tidigare nämnts är i regel mottagen utdelning i ett offshorebolag skattefritt om den kommer från verksamhet som bedrivs utanför offshorestatens jurisdiktion. De vinster som ansamlas i offshorebolaget kan där förvaltas till en låg skattekostnad. Vidare gäller att trusten upprättas enligt anglosaxisk modell. Genom att tillämpa detta förfarandesätt underkastas inte offshorebolaget den svenska CFC-lagstiftningen och skattebetalaren undviker därmed en skatteplikt avseende eventuell förmögenhet eftersom personen inte kommer att anses som ägare till egendomen.

5.4 Fakturering avseende tjänster

Det allra vanligaste exemplet av skatteundandraganden via skatteparadis är olika former av tjänster som faktureras av företag belägna i skatteparadis. Inte sällan figurerar diverse konsulter i sammanhanget, vilka hävdar att de presterat tjänsten medan vistandes på exempelvis Gibraltar eller kanalöarna. Transaktionerna anses primärt ske för att gynna en svensk mottagare, som i betraktarens ögon är utländskt företag och inget annat. Utvecklingen inom området har nått den graden att det nästan är någon form av "standard att konsulter, svenska såväl som utländska, tillhandahålls från offshorebolag i skatteparadis.¹¹⁹

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Bäckström, Peter, Riksskatteverket, SVSkT 5/2000, s. 433-434.

5.5 Olika Transaktioner

Skatteverket har sedan tidigare haft till uppgift att studera och dokumentera vanligt förekommande transaktioner, direkt eller indirekt, mot/från skatteparadis. I nästan 50 procent av de av riksskatteverket genomgångna fallen sker transaktioner mot öar i engelska kanalen (Jersey, Ile of Man) och Gibraltar. Övriga fall är fördelade på ett 15-tal länder. De för Sveriges del intressanta transaktionerna, varav några har nämnts tidigare i uppsatsen, kan delas in i följande grupper :

konsulter – transaktioner med paradisolaget har först och främst skett för att gynna annan än utbetalaren.

Stora bolag – transaktionerna har primärt skett för att gynna ett större företag.

Egen vinning – transaktionerna med paradisolaget har (eller kan misstänkas ha) skett för att gynna utbetalaren.

Skalbolag – transaktionerna har primärt syftat till att kvitta bort vinster vid handel med skalbolag.

Övrigt – transaktioner har primärt hänfört sig till olika former av skatteupplägg.

Mot bakgrund av ovan nämnde grupper har skatteverket gjort bedömningen att cirka hälften av fallen kan bedömas som om det varit fråga om egen vinning för den som deltagit i transaktionen. I ungefär en fjärdedel av fallen har det varit fråga om stora bolag och skalbolag. Slutligen kan det konstateras att endast 23 procent av de undersökta fallen har det förekommit informationsutbyte med andra länders skattemyndigheter.

5.6 Avslutning

Tidigare i uppsatsen har vi kunnat konstatera att antalet skadliga skatteparadis, enligt OECD:s definition, minskat från 40 till antalet år 2000 till endast vara tre i dagsläget (Andorra, Liechtenstein och Monaco), med andra ord en bra bit på vägen. Den slutliga frågan som man då ställa sig är om traditionell sekretessdriven skatteparadisverksamhet en dag kommer att raderas till historieböckerna. Faktorerna som talar för och emot dessa är flera. För att börja med exempel på dessa som talar mot anser till exempel Torsten Fernsby att globaliseringen är en så pass stark kraft inom det internationella samhället att det idag är omöjligt för en liten stat att i längden stå emot det massiva missnöje som de industriella länderna ger uttryck för. Den alltjämt pågående globaliseringen, inte minst genom internet och dess underlättande för transaktioner, har skapat en ytterst instabil värld för världens industriländer att de inte längre kan blunda för faran med att ha stater som uppmuntrar och understödjer sekretessdriven verksamhet.

Således uppstår nya möjligheter för skatteflykt och med detta kontrollmässiga problem att iakttas att verksamheter verkligen förekommer.

Mot bakgrund av nyss sagda kan man konstatera att en åtgärd utförd i ett finanscentrum på andra sidan jordklotet kan inom loppet av några dagar (eller eventuellt timmar) orsaka finansiella osäkerheter i ett annat finanscentrum i en helt annan del av världen. Detta i sin tur förklarar varför det finns otaliga organisationer, exempelvis G7, OECD, IMF, FATF, BCBS och FSF som genomför olika program med syftet att öka kraven på transparens och informationsutbyte hos först och främst skatteparadiserna.

Trots påtryckningar som ovan nämnda institutioner utövar gentemot skatteparadiserna är det enligt min åsikt tveksamt om någon avgörande inom området kommer att ske inom en snar framtid. Detta beror dels på att dessa ministater och självstyrande områden får så stor del av sina inkomster från denna verksamhet. Ett minst lika stort skäl är att två miljoner av de rikaste amerikanerna och ett stort antal av höginkomsttagarna i övriga världen har placerat sina pengar i skatteparadis. Dessa inflytelserika grupper kommer att göra allt som står i deras makt för att motverka att skatteparadiserna öppnas för insyn. Det som mycket väl kommer att avgöra frågan är hur USA:s administration ställer sig till frågan. Kommer det nya terrordådet komma trycket att ytterligare öka gentemot skatteparadiserna och då finns det en möjlighet att de faller till föga.

Av avgörande betydelse för avvecklingen av skadlig skattekonkurrens skall kunna genomföras är att OECD:s medlemsstater kan städa rent framför sin egen dörr. Som ett tydligt exempel på detta bör nämnas Tysklands nyligen tagna initiativ att, med hårdhandskarna, ta i mot skatteparadiserna vilket i sin tur fått stöd hos en majoritet av EU:s medlemsstater. Skatteparadis som Andorra, Liechtenstein och Monaco har hamnat i blyttbelysning sedan Tyskland i februari drog igång sin kampanj mot skattesmitare.¹²⁰ Kommer andra större OECD medlemsstater följa i Tysklands fotspår tror jag att vi kommer att se stora framsteg ske inom området. Således blir det mycket intressant att följa utvecklingen under den närmaste tiden som kommer.

Vidare krävs det, och för att implementeringshastigheten av offshorestaternas åtaganden inte skall stanna av, att OECD inom de närmaste åren lyckas övertyga ytterligare ett antal länder utanför OECD att ansluta sig till sitt projekt. Offshorestater kommer sannolikt att särskilt följa hur OECD kommer att agera mot vissa Asiatiska offshorecentra som exempelvis Hong Kong och Singapore. Med hänsyn till den knivskarpa konkurrensen som råder på offshoreområdet går det knappast på längre sikt att undanta dessa stater från processen. Snarare än att lösa de underliggande problemen skulle OECD bara i sista hand geografiskt förflytta dem från en världsdelen till en annan.

¹²⁰ Hotet att införa sanktioner är ytterligare ett steg i jakten på rika skatteflyktingar som eskalerat efter att listor läckt från Liechtensteins största bank och flera tillslag gjorts i Tyskland.

Med tanke på det politiska klimatet som råder i världen efter 11 september och vikten av att OECD konsoliderar de stora framsteg som gjorts på området under det senaste året, anser jag att finns det nog anledning till att anta att trycket från OECD-länderna (och därigenom indirekt också från EU-länderna) på "efterslätrarna" att ansluta sig till processen knappast kommer att minska under kommande år. Detta resonemang leder i sin tur tankarna till Schweiz och Luxemburg. De har visserligen reserverat sig mot samtliga tre skattekonnkurrensrapporter som har offentliggjorts av OECD och står således utanför processen. Båda länder har dock på frivillig basis deltagit i OECD:s arbete och båda länderna accepterade också att flertalet av deras skatteregimer upptogs på listan av potentiellt skadliga skatteregimer i 2000-rapporten. Vidare försöker EU för närvarande förmå Schweiz att inom ramen för sparandedirektivet luckra upp banksekretessen.

I den här uppsatsen har jag redogjort och analyserat svenska initiativ till att korrigera sin lagstiftning för att bättre överensstämja med de av OECD utfärdade rekommendationer och åtgärder (measures) för att motverka skadlig skattekonnkurrens från nationell såväl som internationell nivå. Det har i sammanhanget tydligt framgått att den svenska regeringen är mycket samarbetsvillig och uppmuntrar OECD:s och EU arbete på området.

Vad gäller skatteflykt är det, enligt min mening, en aning naivt att tro att man kan lösa detta problem. Privatägda företag kommer alltid att vara intresserade av att undkomma beskattning hur låg skattesatsen än skulle vara. Men det skulle försvåra för de svenska företag som ville skattefuska om svenska skattemyndigheten hade möjlighet att kontrollera vem som äger vad i den utländska företag som man misstänker används för offshoreverksamhet. Vidare anser jag att det är nödvändigt med ett internationellt samarbete inom exempelvis OECD för att bättre lösa detta.

Mot bakgrund av ovan nämnda skapades den nordiska samarbetsgruppen (ifjol), och som har lyckats förhandla fram ett avtal med Isle of Man och nu i dagarna även Guernsey och Jersey. Förhandlingar om informationsutbyte pågår alltjämnt med bland annat och Caymanöarna. Avsikten är att avtal skall skrivas på senare i år.

I fallet Isle of Man har Sverige redan ingått ett luft- och sjöfartsavtal, ett skatteavtal som gäller fysiska personer och ett avtal som behandlar internprissättningsfrågor i utbyte mot ett informationsutbytesavtal.¹²¹

¹²¹ www.di.se/. Artikel av Lisen Forsberg., publicerad 20080603.

Källförteckning

Litteratur

- Engdahl, Oskar Skatteparadis, 2004, upplaga 1
- Lindencrona, Gustaf Skatter och kapitalflykt: Beskattningens inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sverige gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa. Förlags AB, Stockholm, 1972
- Lodin, Lindencrona, mfl. Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt, Del 2, 11 upplagan, Lund 2007
- Pelin, Lars Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, 4. upplagan, Studentlitteratur, 2006
- Richard, Gordon Tax Havens and their uses by the US Taxpayers – an overall view

Material OECD

- Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998-års rapport) OECD 1998
- Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Comité on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000-års rapport) OECD 2000
- The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report (2001-års rapport), OECD 2001.
- The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2004 Progress Report (2004).
- Thin Capitalisation, Issue in International Taxation, No 2. Paris. 1987
- Osterweil, The OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared, European Taxation, 1999
- The Swedish Institute of International Affairs, Organisationer I fickformat, nr 14 OECD. 1998

Artiklar

- Mutén, Leif Varför är internationell skatteplanering och skatteflykt populärare nu än förr?
Skattenytt 1997, häfte 11, s. 642-650
- Skatteflykt – Internationell kontrollfrågor
Skattenytt 1997; 11. s.673-681
- Fensby, Torsten OECD:s Skattekonkurrensprojekt
Skattenytt 2005, häfte 9. s. 519-531
- Dahlberg, Mattias Internationell Beskattning, en lärobok
Skattenytt 2006, häfte 5. s. 279-282
- Dahlberg, Mattias Skattekonkurrens inom EU och OECD
Skattenytt 1999, häfte 5. s. 209-222
- Dahlberg, Mattias Förslag till ny CFC-lagstiftning-2002 års
departementspromemoria, Skattenytt 2003, s. 50-
59
- Dahlberg, Mattias Förslag om ny CFC-lagstiftning och det svenska
skatteavtalsnätet – SOU 2001:11
- Dahlberg, Mattias Svensk skatteavtalspolitik och utländska
basbolag, 2000
- Fensby, Torsten OECD publicerade en lista över icke
samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002,
s. 404-409
- Gäverth Leif (IV) Skatteflykt och kapitaliseringsfrågor
Skattenytt 1998, s. 231-264
- Nilsson, Mats Svensk Internationell beskattningsrätt, 12:e
upplagan, Stockholm 1997
- Moerman, Sébastien The main characteristics of tax havens, Intertax,
Volume 27, 1999, s. 368-375
- Norell, Kurt Internationell skatteflykt. Skattenytt nr 11????
- Simon, Kent Truster, Skattenytt, 1992, s. 408-419

Simon Kent	Några problem kring upprättandet av trustar, Svensk skattetidning, 1998, s. 461-470
Sundgren, Peter	Treaty-shopping, SN 1992, s. 370-371
Rask, Kaj	Fåmansföretag och utländska kapitalförsäkringar. Skattenytt 2001. häfte 9. s. 515-516

Förarbeten

SOU 2001:11. Utdelning och kapitalvinster på företagsägda andelar?

SOU 2001:11. Finansdepartementet, Utredning om vissa internationella företagsskattefrågor

SFS 1994:1221, Lag om införande om stiftelselagen (1994:1220)

Proposition 1993/94:9, Översyn av tjänsteinkomstbeskattning

Proposition 2005/06:125, Beskattning av viss hushållsavfall som förbränns

Proposition 2005/2006:169, Effektivare skattekontroll

Övriga Tryck

Bäckström, Peter, riksskatteverket, SVSkt 5/2000

Riksskatteverket rapport, 2002:1, Kontrollinformation i utlandsfrågor

Riksskatteverket rapport, 2002:2, Oroliga Skattebaser

Elektronisk källa

The OECD's Project On Harmful Tax Practices, A Breifing Not for Journalists. www.oecd.org/ctp

OECD, 2004 Progress Report, Questions and Answers. www.oecd.org

Socialpolitik, nr 3, 2003. www.socialpolitik.se

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1997 ref. 35