



JURIDISKA FAKULTETEN
Lunds universitet

Joachim Franzén

CFC – lagstiftningens applicering gentemot skatteundandragande.

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Christina Moëll

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	4
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 METOD	7
1.1 Syftet	7
1.2 Frågeställning	7
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod	7
1.5 Material	8
1.6 Disposition	8
2 NUVARANDE CFC – REGLER	9
2.1 Utländsk juridisk person	9
2.2 Utländskt bolag	9
2.3 Likartad beskattning för utländska bolag	10
2.3.1 Innebörden av begreppet ” likartad beskattning ”	10
2.3.2 När föreligger likartad beskattning	11
2.4 Kontrollrekvisitet	12
2.5 Löpande delägarbeskattning	15
2.6 Hemvistbegreppet (fast driftsställe)	15
3 SKÅL FÖR, OCH METODER UTNYTTJADE VID CFC – REGLERINGEN	18
3.1 Syftet med CFC - reglerna	18
3.2 Transaktions- och jurisdiktionsmetoden	19
3.2.1 Transaktionsmetoden	19
3.2.2 Jurisdiktionsmetoden	19
4 LAGFÖRSLAG SOU 2001:11	21

4.1	Lagförslagets huvuddrag	21
4.2	Räntearbitrage, nödvändigt att bekämpa?	21
4.3	Nytt lagförslag angående CFC (Sou 2001:11)	22
4.3.1	Personer hos vilka CFC – beskattning skall kunna ske	22
4.3.2	Intäkter av passiv verksamhet	24
4.4	Presumtionsregel om tillräcklig beskattning	27
4.5	Underlåtande av CFC– beskattning	28
4.6	Innebörden av CFC – beskattning enligt nya lagförslaget	28
4.7	Beräkning av resultat	29
4.8	Skattemässiga ingångsvärden	32
5	KRITIK OCH FÖRÄNDRINGAR AV SOU 2001:11	34
5.1	Bakgrund	34
5.2	Vem skall beskattas?	34
5.3	Vad utgör “lågbeskattad” intäkt?	34
5.4	Den nya “vita listan”	35
5.5	“Aktiva” och “passiva” intäkter	35
6	SEKRETESS I SKATTEPARADIS	37
6.1	Allmänt om skatteparadis	37
6.2	Sekretessregler i skatteparadisen	39
6.3	Infrastrukturen – en avgörande faktor vid val av skatteparadis	40
6.4	Efter 11 september	42
6.4.1	Framtiden för skatteparadisen	42
6.5	Banksekretessens korståg – Schweiz och Luxemburg	44
6.5.1	Schweiz	44
6.5.2	Luxemburg	46
7	AVSLUTANDE ANALYS	48
	BILAGA A	50
	LITTERATURFÖRTECKNING	56
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	58

Sammanfattning

Jag har i mitt arbete försökt att beskriva nuvarande CFC - regleringen och primärt studerat den statliga utredning (SOU 2001:11) och de skillnader som kommer att föreligga om denna utredning antages. Då finansdepartementet ej varit fullt tillfreds med utredningens lösningar på problemet med hur CFC - beskattningen skall vara utformad har man framlagt en egen promemoria (Dnr FI 2001/709) i ärendet. De korrigeringar av utredningens förslag som man framlagt har jag kortfattat refererat i ett separat kapitel. Slutligen behandlar jag banksekretessens utformning i skatteparadisen och den utveckling som skett på området sedan attentatet mot World Trade Center den 11 september 2001.

Reglerna kring CFC – beskattningen har varit mycket otillfredsställande utifrån statsmaktens synsätt, och generande enkla att kringgå även för en lekman. Det nya lagförslaget, om det träder ikraft, täpper till en hel del luckor, och dess stora fördel är att det ger svar på en del frågor kring utlandsbeskattningen som tidigare varit dunkla. Det främsta exemplet på detta är att det äntligen klagas vad som utgör en lågbeskattad intäkt. Nu slipper man den diskussion som förekommit om var gränsen går för att en lågbeskattad intäkt skall anses föreligga och när svensk beskattning skall kunna ske.

Det jag främst hoppas kunna visa med mitt arbete är, att man ser problemen med svensk beskattning av kapital som svenska skattesubjekt placerat i skatteparadis i skatteundvikande syfte. Då kapitalet enkelt flyttar sig över gränserna, och de stater där pengarna placeras i ej vill samarbeta med skattesubjektets hemvisststat av förklarliga skäl, blir möjligheterna till bevis från skattemyndigheternas sida nästintill oövervinnligt stora. Den enda möjlighet jag ser, för de stater som vill kunna ha någon som helst skattebaserad välfärd kvar i samhället, är att samarbeta internationellt och i värsta fall hota med handelsbojkott mot de stater som vägrar samarbeta. Detta kommer dock att bli en svår uppgift, för som jag visar i min uppsats, är stödet enormt bland befolkningen i skatteparadisen för fortsatt stark banksekretess. Detta beror på att deras stora välstånd primärt baserar sig på offshoreverksamhet och de inkomster och arbetstillfällen denna genererar. Skall välfärdssamhällen som Sverige, Tyskland och t o m USA kunna fortsätta med den politik som man vill bedriva är detta ett arbete som måste fortsätta och som skulle ha satts igång långt tidigare enligt min personliga uppfattning.

Förord

I mitt examensarbete har jag valt att studera skatteparadisen samt beskattningen av de företag vilka flyttar sina vinster utomlands. Lagstiftningen kring dessa länder och självstyrande områden representerar allt det som jag tycker är det mest intressanta och underhållande med skatterätten, exempelvis hur företag försöker undkomma den svenska företagsbeskattningen och vad statsmakterna gör för att förhindra detta förfarande.

Jag har också som en del av mitt examensarbete haft privilegiet att få delta och studera verksamheten i en advokatbyrå i Malmö vilken specialiserat sig på affärsrättsområdet, Magnusson & Wahlin. Det var oerhört intressant att få se den enorma skillnaden mellan det arbete som bedrivs i praktiken och det som vi tillämpar inom juridiken när vi skriver uppsatser och liknande.

Jag vill också här tacka min handledare Christina Moell som varit mig behjälplig med råd och bistått mig i mitt arbete.

Förkortningar

- BFL - Bokföringslag (1999:1078)
- bl.a. - bland annat
- CFC - Controller Foreign Corporation
- EU - Europeiska Unionen
- ex. - exempelvis
- FSF - Financial Stability Forum
- G8 - Världens rikaste länder (USA, Japan, Tyskland, Storbritannien, Frankrike, Italien, Kanada samt Ryssland).
- IMF - International Monetary Fund
- OECD - Organisation for Economic CO – Operation and Development.
- RÅ - Regeringsrättens årsbok
- SIL - Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
- s.k - Så kallad
- SOU - Statens offentliga Utredningar
- SRN - Skatterättsnämnden

1 Metod

1.1 Syftet

Det jag avser att visa med min utredning är den komplexitet som omger CFC – lagstiftningen idag och hur lagstiftningen kommer att förändras genom de lagförslag och utredningar som framlagts i ärendet. En ytterligare aspekt jag hoppas kunna påvisa, är hur vår stat ej ensamt kan stå emot skatteflykt utan måste samarbeta internationellt för att komma åt problemet. Därför har jag också valt att dedicera ett separat avsnitt åt skatteparadis och den sekretess dessa länder tillämpar vid penningtransaktioner.

1.2 Frågeställning

De frågeställningar jag arbetat med under uppsatsens framskridande har varit följande:

1. Hur ser den Svenska lagstiftningen ut idag rörande CFC bolag?
2. Hur kommer CFC – lagstiftningen att se ut genom de lagförslag som framlagts i ärendet (SOU 2001:11) samt finansdepartementets promemoria?
3. Hur är skatteparadisens lagstiftning utformad samt hur fungerar sekretessen i dessa. Främsta tonvikten har vid utformningen lagts vid banksekretessen?
4. Har den svenska lagstiftningen någon chans att lyckas vända den negativa trenden med alltmer svenska företag som flyttar kapital utomlands i skatteundvikande syfte?

1.3 Avgränsningar

Jag har i mitt arbete valt att bortse ifrån den problematik som råder kring CFC – lagstiftningen och EU. Man kan från vissa synvinklar se CFC – lagstiftningen som ett brott mot kapitalets rörelsefrihet inom EU, som är en av grundpelarna i EU-samarbetet. Vidare har jag vid genomgången av den statliga utredningen valt att enbart behandla de aspekter av CFC – lagstiftningen som jag finner relevanta för min utredning.. Därför har exempelvis frågor som konsekvenserna av oklarhet, beräkningsperiod och taxeringsår, samt uppgiftsskyldigheten utlämnats.

1.4 Metod

Det finns olika metoder att använda sig av vid vetenskapliga undersökningar. Den induktiva metoden, upptäckternas väg, innebär att de

empiriska resultat man finner under sina studier utgör grunden för den teori man vill framhäva. Den deduktiva metoden, bevisföringens väg, anvisar istället hur man ur ett sammanhängande system av påståenden härleder nya hypoteser, vilka i sin tur undersöks empiriskt.¹ Använder man en kombination av bägge systemen kallas det ett abduktivt tillvägagångssätt.²

Den metod jag valt att använda mig av under arbetets gång är den induktiva då jag ej velat låsa mig vid några teorier under arbetets gång.

1.5 Material

Det material jag har utgått ifrån i arbetet med uppsatsen har omfattat ett brett spektra. De statliga utredningar som framlagts tidigare i ärendet har varit av speciellt intresse vid studier av hur CFC – lagstiftningen kommer att se ut framöver. Den doktrin som skrivits i ämnet har också studerats med stort intresse, framförallt artiklar som skrivits i tidskriften Skattenytt. Vad gäller studiet av utformningen av banksekretessen och andra aspekter i skatteparadis har mycket av materialet hämtats från Internet och även affärstidningar. De mest väsentliga aspekterna har dock framtagits ur de rapporter OECD skrivit angående skatteparadis.

1.6 Disposition

Dispositionen av uppsatsen har lagts upp enligt följande: Först redogör jag i ett kapitel för hur CFC – lagstiftningen varit utformad fram till idag. Därefter kommer ett separat kapitel, där jag redogör för de skäl som finns för CFC -regleringen samt de metoder som används för att genomdriva lagarna. Sedan följer ett kapitel om hur lagstiftningen kommer att se ut om de ändringar som föreslås i SOU 2001:11 genomförs. Direkt efter detta tar jag i nästa kapitel upp den kritik som riktats mot utredningen och vilka ändringar finansdepartementet vill se av förslaget. Därefter beskriver jag i nästkommande kapitel banksekretessen i skatteparadis samt andra närliggande frågor. Analysen kommer i det avslutande kapitlet, där jag redovisar de resultat jag funnit under mina studier.

¹ Holme I M, Solvang K S, Forskningsmetodik.

² Alvesson M Sköldberg K, Tolkning och reflektion.

2 Nuvarande CFC – regler

2.1 Utländsk juridisk person

Utgångspunkten för CFC – reglerna är att dessa ska träffa det kapital som inhemska individer och företag för ut ur Sverige i skatteundvikande syfte till en utländsk juridisk person.

Definitionen av en utländsk juridisk person finns i IL 6:8, 1st. Där föreskrivs att med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma:

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Eftersom handelsbolag och enskilda firmor ej uppfyller ovanstående kriterier exkluderas de i ovannämnda lagrum.

De utländska juridiska personer som finns skall enligt IL 6:8, 2st, indelas i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag. Med andra utländska juridiska personer avses juridiska personer vars inkomster kan bli föremål för löpande delägarbeskattning i enlighet med IL 6:13 – 16.

2.2 Utländskt bolag

Ett utländskt bolag är en utländsk juridisk person och beskattningssubjekt i annan stat och kan ej bli oinskränkt skatteskyldigt i Sverige om delägarna är skatteskyldiga i annan stat. Däremot kan det bli inskränkt eller begränsat skatteskyldigt i Sverige. Då jag senare i arbetet skall redogöra närmare för beskattning av fast driftsställe, och hur beskattning av dessa skall undvikas väljer jag att inte gå närmare in på detta område här.

Kriterierna för att räknas som utländskt bolag är att den utländska juridiska personen beskattas i den stat där den hör hemma, och beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag enligt IL 6:9, 1st. Vidare stadgas i IL 6:10 att utländskt bolag alltid anses föreligga om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av där uppräknade stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av

beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. De stater som omfattas av detta lagrum finns uppräknade i IL 6:10, den s k ”vita listan”.

2.3 Likartad beskattning för utländska bolag

För att ett utländskt bolag skall anses föreligga måste beskattningen i dess hemstat vara likartad med den som gäller för svenska aktiebolag enligt IL 6:9, 1st. Skatteunderlaget skall beräknas enligt svenska regler och vara en direkt skatt på inkomst.³ Om ej detta krav är uppfyllt skall de svenska delägarna beskattas löpande för den utländska associationens vinst om de ägarvillkor som avses i IL 6:15, 1st, p.1 är uppfyllda.

Om en utländsk juridisk person beskattas likartat med svenska aktiebolag anses den som ett utländskt bolag enligt IL 6:9, 1st.

2.3.1 Innebörden av begreppet ” likartad beskattning ”

Det är den direkta skatten på inkomsten som man skall bedöma när man skall ta reda på om en annan stat har en med Sverige likartad beskattning av bolag.⁴ Källskatternas betydelse har ej medräknats i förarbetena. I ett förhandsbesked från skatterättsnämnden⁵ stadgas att den källskatt utländska bolag erlagt skall medräknas när man beräknar om beskattningen är jämförlig enligt IL 24:20, p.2. Det är dock osäkert om man kan använda detta förhandsbesked analogt när man beräknar skatten enligt 6:9 IL.

Det konstateras vidare i förarbetena att det ej skall vara den nominella utan den faktiska skatten som skall vara avgörande vid prövningen av om den utländska beskattningen är likartad den svenska.⁶ Den utländska beskattningen bör dock inte vid en jämförelse vara generellt mycket förmånligare om den skall erkännas som jämförlig.⁷

³ SOU 1988:45, s. 63.

⁴ SOU 1988:45, s. 108.

⁵ SRN, 17 september 1998.

⁶ Prop. 1989 / 90:47, s. 18.

⁷ IBID.

2.3.2 När föreligger likartad beskattning

Lagtexten stadgar att beskattningen skall vara ”likartad” men i förarbetena används det för den skattskyldige mer oförmånliga uttrycket ”jämförlig”. Dock har lagtexten företräde framför förarbeten enligt legalitetsprincipen⁸ och därför skall det för den skattskyldige mer förmånliga ”likartad” gälla. Den faktiska beskattningen i Sverige för företag är enligt en undersökning 27,5 %.⁹ En annan undersökning¹⁰ visar att den faktiska beskattningen för företag i Sverige kan vara så låg som 17 % om alla ned- och avskrivningsmöjligheter utnyttjas. Wenehed anser därför att den effektiva företagsbeskattningen i en utländsk stat bör ligga mellan 27 % och 17 % för att vara likartad med den svenska.¹¹ Mattson och Dahlberg anser att beskattningen är likartad om den uppgår till 15 % eller t o m så lågt som 10 %.¹² Wenehed anser att denna tolkning ej har stöd i lagstiftningen.¹³

Förfarandena till SIL 16§, 2 mom. och SIL 7§, 8 mom. ger dock stöd för Mattsons uppfattning.¹⁴ Förfarandena stadgar att jämförlig skatt är ungefär 15% i SIL 7§, 8 mom. och att likartad beskattning som det talas om i SIL 16§, 2 mom. kan vara ännu lägre. Wenehed anser dock att det är mycket tveksamt om en så generös tolkning kan rymmas inom lagtexten. Vad SOU 2001:11 föreslår skall gälla i denna fråga förklaras i kapitlet om vad CFC – beskattning innebär enligt utredningens nya förslag (s.23). I korthet kan här nämnas att intäkterna av passiv verksamhet enligt utredningen skall anses lågbeskattade, och därmed kunna CFC – beskattas hos delägarna, om skatten där bolaget är beläget ej utgör åtminstone 70% av den skatt som skulle ha uttagits på bolagets överskott enligt svenska regler.

Bolag som har sitt säte i länder vilka är med på den vita listan i IL 6:10 anses presumtivt underkastade likartad beskattning. Denna presumption bryts om bolaget inte erlägger skatt enligt de reguljära inkomstskatttabellerna i den staten.¹⁵

Det kan finnas praktiska skäl för att ange en nominell skattesats som det utländska bolaget skall beskattas med för att löpande delägarbeskattning skall kunna undvikas.¹⁶ Det negativa med en nominell skattesats är att den beskattning som ett svenskt företag i motsvarande position tvingas betala ej

⁸ Pahlsson, Inledning till skatterätten, s. 57.

⁹ Bujink, Corporate Effective Tax Rates In The European Union, s. 3.

¹⁰ Baker och McKenzie, Survey Of the Effective Tax Burden In The European Union, s. 4.

¹¹ Lars – Erik Wenehed, CFC – lagstiftningen, s. 352.

¹² Mattson, svensk internationell beskattningsrätt, s. 45 och av Dahlberg, svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 139.

¹³ Wenehed, CFC – lagstiftningen, s. 352.

¹⁴ Nils Mattson, svensk Internationell beskattningsrätt, s. 48.

¹⁵ Dahlberg, Förslaget om ny CFC – lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet SOU 2001:11, Skattenytt 2001, s.4.

¹⁶ IFA s. 53.

behöver överensstämma.¹⁷ Wenehed anser dock att en bättre metod, som flertalet stater använder, är att ange hur beskattningen i det utländska bolaget skall förhålla sig i jämförelse med ett bolag i samma position i det land i vilket delägarna beskattas.¹⁸

Wenehed anser att skillnaderna i beskattning måste vara större än 50 % mellan beskattningen för utländska juridiska personer och ett bolag i delägarstaten för att bara bolag i skatteparadis skall omfattas. Om en utländsk juridisk person har en effektiv beskattning på 10 – 15 % skall därför delägare i Sverige löpande beskattas om kontrollrekvisiten, som skall redogöras för nedan, är uppfyllda.¹⁹

2.4 Kontrollrekvisitet

Inhemsk delägare i utländsk juridisk person som ej uppfyller kraven på likartad beskattning i IL 6:9 eller ej finns med på den ”vita listan” i IL 6:10 kan löpande delägarbeskattas om kraven på svenskt inflytande är uppfyllda. Kraven är följande:

1. Delägaren måste också själv kontrollera minst 10 % av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal. Till delägarens innehav räknas innehav av närstående²⁰ till delägaren om det är en fysisk person och juridiska personer som direkt eller indirekt innehas av delägaren enl. IL 6:15, 1st, p.1.
2. Minst hälften av kapitalet eller röstetalet skall vara kontrollerat av obegränsat skattskyldiga personer i Sverige enligt IL 6:15, 1st, p.2.

En svensk delägare i ett CFC - bolag kan vara beroende av andra svenska delägare beträffande sin egen eventuella CFC - beskattning. En svensk delägare som säljer sina aktier till en köpare i utlandet kan befria en annan svensk delägare från den löpande beskattningen genom att försäljningen gör att det sammanlagda svenska inflytandet antingen i form av kapital eller röstetal, understiger de föreskrivna 50 % i IL 6:15, 1st, p.2 året innan taxering utan att det ens behöver vara hans avsikt. På samma sätt kan en utländsk delägars försäljning till en svensk köpare medföra att ett kollektiv av svenska delägare löpande skall beskattas.

Det finns starka invändningar mot användandet av kontrollrekvisitet. Rekvisitet minskar förutsebarheten för den skattskyldige genom att dennes taxering kan bli beroende av andra delägars eventuella försäljning av sina andelar i CFC – bolaget. Rekvisitet är också lätt att kringgå genom att de svenska delägarna ser till att utländska delägare alltid innehar mer än

¹⁷ IFA s. 52 .

¹⁸ Wenehed, CFC – lagstiftning, s. 354.

¹⁹ Wenehed, CFC – lagstiftning, s. 354 – 55.

²⁰ Närstående definieras i IL 2:22 där det avser make, förälder, mor och farföräldrar, etc.

50 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster.²¹

Ett problem med ovanstående konstruktion är att den förmodligen inte träffar indirekt ägande i lågbeskattade utländska juridiska personer. Ett annat problem har varit att CFC – lagstiftningen varit tillämpbar på alla typer av verksamheter som bedrivs i direktägda utländska juridiska personer. Detta har medfört att det blir otänkbart att placera industriell verksamhet av legitim natur i ett skatteparadis, just av rädsla att bli CFC – beskattad.

Följande exempel illustrerar vad som förmodligen ej kan träffas med ovanstående regler.

Svenskt AB har intäkter från royalty – det svenska aktiebolaget startar ett holdingbolag i Nederländerna som övertar royaltyrättigheterna – Holdingbolaget startar ett bolag i nederländska Antillerna som man har dubbelbeskattningsavtal med och där royaltyintäkterna placeras - royaltyintäkterna kan sedan komma tillbaka till det nederländska holdingbolaget – det nederländska bolaget utlämnar royaltyintäkterna till det svenska moderbolaget i form av exempelvis utdelning.

Exemplet, återfinnes i figurform på nästa sida.

²¹ Wenehed, CFC – lagstiftning, s. 357.

Svenskt aktiebolag innehar royalty-rättigheter



Holding-bolag bildas i Nederländerna och royalty-rättigheterna överförs till bolaget



I Nederländska Antillerna, som har ett dubbelbeskattningsavtal med Nederländerna, startas ett bolag som uppbär royalty-intäkterna



Royalty-intäkterna överförs till det nederländska holding-bolaget



Det svenska aktiebolaget uppbär slutligen royalty-intäkterna i form av exempelvis utdelning



Troligen har man genom detta förfarande lyckats undvika svensk CFC-beskattnings av royalty-inkomsten.

2.5 Löpande delägarbeskattning

IL 6:15, 1st, p.1 föreskriver att delägare i utländsk juridisk person är skattskyldig om han vid utgången av året före taxeringsåret äger minst 10 % av den juridiska personens kapital eller av röstetalet för samtliga andelar i den juridiska personen. Innehavet skall disponeras av delägaren personligen eller av en krets av personer som förutom delägaren består av närstående till delägaren om denne är en fysisk person, och juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehades av delägaren och av närstående till delägaren om denne är en fysisk person. Det stadgas också i 6:15, 1st, p.2 att ytterligare villkor för beskattning är att minst 50 % av den utländska juridiska personen innehas eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer. En delägare i hemviststaten skall beskattas för det som delas ut från den utländska juridiska personen enligt IL 6:16, 1st.

Om en skattskyldig blir drabbad av dubbelbeskattning p g a CFC – reglerna skall han kompenseras för detta enligt IL 42:22. Lagrummet föreskriver att kompensationen utgår genom att utdelning från andra utländska juridiska personer än utländska bolag inte skall tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt IL 6:13 – 16.

2.6 Hemvistbegreppet (fast driftsställe)

Ett utländskt bolag med fast driftsställe i Sverige är skattskyldigt där för all inkomst som hänför sig till denna inrättning enl. IL 6: 11, 1st, p.1. Utgångspunkten är att svensk intern rätt avgör om en juridisk person får anses som svensk eller ej. De obegränsat skattskyldiga juridiska personerna regleras i IL 6:3, där det stadgas att en obegränsat skattskyldig juridisk person föreligger om den p g a registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller den juridiska personen p g a någon annan sådan omständighet är att anse som en svensk juridisk person. Vidare stadgas i IL 6:4 att de obegränsat skattskyldiga är skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

Ett svenskt bolag som äger andel i annan utländsk juridisk person än utländskt bolag är inte skattskyldigt för den del av bolagsinkomsterna som istället uttas löpande för dess delägars beskattning enligt IL 6:13 – 16. Delägaren har därmed avdragsrätt för vad han skall redovisa enligt IL 6:16. Detta lagrum föreskriver att varje delägare som är skattskyldig enligt IL 6:13 – 15 skall beskattas för ett så stort belopp som belöper på hans andel av CFC – bolaget oavsett om beloppet tas ut ur den juridiska personen eller ej. Grundförutsättningarna för beskattning av svenska delägare i CFC – bolag framkommer i IL 6:14 – 15. I IL 6:14 stadgas att den svenske delägaren

måste beskattas för sin del av inkomsterna i den stat där CFC – bolaget är beläget för att svensk löpande delägarbeskattning skall komma ifråga. Vidare föreskrivs i IL 6:15 om det redan förut beskrivna kontrollrekvisitet.

Om svensk intern rätt ej kan avgöra var en juridisk person har sin hemvist går man till det dubbelbeskattningsavtal som föreligger mellan Sverige och den stat där CFC – bolaget är beläget. Om dubbelbeskattningsavtal ej föreligger mellan staterna använder man OECD:s modellavtal för fastställande av om den utländska juridiska personen skall ses som oinskränkt skattskyldig i Sverige eller ej. Portalparagrafen i OECD:s dubbelbeskattningsavtal är art. 4, vilken stipulerar att en person anses ha hemvist i avtalsslutande stat om personen är skattskyldig där p g a hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Detta stadgande ger en indikation på hur konflikten skall lösas av den svenska domstolen. Dahlberg anser att denna paragraf ej ger stöd för uppfattningen att obegränsat skattskyldiga men lågbeskattade juridiska personer inte skall omfattas av modellavtalets hemvistebegrepp. Dahlberg anser att stöd för hans uppfattning finns i ett tillägg till art.4, p.1 i modellavtalet som stadgar ” in many States, a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax. Most states would view such entities as residents for tax purposes of the convention”.²²

Ett skatterättsligt viktigt mål angående bestämmandet av en juridisk persons hemvist är RÅ 1996 ref. 84. I målet framkom det att om en utländsk juridisk person har hemvist i en annan stat enligt dubbelbeskattningsavtal, skall denna stat gälla som avtalsstat även om ingen faktisk beskattning har skett där. Detta under förutsättning att anknytningen vanligtvis hade medfört obegränsad skattskyldighet till inkomstskatt. Med andra ord kan inte Sverige utsträcka sina skatteanspråk till en annan stats territorium bara för att denna stat ej väljer att beskatta i samma situation som Sverige.

Den svenska regeringens uppfattning är, att avtalens hemvistebegrepp endast omfattar personer som är obegränsat skattskyldiga, dvs. inte omfattar personer som är skattskyldiga i en stat endast för inkomst från källa i den staten. Regeringen har i en rad avtalspropositioner angivit ” Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall i princip vara skyldig att erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten ifråga för de olika inkomster denna uppstår”.²³ Detta uttalande ger stöd för uppfattningen att bl. a. lågbeskattade utländska juridiska personer som uppstår passiva inkomster inte omfattas av skatteavtalens hemvistebegrepp. Mathias Dahlberg är dock mycket kritisk till att tillmäta dessa internrättsliga förarbetsuttalanden ett tillräckligt rättskällevärde vid tolkning av vad ett dubbelbeskattningsavtal stipulerar i

²² Paragraf 8. I kommentaren till artikel 4 i OECD:s modellavtal.

²³ prop. 1996 / 97:43.s.4.

en viss fråga.²⁴ Det är fastslaget i Luxemburgmålet RÅ 1996 ref. 84 att skatteavtal skall tolkas enligt folkrättens tolkningsregler även i en tvist mellan den enskilde och skattemyndighet. Detta innebär enligt Dahlberg att det inte bör vara möjligt att med enbart stöd i förarbetena till en annan rättsakt, avtalets införlivandelag, förklara att en särskild person inte omfattas av avtalets hemvistebegrepp. Det svenska förarbetsuttalandet bör åtminstone stödjas av ett liknande uttalande i den andra avtalsslutande staten, en åsikt som även delas av Lindencrona.²⁵

Stöd för den svenska regeringens tolkning finns i kommentaren till artikel 4 i OECD:s modellavtal. Angående uttrycket ”resident of a Contracting State” anför OECD: ”According to its wording and spirit the provision would also exclude from the definition of a resident of a Contracting State foreign – held companies exempt from tax on their foreign income by privileges tailored to attract conduit companies”. Detta uttalande tar främst sikte på s.k. genomströmningsbolag som dels är lågbeskattade, dels drar nytta av de avtalsslutande staternas skatteavtal. Dahlberg anser att med ”conduit company” är det högst tänkbart att det kan avse de kännetecken som finns för CFC –bolag i svensk rätt (både i gällande rätt och i förslagen från 1998 års företagsskatteutredningar). Dahlberg anser att stort rättskällevärde skall tillmätas OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal, men att det är alltför långtgående att på ett kommentaruttalande tillgripa en så pass drastisk åtgärd som att utesluta en person från ett avtals hemvistebegrepp och därigenom även utesluta personen från avtalets tillämpningsområde. Detta blir nämligen följden eftersom OECD:s modellavtal art.1 stadgar ” This Convention shall apply to persons who are resident of one or both of the contracting states”. En sådan åtgärd bör därför enligt Dahlberg uttryckligen framgå av det aktuella dubbelbeskattningsavtalet.²⁶

²⁴ Mathias Dahlberg, Förslaget om ny CFC – lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11, S.4.

²⁵ Mathias Dahlberg, Förslaget om ny CFC – lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11, S.4. och Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.83.

²⁶ Dahlberg, Förslaget om ny CFC – lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet, skattenytt 2001, s. 4 – 5.

3 Skäl för, och metoder utnyttjade vid CFC – regleringen

3.1 Syftet med CFC - reglerna

Ett av syftena med den svenska CFC – regleringen är, att man vill komma åt svenskt kapital som flyttats utomlands i skatteundvikande syfte. Det är på grund av risken för ett sådant kringgående som man anser det nödvändigt att löpande delägarbeskatta alla inkomster i vissa utländska bolag.²⁷

Ett annat av skälen för CFC – regleringen är att man vill kunna definiera utländska bolag. Behovet var motiverat av att det från många håll gjorts gällande att frånvaron av en sådan definition utgjort ett betydande hinder i affärsförbindelserna med utlandet eftersom de skattemässiga konsekvenserna av verksamheten i form av bolag i utlandet inte alltid klart kan överblickas.²⁸

Alla överföringar av kapital till utlandet kan dock inte räknas som illegitima. De inkomster som flyttas över till det utländska bolaget för att detta skall kunna expandera är inte skatteundvikande. Det föreligger i dessa fall inget samband mellan dessa inkomster och delägarens syfte att undvika skatt. Det finns därför inget skäl att ingripa mot aktiva affärsinkomster i CFC – inkomsterna.²⁹

Ett typiskt kännetecken för skatteundvikande är att inkomsterna uppkommer genom transaktioner, som vanligtvis utövas av delägaren direkt eller andra bolag ingående i en multinationell koncern. Det utländska bolaget tillför således inget mervärde till transaktionen, och därför är kopplingen mellan inkomsten och delägarens syfte att undandra staten skatteinkomster stark.³⁰ Att uppskjuta delägarbeskattning behöver ej innebära skatteunddragande eftersom beskattning sker så snart det utländska bolagets inkomster delas ut till delägarna. Om ett skatteundvikande föreligger eller ej beror på tidsperspektivet. Ett evigt uppskjutande av beskattningen hos delägare av inkomster i ett CFC -bolag bör kunna betraktas som ett skatteundvikande förfarande.³¹

²⁷ prop. 1989 / 90:47, s. 17.

²⁸ prop. 1989 / 90:47, s. 27.

²⁹ Sapon, Taxation of Foreign Affiliates, s. 431.

³⁰ Rapakko, Base Company Taxation, s. 7.

³¹ Wenehed, CFC – lagstiftningen, s. 59.

3.2 Transaktions- och jurisdiktionsmetoden

De två metoder som används för att tillämpa CFC – lagstiftningen är transaktions- och jurisdiktionsmetoden.

3.2.1 Transaktionsmetoden

Transaktionsmetoden innebär att delägare beskattas löpande för vissa inkomster i ett utländskt bolag. De stater som använder denna metod beskattar inkomster som härrör från passiva investeringar. Passiva investeringar kännetecknas av att det inte krävs någon aktiv affärsverksamhet för att generera dessa passiva vinster, t ex utdelningar, räntor, royalty, inkomster från service och handel med närstående bolag samt försäkringspremier.³²

Transaktionsmetoden inbegriper också affärsinkomster som karakteriseras av samma passivitet från det utländska bolaget som de förut nämnda passiva investeringarna. Affärsinkomsterna uppkommer ofta vid affärstransaktioner mellan närstående eller närstående och utomstående. Kännetecknande för det utländska bolaget i de här transaktionerna är att det varken bidragit till affärens uppkomst eller genomförande. Den här typen av bolag kallas basbolag och exempel på sådana bolag är holdingbolag, finansbolag, bolag för immateriella rättigheter, omfaktureringsbolag och captivebolag. Basbolagsinkomster är utdelningar, räntor, royalty, inkomster från service och handel med närstående bolag samt försäkringspremier.³³

3.2.2 Jurisdiktionsmetoden

Jurisdiktionsmetoden är inriktad på att komma åt allt kapital som förts över till bolag med hemvist i lågskatteländer och skatteparadis. Denna metod som bl.a. Sverige använder presumerar att delägaren av skatteskal innehar en andel i ett bolag med hemvist i lågskatteländer eller skatteparadis. Enligt Wenhed kan man presumera att aktiv affärsverksamhet inte styrs från bolag i lågskatteländer eller skatteparadis och om den bedrivs från sådant område är det av skattemässiga skäl.³⁴

De inkomster som skall medräknas enligt transaktionsmetoden är alla inkomster i bolag som har hemvist i stater som ej är med på den vita listan i IL 6:10 eller har hemvist i stater som har en bolagsskatt som understiger en med Sverige likartad bolagsskattesats. Vissa stater har, som Sverige,

³² Wenhed, CFC – lagstiftningen, s. 66.

³³ IBID

³⁴ Wenhed, CFC – lagstiftningen, s. 72.

kombinerat föreskrifter om en jämförelseskatt med en vit eller svart lista IL
6: 9 – 10.

4 Lagförslag SOU 2001:11

4.1 Lagförslagets huvuddrag

Den största skillnaden mellan SOU 2001:11 och nuvarande lagstiftning är att det i förslaget framgår att man vill avskaffa beskattningen av näringsbetingade andelar. En onoterad andel skall vara en näringsandel. En marknadsnoterad andel skall vara en näringsandel om antingen ägarföretaget innehar andelar med minst 10% av rösterna i det ägda företaget, eller det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett närstående bolag.

Definitionen av näringsandelar skall även omfatta andelar i utländska motsvarigheter. Följden blir att utländska utdelningar och kapitalvinster blir skattefria under de förutsättningar som gäller för svenska aktier. Utredningen anför ” Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på utländska andelar bör behandlas på samma sätt som utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på svenska aktier”. Det innebär att jämförlighetsrekvisitet skall utgå.³⁵ Svenska moderföretags skattefrihet för utdelningar från utländska dotterföretag är i gällande rätt förenad med särskilda villkor. I 24:20 IL uppställs krav på att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med den svenska. För att motverka att svenska moderföretag skall använda skattefriheten för utdelningar och kapitalvinster till skatteundandraganden föreslås en skärpt CFC – lagstiftning.³⁶

4.2 Räntearbitrage, nödvändigt att bekämpa?

Det som de svenska utredarna främst är rädda för är att kapitalvinster och vinster från utlandet skall kunna tas emot skattefritt, s.k. ränteavdragsarbitrage. Innebörden av ränteavdragsarbitrage illustreras i betänkandet.³⁷ I exemplet tar man upp ett teoretiskt svenskt företag som förväntar sig gå med vinst de närmaste åren. Företaget lånar upp ett belopp som motsvarar den förväntade vinsten. Låneräntan drar man av gentemot den vinst som utfaller i företaget. De lånade medlen överför man från det svenska moderföretaget till ett utländskt lågbeskattat dotterföretag i form av kapitaltillskott. Medlen förräntas i dotterbolaget. Det svenska

³⁵ SOU 2001:11, s.155 – 56.

³⁶ IBID.

³⁷ SOU 2001:11, s.126.

moderföretaget återfår de medel det utgett i kapitaltillskott till det utländska dotterbolaget i form av utdelning. Utdelningen blir skattefri i Sverige eftersom koncernförhållande föreligger i enlighet med IL 24:20. Eftersom moderföretaget ej beskattas för utdelningen har den svenska bolagsskatten, som egentligen skulle utgått på rörelsevinsten hos moderföretaget, kunnat undvikas. Istället har enbart den närmast obefintliga bolagsskatten hos det utländska dotterbolaget utgått på delar av eller hela vinsten hos moderbolaget. De andra möjligheterna för räntearbitrage, som finns i konstruktionen med ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag, är att avyttra andelar i dotterföretaget istället för att ta emot vinsten i form av utdelning.

Räntearbitrage är i nuvarande lagstiftning motverkad genom kravet på jämförlig beskattning för den utländska juridiska personen som utger utdelning till sitt svenska moderföretag i IL 24:20,p.2. Kapitalvinstbeskattningsreglerna motverkar vidare förfarandet då alla kapitalvinster, oavsett om de uppkommit i Sverige eller i utlandet, är skattepliktiga i Sverige för ett obegränsat skattskyldigt svenskt företag enligt IL 6:3 – 4.

Räntearbitrage var en av de saker regeringens utredare var rädda för när de framlade förslaget att avskaffa utdelning och kapitalvinstbeskattning för näringsandelar. Det andra man var orolig för, var att ett avskaffande av beskattningen på näringsbetingade andelar skulle strida mot EU:s uppförandekodex för företagsbeskattning, om inte reglerna förenats med reglerna gentemot skatteflykt.³⁸

4.3 Nytt lagförslag angående CFC (Sou 2001:11)

4.3.1 Personer hos vilka CFC – beskattning skall kunna ske

Lagförslaget om vilka personer som skall CFC – beskattas återges referat nedan.³⁹

CFC – beskattning skall kunna ske hos en skattskyldig fysisk eller juridisk person, A, som tillsammans med skattskyldiga personer i intressegemenskap med A direkt eller indirekt genom icke skattskyldiga utländska juridiska personer innehar andelar i en utländsk juridisk person med minst 10% av kapitalet vid utgången av året före taxeringsåret.

³⁸ SOU 2001:11, s. 244 – 46.

³⁹ SOU 2001:11, s.200.

Det gällande villkoret om att minst 50% av rösterna skall kontrolleras av obegränsat skattskyldiga skall slopas.

Vid ett indirekt deläggande i en utländsk juridisk person skall delägarens andel av kapitalet i personen anses utgöras av produkten av kapitalandelar i varje led av ägarkedjan.

Utredningen har vidare ansett att det har varit för otydligt formulerat hur ägande genom juridiska personer direkt och indirekt skall regleras när man skall bedöma om en person skall CFC – beskattas. Därför vill man för dessa fall införa ett nytt begrepp, intressegemenskap. Två fysiska eller juridiska personer bör anses vara i intressegemenskap med varandra om:

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak samma ledning,
2. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person och personerna skulle ha varit i intressegemenskap med varandra enligt p.1 om båda hade varit juridiska personer, eller
3. personerna är närstående fysiska personer.⁴⁰

Närstående fysiska personer skall anses utöva ett gemensamt inflytande. Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person skall även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

Om en delägare är begränsat skattskyldig, skall andelar i den utländska juridiska personen som innehas direkt av delägaren vara knutna till ett fast driftställe i Sverige för denna. Ägs andelarna i den utländska juridiska personen indirekt, gäller detsamma beträffande de andelar i ägarkedjan som ägs direkt av delägaren.

Utredningen anser att nuvarande bestämmelse IL 6:15, 1st, p.1 medför ineffektiva följder mot skatteundandragande. Detta eftersom man vid beräkningen om den skattskyldige har uppnått det lagstadgade kravet på 10% ägande i CFC – bolaget för att kunna CFC – beskattas, skall medräkna även indirekt ägande genom utländska juridiska personer. Dock när man skall beskatta enligt IL 6:16, 1st skall delägaren enbart beskattas för ett så stort belopp som motsvarar hans andel av den juridiska personens andel, dvs. den andel av inkomsten som belöper sig på den direkt ägda andelen.⁴¹ En juridisk person måste vara obegränsat skattskyldig enligt IL 6:13 för att kunna beskattas för sitt ägande i ett CFC – bolag. Detta innebär att skattekonsekvenserna kan bli väldigt svårförståliga.

Antag att aktieägare A äger 10% av kapitalet direkt i ett CFC – bolag, och att han vidare äger 9% genom en juridisk person, B. Om den juridiska

⁴⁰ SOU 2001:11, s. 202 – 03.

⁴¹ SOU 2001:11, s.201.

personen är svensk skall den beskattas enligt IL 6:13, 1st i förening med 6:15, 1st, p.1. Detta beror på att man då till företagets kapitalandel i CFC - bolaget adderar aktieägare A:s innehav när man undersöker om företaget uppnår det 10% ägandet i den utländska juridiska personen. Om däremot B är en utländsk juridisk person är den ej skattskyldig.⁴²

Av ovan angivna skäl är det därför mycket lätt att undvika beskattning av en juridisk person som B. Detta uppnår man genom att ett holdingbolag inskjuts mellan den svenska personen och CFC – företaget. Detta är det avgörande skälet till att utredningen vill att lagstiftningen skall ändras så att även indirekt ägande genom andra utländska juridiska personer omfattas.⁴³

Det exemplet som angavs i figuren i kapitel 2.4 på ett möjligt kringgående, skulle då ej längre vara möjligt för.

En stor förändring som utredningen föreslår och som också gjort det oerhört enkelt att undvika CFC – beskattning är att man vill ta bort kravet i IL 6:15, 1st, p.2 som anger att CFC – beskattning enbart skall ske om minst 50% av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer. Det avgörande skälet till att bortse från röstsiffrorna enligt utredningen är att CFC – beskattningen skall rikta in sig mot avkastningen på eget kapital som enligt lagstiftaren beskattas för lågt. Därför blir det ointressant att se på hur röstinflytandet är i CFC – bolaget.⁴⁴

4.3.2 Intäkter av passiv verksamhet

CFC – lagstiftningen skall primärt inriktas på att komma åt passivt kapital i utlandet som enbart placerats där av skatteskal. Som intäkt av passiv verksamhet skall enligt utredningen anses:

1. mottagen utdelning, om denna skulle ha varit skattepliktig om den erhållits av ett svenskt aktiebolag,
2. mottagen ränta på andra fordringar än fordringar för varor och tjänster som den utländska juridiska personen sålt till köpare som inte är i intressegemenskap med personen,
3. ersättning p g a upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,

⁴² SOU 2001:11, s.201.

⁴³ IBID

⁴⁴ SOU 2001:11, s.204

4. en positiv skillnad mellan kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper, om dessa skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om de gjorts av ett svenskt aktiebolag, och
 5. ersättning p g a överlåtelse av andra värdepapper än sådana som avser fodringar som anges vid 2, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhållits av ett svenskt aktiebolag.
- Om källskatt utgått, skall det mottagna nettobeloppet anses som intäkt.⁴⁵

Den passiva verksamheten skall anses ha lämnat ett överskott som är lika stort som intäkterna.

Som intäkt av passiv näringsverksamhet skall även räknas mottagen utdelning, om den ej uppfyller kriterierna för att undantagas från beskattning som vinst på näringsbetingade andelar. Detta är en av de stora förändringar som föreslås i SOU 2001:11. Utgångspunkten är att utdelningar samt kapitalvinster av näringsbetingade aktier skall vara skattefria.⁴⁶

I nuvarande lagstiftning menas med en näringsbetingad andel enligt IL 24:16 IL, en andel som är en kapitaltillgång⁴⁷ hos ägarföretaget om någon av följande förutsättningar är uppfyllda:

1. Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar vid beskattningsårets utgång i det företag som andelen avser motsvarar 25% eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget (röstvillkoret).
2. Det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (betingande villkoret).

Övriga andelar anses vara kapitalplaceringsandelar. Ett rörelsedrivande aktiebolag beskattas för utdelning på kapitalplaceringsandelar men inte på näringsbetingade andelar så länge det ej rör sig om ett förvaltnings- eller investmentföretag enligt 24:15,p.1. Kapitalvinster beskattas dock både på näringsbetingade- samt kapitalplaceringsandelar.

Enligt det nya lagförslaget skall en onoterad aktie alltid vara en näringsaktie.

En marknadsnoterad aktie skall vara en näringsaktie om:

1. ägarföretaget innehar aktier med minst 10% av rösterna i det ägda företaget, eller

⁴⁵ SOU 2001:11, S. 205

⁴⁶ SOU 2001:11, S. 136

⁴⁷ Att en aktie är en kapitaltillgång innebär att vinst eller förlust vid en avyttring av aktien skall beräknas enligt reglerna för beräkningen av kapitalvinst eller kapitalförlust.

2. det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett närstående företag.

En ytterst viktig sak för den skattskyldige att uppmärksamma om dessa regler antages är att om aktien är marknadsnoterad och har innehafts som näringsaktie kortare tid än ett år när utdelningen tas upp skall utdelningen tas upp som intäkt det beskattningsår då händelsen inträffar.⁴⁸ Samma krav på att aktien skall ha varit näringsaktie minst ett år krävs för att kapitalvinst ej skall beskattas vid försäljning.⁴⁹

De ovannämnda skattelättnaderna för näringsandelar skall även omfatta andelar i utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Utdelningar och kapitalvinster på utländska näringsandelar skall vara skattefria under samma förutsättningar som utdelningar och kapitalvinster på svenska aktier.⁵⁰ Kravet som uppställs i IL 24:20, p.2 på att det utländska företaget skall beskattas med en skattesats jämförlig med den svenska skattesatsen utgår således.

Utdelningen från CFC – bolaget som ej räknas som utdelning från näringsandel skall vara skattepliktig oavsett om det rör sig om aktier som är kapitaltillgångar eller lagertillgångar⁵¹ hos ett svenskt aktiebolag. Kapitalvinster på värdepapper efter avdrag för kapitalförluster på tillgångar som skulle varit avdragsgilla i Sverige bör vidare räknas som passiva inkomster. Ersättning p g a överlåtelse av värdepapper bör också inkluderas bland passiva inkomster om det varit fråga om intäkt av näringsverksamhet om förfarandet gjorts av ett svenskt aktiebolag.⁵² Anledningen till att man beskattar ersättningen i dessa fall istället för vinster är att detta rör sig om tillgångar som skulle utgjort lager i ett svenskt företag och att det för dessa enligt gällande regler normalt ej går att utläsa vinsten för en enstaka affärshändelse.⁵³

Vad gäller ränta på fordringar skall denna anses utgöra intäkt av passiv verksamhet om ej fordringar avser varor och tjänster som det utländska bolaget sålt. Detta undantag gäller dock enbart under förutsättning att köparen ej är i intressegemenskap med bolaget.⁵⁴

Ersättningar p g a upplåtelse av nyttjanderätt till materiella och immateriella tillgångar, och ersättning för överlåtelse av nyttjanderätt, bör betraktas som intäkt av passiv inkomst.⁵⁵

⁴⁸ SOU 2001:11, s.138

⁴⁹ IBID

⁵⁰ SOU 2001:11, S.155

⁵¹ Med lageraktier menas aktier som man innehar för stadigvarande bruk i verksamheten. Särskilda värderingsregler gäller för dessa enligt IL 17:8 – 10.

⁵² SOU 2001:11, s.206.

⁵³ IBID.

⁵⁴ IBID.

⁵⁵ SOU 2001:11, s. 206.

När man skall få fram resultatet av de passiva inkomsterna har man p g a svårigheterna att beräkna kostnaderna, bestämt att schablonen bör vara att överskottet är lika med intäkterna. I vissa fall kan då viss överbeskattning ske. Detta motverkas genom att enbart 70% av intäkterna av passiv verksamhet hos utländskt bolag skall tas upp till beskattning. Delägare kan också välja att ta upp faktiskt överskott av hela verksamheten i det utländska bolaget till beskattning och då medges även avdrag för erlagd utländsk skatt.⁵⁶

4.4 Presumtionsregel om tillräcklig beskattning

Enligt utredningens förslag skall intäkter av passiv verksamhet inte anses lågbeskattade om:

den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på en vit lista,
intäkterna har uppkommit i verksamhet som bedrivs av den staten, vid ett fast driftställe i en annan stat vars inkomster beskattats i den stat där personen hör hemma eller vid ett fast driftställe i Sverige,
och
intäkterna har beskattats med den inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga.

Det skall bortses från obetydliga intäkter av näringsverksamhet i andra stater än Sverige och stater på listan samt av skattemässigt gynnad verksamhet.⁵⁷

Den enligt nuvarande regler relevanta vita listan finns fortfarande kvar i lagförslaget. Däremot blir tillämpningen vid beräkningen av om skatten erlagd för den utländska juridiska personen är tillräcklig mindre schablonmässig. Den vita listan skall, om förslaget genomförs, endast omfatta stater som tillämpar åtminstone en bolagsskattesats som motsvarar 70% av den svenska och inte har så förmånliga regler för beräkning av skatteunderlaget att nämnda skattesats ej uppnås för passiva inkomster.⁵⁸

Den framtida presumtionsregeln för om passiva inkomster skall beskattas eller ej, bör bli om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på den vita listan eller ej. Nästa steg är att ta reda på om intäkterna har uppkommit i verksamheten som bedrivs i staten, alternativt vid ett fast driftsställe i annan stat vars inkomster beskattas i den stat där personen hör hemma eller vid ett fast driftställe i Sverige. Det sista kriteriet som behöver uppfyllas för att undvika CFC – beskattning är att intäkterna skall beskattas

⁵⁶ SOU 2001:11, s. 207.

⁵⁷ SOU 2001:11, s. 211.

⁵⁸ SOU 2001:11, s. 213.

med den inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga.⁵⁹

4.5 Underlåtande av CFC– beskattning

Enligt utredningen skall CFC – beskattningen ske endast om lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beräkningsperioden överstiger 10% såväl av personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under beräkningsperioden och den föregående beräkningsperioden. En förutsättning för att hänsyn skall få tas till intäkterna under den föregående beräkningsperioden skall vara att delägaren var delägare vid utgången av denna.

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i annan stat än Sverige eller den stat där personen hör hemma och driftställets resultat inte beskattas i den senare staten, skall driftstället anses som en juridisk person och dess inkomster anses hänförliga till denna person.

Det som bör tilläggas till detta förslag är följande. När ett utländskt företag med svenska delägare bedriver tillverkningsverksamhet i en stat, A – stat, med en bolagsbeskattning i nivå med den svenska, kan bolaget bedriva finansiell verksamhet i en filial i en stat med låg eller ingen bolagsbeskattning. Om filialerna ej beskattas i A – stat antingen p g a intern lagstiftning eller skatteavtal bör det utländska företaget särskiljas från filialen. Detta bör därmed föranleda CFC – beskattning av den separata filialen.⁶⁰

4.6 Innebörden av CFC – beskattning enligt nya lagförslaget

Lagförslaget innebär att delägare skall som intäkt av näringsverksamhet ta upp sin andel av 70% av lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beräkningsperioden till den del de överstiger 10% såväl av personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under beräkningsperioden och den föregående beräkningsperioden. Beloppet skall räknas om till kronor enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växelkurs eller, om detta inte är möjligt eller lämpligt, på lämpligt sätt.

Delägare skall ha rätt att istället ta upp sin andel av resultatet av hela verksamheten hos det utländska företaget, om detta kan beräknas tillförlitligt. Ett underskott skall inte medföra rätt till avdrag. När ett

⁵⁹ SOU 2001:11, s. 213.

⁶⁰ SOU 2001:11, s. 215.

överskott tas upp, skall delägaren få avräkna skatt hos det utländska företaget.

Innebörden av att intäkterna är lågbeskattade är att de inte beskattas eller beskattas lindrigare än det skatteuttag som skulle ha tagits ut om 70% av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.⁶¹ Detta bör medföra att det endast är 70% av överskjutande lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet som skall tas upp till beskattning hos delägaren. Intäkterna bör därför räknas om enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växelkurs (se nästa kapitel). Är detta förfarande ej tillämpligt eller lämpligt bör omräkning ske på lämpligt sätt.⁶²

Som tidigare nämnts bör en delägare i det utländska bolaget ha möjlighet att redovisa hela resultatet till CFC – beskattning då kostnaderna kan överstiga 30% av de passiva inkomsterna. I vissa sammanhang bör det även vara möjligt att avräkna erlagd utländsk skatt. Förutsättningen för avräkning bör dock vara att resultatet kan beräknas tillförlitligt. CFC – beskattning bör också enbart ske om resultatet är positivt i det utländska bolaget. Ett negativt resultat skall likaledes ej medföra avdrag för den skattskyldiga.⁶³

Intäkterna som uppkommer av passiv verksamhet i det utländska företaget bör hos svensk delägare upptas i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta skall också gälla fysiska personer som ej bedriver näringsverksamhet.⁶⁴

När en intäkt förs in i det svenska skatteregelverket avseende näringsverksamhet skall de vanliga interna reglerna användas för att beräkna resultatet av sådan verksamhet (med reservation för de undantag som redovisas sid. 31).

4.7 Beräkning av resultat

Enligt utredningen skall resultatet i en utländsk juridisk person beräknas enligt följande:

När delägaren har begärt att resultatet hos den utländska juridiska personen skall tas upp skall resultatet beräknas som om personen hade varit ett

⁶¹ Sou 2001:11, s. 219.

⁶² Sou 2001:11, s. 219 – 20.

⁶³ SOU 2001:11, s. 220.

⁶⁴ IBID.

svenskt aktiebolag med de anpassningar som föranleds av att personen är verksam i en utländsk rättsordning. Vissa bestämmelser i IL skall inte tillämpas. Hänsyn skall få tas till underskott under högst tre tidigare beräkningsperioder. En förutsättning skall vara att delägaren var delägare vid utgången av den tidigare beräkningsperioden. Detta skall bedömas med hänsyn till förhållandena då.⁶⁵

Resultatberäkningen skall ske på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättade i en resultaträkning och en balansräkning enligt BFL 6:4. Dessa skall helst redovisas i samma valuta som den som räkenskaperna förs i.⁶⁶

Inkomst som omfattas av en bestämmelse i ett skatteavtal om skattsparring skall inte tas med.⁶⁷

Om en annan stat har tagit ut en källskatt på en inkomst som erhållits av den utländska juridiska personen, skall bruttobeloppet räknas som inkomst. Ingångsvärden skall bestämmas enligt vad som följer nedan i kapitlet 4.8. Resultat- och balansräkningen skall räknas om till kronor enligt principerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m..⁶⁸

När man beräknar resultatet i det utländska företaget skall man ej använda sig av vinsten enligt företagets redovisning enligt lagstiftningen i den stat där bolaget är beläget.⁶⁹ Vid beräkningen av företagets resultat skall man i princip använda regelsystemet i IL som om det utländska företaget vore ett svenskt aktiebolag.⁷⁰

De svenska reglerna om resultatberäkning i IL grundar sig på det faktum att företagen upprättar årsredovisning eller årsbokslut. När beräkning skall ske av resultatet i det utländska bolaget förutsätts därför att liknande underlag finns. Utredningen föreslår att man vid upprättande av årsbokslut i det utländska bolaget använder sig av reglerna i BFL.⁷¹

Utgångspunkten vid resultatberäkningen bör vara att en skattskyldig delägare skall åläggas att upprätta resultat- och balansräkningar för det utländska företaget enligt BFL 6:4, 1st.⁷²

Resultatberäkningen bör upprättas i samma valuta som det utländska företaget använder i sin redovisning. Om ett utländskt företag ej CFC – beskattats föregående beräkningsår, bör de ingående balansvärdena för den

⁶⁵ SOU 2001:11, s.221.

⁶⁶ SOU 2001:11, s.222.

⁶⁷ SOU 2001:11, s.221.

⁶⁸ IBID.

⁶⁹ IBID.

⁷⁰ IBID.

⁷¹ SOU 2001:11, s.221.

⁷² SOU 2001:11, s. 222.

aktuella beräkningsperioden bestämmas till de värden som skulle ha åsatts om balansräkning för den föregående beräkningsperioden faktiskt upprättats. Delägaren bör vidare vara skyldig att lämna de tilläggsupplysningar som anges i BFL 6:6⁷³, 6:7⁷⁴ och 6.11^{75 76}.

Ur räkenskaperna för företaget inhämtas materialet som ligger till grund för det skattemässiga resultatet vid beskattningstidpunkten enl. IL 14:4, 1st. De omräknade resultat- och balansräkningarna för det utländska företaget skall i princip ha samma status i skattehänseende som redovisat bokslut för ett svenskt företag. Om det redovisade resultatet visar intäkter eller kostnadsposter som ej tillhör redovisningsperioden, skall resultatet justeras i enlighet med god redovisningssed enligt IL 14:5 i förening med IL 14:2, 2st.

Vid beräkning av värdeminskningssavdrag skall IL 18:14 tillämpas, vilket innebär att räkenskapsenlig avskrivning enbart tillåts för det utländska företaget om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslutet och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Är dessa villkor ej uppfyllda gäller följande: Avdrag för värdeminskning skall vid oordnade räkenskaper beräknas enligt de mindre föremånliga reglerna för restvärdesavskrivning.⁷⁷

För att underlätta inkomstberäkningen föreslår utredningen att en del kapitel i IL ej bör inkluderas då resultatet för det utländska bolaget framräknas. De kapitel som utgår enligt förslaget är följande:

- om underprisöverlåtelser 23 kap.
- om periodiseringsfond 30 kap.
- om ersättningsfonder 31 kap.
- om koncernbidrag 35 kap.
- om kommissionärsförhållanden 36 kap.
- om fusioner 37 kap.
- om verksamhetsavyttringar 38 kap.
- om tidigare år underskott i 40 kap. i vidare mån än som framgår i det följande och
- om uppskov med beskattning vid andelsbyten i kap. 49.

Vissa paragrafer kan vidare ej tillämpas enligt sitt kontextuella innehåll. Exempel på detta är IL 14:8 om värdering av fodringar i utländsk valuta samt i IL 24:15, 1st, där det stadgas att en andel skall vara en näringsandel enbart om ägaren är ett svenskt aktiebolag eller har sitt hemvist inom EU enligt IL 24:15, 2st. Utredningen anser att det skulle vara onödigt att detaljreglera samtliga sådana fall. Därför bör det vara tillräckligt att

⁷³ använda principer för värdering av tillgångar samt omräkning av tillgångar i annan valuta till redovisningsvaluta.

⁷⁴ tillgångarnas anskaffningsvärden och gjorda avskrivningar samt grunderna för avskrivning samt grunderna för avskrivning.

⁷⁵ specificering av sammandragna poster.

⁷⁶ SOU 2001:11, s. 222.

⁷⁷ SOU 2001:11, s. 222.

föreskriva att det vid beräkningen av ett utländskt företags skattemässiga resultat kan uppkomma nödvändiga justeringar p g a att företaget är beläget i främmande rättsordning.⁷⁸

När resultatet för ett utländskt bolag skall beräknas bör hänsyn få tagas till tidigare års underskott. Dock får företaget ej tillgodoräkna sig mer än tre tidigare beräkningsperioders underskott.⁷⁹

En förutsättning för att företaget skall få avräkna tidigare års underskott bör vara att delägaren var delägare vid utgången av den beräkningsperiod underskottet härstammar från. Det ankommer på delägaren att förebringa de uppgifter som anfodras om han vill kunna använda sig av tidigare års underskott.

Vid resultatberäkningen för det utländska företaget skall man bortse från intäkter och kostnader som omfattas av skatteavtal om tax sparing. Tax sparing innebär att ett skatteavtal med vissa utvecklingsländer innehåller ett undantag så att utdelning från ett företag i utvecklingslandet till ett företag beläget i landet man slutit avtal med skall vara skattefritt även om kravet på jämförlig beskattning inte är uppfyllt.⁸⁰

Om en annan stat har tagit ut källskatt på en inkomst som erhållits av den utländska juridiska personen, föreslår utredningen att bruttobeloppet skall anses vara den beskattningsbara inkomsten.⁸¹

4.8 Skattemässiga ingångsvärden

Har CFC– beskattning ej skett tidigare beräkningsperioder måste skattemässiga ingångsvärden på tillgångar samt skulder bestämmas.

Det skattemässiga värdet av tillgångar skall enligt utredningens förslag i stort beräknas med utgångspunkt i den faktiska anskaffningsutgiften. Denna skall justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en näringsverksamhet i Sverige.⁸²

⁷⁸ SOU 2001:11, s. 223.

⁷⁹ SOU 2001:11, s. 223 – 24.

⁸⁰ SOU 2001:11, s. 224.

⁸¹ IBID.

⁸² SOU 2001:11, s. 247.

En förpliktelse skall tas upp till det belopp varmed den belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning, dock inte till lägre belopp än vad den kan ha tagits upp till i räkenskaper.⁸³

Enligt IL 14:3 skall om CFC – beskattning av ett överskott skett den föregående beräkningsperioden, de utgående värdena då bli de ingående värden som man använder för den aktuella beräkningsperioden. Det skall poängteras att den omständighet att resultatet beräknats den föregående beräkningsperioden och befunnits negativt inte innebär att några utgående värden beräknats.⁸⁴

⁸³ SOU 2001:11, s. 224.

⁸⁴ IBID.

5 Kritik och förändringar av SOU 2001:11

5.1 Bakgrund

SOU 2001:11 har i många delar varit utsatt för en svidande kritik från diverse håll⁸⁵, och därför har finansdepartementet lagt fram en promemoria ” CFC – regler ” (diarie.nr FI 2001 / 709), där man lämnar förslag till vad man vill ändra från det som föreslogs i den statliga utredningen. Mycket av det gamla förslaget kvarstår men vissa väsentliga skillnader finns dock, vilka jag kortfattat har tänkt redogöra för i de fall de berör min uppsats.

5.2 Vem skall beskattas?

Utgångspunkten för vem som skall beskattas är det föreslagna lagstadgandet IL 39a:2, 1 st. I lagrummet anges vem som skall anses som delägare i en utländsk juridisk person. Andelar med tillsammans minst 10 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster skall direkt, eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, innehas eller kontrolleras av delägare och personer i intressegemenskap med delägarna. Är delägaren endast begränsat skatteskyldig i Sverige kan han ändå anses som delägare i den mån andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige, enl. IL 39a:2, 2 st.

Skillnaden gentemot det förslag om beskattning som framlades i SOU 2001:11 är att även röstandelen blir avgörande för om CFC – beskattning skall kunna tillämpas gentemot delägaren.

5.3 Vad utgör ”lågbeskattad” intäkt?

I lagförslaget till IL 39a:5 anges att inkomster hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattade om de i andra stater eller jurisdiktioner än Sverige inte beskattats eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55% av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt bolag. Då den svenska skattesatsen för företag ligger på 28% innebär detta rent matematiskt att det effektiva skatteuttaget ej får underskrida 15.4%. Detta är en kraftig skillnad från de 19.6% som man omnämnde i SOU

⁸⁵ Finansdepartementets promemoria CFC – regler (2002), s.9.

2001:11. Det är dock mer än den lägsta gräns som omnämns som likartad beskattning av vissa teoretiker på 10 – 12%.⁸⁶

5.4 Den nya “vita listan”

Man var från olika håll mycket kritisk mot att den vita listan, enligt den konstruktion som föreslogs i SOU 2001:11, ej var absolut. När man talar om en absolut vit lista menar man följande: ett utländskt bolag som är skattskyldigt till inkomstskatt i utländsk stat som finns upptagen på listan, kan ej direkt eller via dess svenska delägare bli föremål för svensk CFC - beskattning. Den vita lista som föreslogs var kringgärdad av en rad villkor som var och ett skulle uppfyllas enligt svensk intern rätt för att CFC - beskattning ej skulle utlösas enligt 6a:12 i förslaget.

Den nya lista som föreslås i promemorian är absolut, och detta är en stark fördel då det innebär ett klargörande av rättsläget i förhållande till den statliga utredningens förslag. I promemorians förslag till en ”vit lista” i IL 39:6 fastslås att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte skall anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma i och är skattskyldig till inkomstskatt i angivet område med de undantag som anges i en särskild bilaga, bilaga 39a.1. Den föreslagna listan kommer att vara helt frikopplad från det svenska skatteavtalsnätet till skillnad från den nuvarande listan. Enligt den nya listan skall världen indelas i följande områden:

1. Afrika.
- 2a. Nordamerika.
- 2b. Sydamerika.
- 2c. övriga Amerika.
3. Asien.
4. Europa.
5. Oceanien.⁸⁷

För varje världsdel anges de undantag som finns på den vita listan, d v s de territorier och stater som kan CFC – beskattas.

5.5 “Aktiva” och “passiva” intäkter

Något som remissinstanserna var särskilt kritiska gentemot var den uppdelning av passiva samt aktiva inkomster som SOU:n föreslog. Detta har i promemorian lösts på så sätt att det i den vita listan står angivet för varje skattejurisdiktion, vilka verksamheter som kan beläggas med CFC – beskattning. För Madeira anges exempelvis att beskattningen är för låg avseende inkomster från bank, försäkrings- och annan finansiell

⁸⁶ Mattias Dahlberg, förslag till ny CFC-lagstiftning-2002 års departementspromemoria, s.2.

⁸⁷ IBID.

verksamhet. Detta är ett mycket brett område och all finansiell verksamhet bör rimligen i sig inte anses lågbeskattad. Lösningen är dock troligen den att såvida skatteuttaget uppgår till 15.4% bör CFC – beskattning ej komma ifråga då föreslagna IL 39:5 bör fungera autonomt i förhållande till föreslagna 39:6. Detta har varit konstruktionen inbördes mellan 6:9 och 6:10 IL.⁸⁸

⁸⁸ Mattias Dahlberg, förslag till ny CFC-lagstiftning-2002 års departementspromemoria, s.3.

6 Sekretess i skatteparadis

6.1 Allmänt om skatteparadis

En gångbar definition av skatteparadis ger oss Richard Gordon i sin rapport ” Tax Havens and their uses by the U.S. Taxpayers – an overall view ”.

Gordon hävdar att skatteparadis oftast uppvisar följande drag:

- Ingen eller låg beskattning.
- Banksekretess.
- En viktig och oproportionerligt stor finansiell sektor.
- Avsaknad av kontroll på transaktioner med utländska valutor gjorda av icke – residenta.
- Framställan av landet som ett finansiellt centrum; och
- Existensen av dubbelbeskattningsavtal som verkar för att göra länderna attraktiva för denna typ av transaktioner.⁸⁹

Gordon delar vidare upp skatteparadisen i sex olika kategorier avseende beskattningsuttaget:

- Nollskatteparadisen. Länder som ej har någon inkomstskatt, bolagsskatt, förmögenhetsskatt eller reavinstskatt. Exempel är Cayman Islands, Turks and Caicos, och Bahamas.
- Länder som inte beskattar inkomst, bolag, förmögenhet eller reavinst om dessa ej har sitt ursprung i staten. Exempel Malaysia, Hong Kong och Costa Rica.
- Lågbeskattande länder med fastställt låg beskattning eller beskattning som är låg eller är låg för att den omfattas av dubbelbeskattningsavtal och sänks. Exempel är Schweiz och Liechtenstein.
- Offshore – lagstiftningsländer och sådana länder som erbjuder särskilda förmåner för Holming – bolag. Exempel är Nederländerna, Luxemburg och Singapore.

⁸⁹ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, 1999, s.368.

- Länder som erbjuder särskilda förmåner för industrier. Exempel på detta är Irland.
- Länder som erbjuder extra fördelar för särskilt specificerade företag. Exempel är Jamaica och Barbados.

OECD offentliggjorde 1998 en rapport om skadlig skattekonkurrens. Rapporten utgör resultatet av två års hårt arbete för att försöka uppnå konsensus mellan medlemsstaterna om ett åtgärdsprogram för att bekämpa skadlig skattekonkurrens både inom och utanför OECD.⁹⁰ Rapporten delar in världens stater i tre olika kategorier:

- OECD:s medlemsländer.
- Icke – medlemsländer.
- Skatteparadis.

OECD:s tjugoåttio medlemsländer beslöt då genom ett åtagande att avveckla all skadlig skattekonkurrens senast den 31 december 2005. De enda länder som reserverade sig var Schweiz och Luxemburg.⁹¹

OECD:s skattekommitté fastslog i en rapport, sin definition av en stat som ett skatteparadis, om följande kriterier var uppfyllda:

Staten har en offshoresektor⁹² som är omfattande i förhållande till den nationella ekonomin som helhet,⁹³ och verksamheten som bedrivs inom offshoresektorn är helt eller i huvudsak undantagen från skatt och uppfyller inte kraven i fråga om transparens⁹⁴, informationsutbyte⁹⁵.

I skatterapporten från 2001 är definitionen av ett skatteparadis i huvudsak samma 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 som bedrivs inom en offshoresektor. Kravet på substans ansågs uppfyllt om inhemska bolag fick bedriva verksamhet i

⁹⁰ Fenby, OECD publicerar en lista över icke-samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002, s. 404.

⁹¹ Riktlinje nr. 15, 1998 års skatterapport för OECD

⁹² Termen ”offshoresektor” betecknar här en finansiell sektor i vilken olika typer av förvaltningsverksamhet samt verksamhet inom bank, försäkring, sjöfart, etc. får bedrivas. Verksamheten som endast får bedrivas med personer bosatta utomlands omgärdas vanligtvis av ett mer eller mindre bristfälligt civilrättsligt regelverk och strikt sekretess.

⁹³ Se paragraferna 42 – 44 i 1993 års skatterapport för OECD

⁹⁴ Transparenskravet är uppfyllt om den nationella lagstiftningen uppställer vissa krav på ordnad bokföring och dokumentation av uppgifter om banktillgodohavanden och verkliga ägare i offshoresektorn.

⁹⁵ Detta krav är uppfyllt såvitt staten på grundval av internationella avtal och i vissa specifikt identifierade fall är villig att till utländska skattemyndigheter överlämna information om banktillgodohavanden och verkliga ägare och bokföring.

offshorsektorn och om offshorebolag tilläts verka på den inhemska marknaden.⁹⁶ 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.⁹⁷ Detta för att bemöta den kritik från utpekade skatteparadis att OECD inte likabehandlade de stater som stod utanför OECD med de som var medlemmar i densamma.⁹⁸

OECD:s definition av skatteparadis från 2001 års skatterapport är genom ovanstående resonemang den nu centrala, genom den tyngd OECD som organisation åtnjuter.

6.2 Sekretessregler i skatteparadisen

En av de största tillgångarna skatteparadisen har att erbjuda är naturligtvis sekretessen som de erbjuder sina klienter. Utan större problem kan man stoppa undan och gömma obeskattade medel här utan att klientens nationella skattemyndigheter har den blekaste aning. En del transaktioner kan dock upptäckas av skattemyndigheten. Det finns i vissa skatteparadis regler som tvingar fram ett åskådliggörande av vissa transaktioner när tredje man är involverad. Potentiella investerare med ej beskattade medel bör därför ha detta i åtanke då de väljer var de skall placera sina pengar.⁹⁹

Sekretesssystemet är baserat på Common Law. Det rättsfall som ger bankerna rätt att hemlighålla information är *Tournier v National Provincial and Union Bank of England* från 1924, ålägger bankiren en kontraktsbaserad skyldighet att å sin klients räkning hemlighålla alla transaktioner han företager för dennes räkning. Bryter bankiren mot denna plikt och berättar om sin klients transaktioner begår han kontraktsbrott och kan bli stämd.¹⁰⁰

De vanligaste metoderna för att skydda sina klienters konton är att utnyttja pseudonymer eller bankkonton med nummer. Bankiren som ger ut kontot vet alltid klientens identitet. Sekretessen kring en klient upprätthålls däremot alltid gentemot den tjänsteman som handlägger ärendet.¹⁰¹

Vad gäller företag är det alltid svårare att hemlighålla identiteten av dessa. När ett företag startas och registreras blir vanligen mycket information allmän. Skall man undvika att ägarnas identitet blir känd behövs

⁹⁶ Paragraf 42 – 44 i OECD:s skatterapport från 1998.

⁹⁷ Fenby, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, *Skattenytt* 2002, s. 405.

⁹⁸ IBID.

⁹⁹ Moerman, *The main Characteristics of Tax Havens*, s.369.

¹⁰⁰ 1924 1 K.B. 461 (In the Court of Appeal).

¹⁰¹ Moerman, *The main Characteristics of Tax Havens*, s.369.

innehavarkarter eller bulvaner som står som ägare på papperet. Informationsproblem uppstår dock i så fall mycket lätt. Vissa skatteparadis såsom Liechtenstein, Luxemburg och Schweiz tillåter att företag registreras utan att ägarnas identitet offentliggörs.¹⁰²

6.3 Infrastrukturen – en avgörande faktor vid val av skatteparadis

I skatteparadis är den finansiella sektorn oftast den mest inkomstgivande källan för staten. Ibland är det t o m så att de utgör de enda inkomster staten utvinnet. Därför är banksektorn i ett skatteparadis alltid oproportionerligt stor i förhållande till statens övriga samhällssektorer.¹⁰³

Bankväsendet är oftast mer sofistikerat och utvecklat i förhållande till det bankväsende som existerar i ett land med ett mer normativt skatteväsende. Huvudanledningen till detta är att skatteparadis ställer sig mycket positiva till offshore – verksamhet och denna verksamhet kräver ett bankväsende med specialkompetens.¹⁰⁴

För ett skatteparadis är det av yttersta vikt att kommunikationerna med omvärlden är väl utvecklade. En av anledningarna är att en person som investerar en stor summa pengar i en bank vill snabbt och enkelt kunna ta sig dit om behov skulle uppstå. Den som placerat pengarna vill också vara kapabel att kunna kommunicera med förvaltaren vid behov.¹⁰⁵

När Moerman skrev sin bok hade alla skatteparadis ej tillgång till moderna faciliteter. Därför betonar han att ett effektivt postväsende, tillgång till Internet, fax och telefon är av yttersta essens.¹⁰⁶ Dock tror jag att alla skatteparadis har tillgång till det ovannämnda i dagsläget med möjligt undantag för ett effektivt postväsende.

En stabil valuta i en stat är en nödvändighet för att denna skall komma att utgöra ett skatteparadis. Detta beroende på att man annars inte tillåts att fritt växla, eller föra över kapital till andra valutor. Väldigt få utländska investerare skulle vara villiga att placera sitt kapital i en stat om det föreligger risk för att pengarna ej skall gå att få ut ur staten. Valutan bör vidare vara kopplad till någon av världsvalutorna, ex. pundet. Detta för att risken för devalvering och värdeurholkning av placerarens kapital då minskar väsentligt.¹⁰⁷

¹⁰² Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s. 370.

¹⁰³ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s. 371.

¹⁰⁴ IBID.

¹⁰⁵ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s. 373.

¹⁰⁶ IBID.

¹⁰⁷ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens s. 374.

För att ett skatteparadis skall kunna överleva ekonomiskt krävs det att man attraherar utländskt kapital. Det råder dock en benhård konkurrens om detta kapital då ett stort antal stater och självstyrande områden är involverade i denna finansiella verksamhet. Många skatteparadis använder därför olika knep för att få utländska investerare att placera sitt kapital i just deras stat. En metod är att anordna seminarier och skriva artiklar. Internet är också ett väldigt effektivt verktyg för att informera om sin verksamhet. Detta är inte populärt i de stater där man annonserar, men det finns inte så mycket de kan göra på det lokala planet.¹⁰⁸ Jag har i bilagan valt att ta upp hur man på en internetsida¹⁰⁹ inte bara informerar om hur pengarna placeras i skatteparadiset, utan också ideologiskt försöker rättfärdiga detta förfarande för de som ställer sig etiskt tveksamma.

De flesta skatteparadis har undvikit att sluta dubbelbeskattningsavtal. Det fåtal som har sådana avtal undviker klausuler som rör informationsutbyte mellan ländernas skattemyndigheter samt brott mot banksekretess. Det faktum att skatteparadiset överhuvudtaget har ett dubbelbeskattningsavtal och de eftergifter motparten har gett, kan göra det mer intressant för en viss sorts ekonomisk aktivitet.¹¹⁰

När ett skatteparadis väljs från en investerares perspektiv är det av yttersta vikt att området är av stabil natur inom det ekonomiska och politiska området. Hotet om eventuell expropriation vid revolutionär förändring av samhällsskicket gör att många söker sig till skatteparadis som erbjuder ett gynnsamt och förmånligt företagsklimat.¹¹¹

Det kan ibland vara svårt att förutse de risker som finns inom ett område. Dock har gamla välkända och stabilt politiska områden såsom Schweiz, Jersey och Monaco en fördel i detta avseende gentemot sina mindre namnkunniga konkurrenter. Potentiella investerare vet att dessa områden är säkra att investera i.¹¹²

Det en investerare kan göra för att motverka potentiella revolutioner och andra hot mot det placerade kapitalet är att sprida kapitalet över en mängd skatteparadis (samma resonemang som kring spridandet av riskerna i en aktieportfölj). Blir kapitalet hotat i en stat kan ett ytterligare skydd vara att man i förväg gjort upp om särskilda krisåtgärder. En effektiv sådan metod är att ha en automatisk förflyttning av tillgångar i krissituationer.¹¹³

¹⁰⁸ IBID.

¹⁰⁹ <http://www.biznet.nu/offeng/>

¹¹⁰ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s.375.

¹¹¹ IBID.

¹¹² IBID.

¹¹³ Moerman, The main Characteristics of Tax Havens, s.375.

6.4 Efter 11 september

6.4.1 Framtiden för skatteparadiserna

Tidigare så tydde mycket på att skatteparadiserna gick en ohotad framtid till mötes, då USA ställde sig bakom deras politik. USA:s finansminister O' Neill uttalade i maj 2001 att USA visserligen stöder principen att stater bör utbyta information för att underlätta tillämpningen av skatteregler i andra länder, men betonade samtidigt varje stats absoluta rätt att själv bestämma över hur den ska utforma sitt skattesystem. Den nya administrationen ansåg att OECD vid utformningen av skattekonkurrensprojektet indirekt satte upp villkor och begränsningar i det senare avseendet.¹¹⁴

Världen har dock förändrats drastiskt efter attackerna mot World Trade Center. Eftersom en del av terroraktiviteterna hade finansierats och koordinerats via namnlösa bolag och hemliga konton i skatteparadis, blev det uppenbart för USA att det nuförtiden för nationens säkerhet krävdes information från dessa. USA har också slutit ett flertal avtal om informationsbyte med stater i den karibiska övärlden sedan dess (ex. Cayman Islands oktober 2001). Många skatteparadis såg sig tvungna att göra eftergifter till andra stater. Hotet var annars att man kanske skulle bli påtvingen mycket oförmånliga avtal vid nya terrorangrepp. Bättre då att acceptera ett begränsat och strikt reglerat informationsutbyte baserat på internationella avtal.¹¹⁵

Sedan juni 2000 har allt som allt 31 offshorestater gjort ett åtagande om att senast den 31 december 2005 uppfylla de krav OECD ställer i sin skatterapport. De enda stater som ej gjort detta åtagande kan bli föremål för kollektiva straffåtgärder från april 2003.

De stater som ännu ej uppfyllt kraven från OECD eller gjort åtagande att rätta till bristerna i sin interna lagstiftning är följande:

- Andorra
- Liberia
- Liechtenstein
- Monaco
- Marshall Islands
- Nauru
- Vanuatu

¹¹⁴ Fensby, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002 s. 405.

¹¹⁵ Fensby, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002 s. 406.

Torsten Fensby anser att den traditionellt strikta banksekretessen i offshorestaterna, sannolikt kommer att försvinna på sikt. Han har flera starka argument. Det första argumentet är att globaliseringen är en så 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. Dessa stater kan inte längre blunda för förekomsten av stater som uppmuntrar och underlättar olika former av sekretessdriven verksamhet.¹¹⁶ Ett annat starkt argument är att finansiella organisationer G7, OECD, EU, IMF, FATF, BCBS och FSF alla bedriver olika projekt som syftar, inom sina respektive intresseområden, till att skatteparadisen skall förbättra transparens och informationsutbyte. De eftergifter en stat tar på sig genom att lova att utbyta straff-, civil- och skatterättslig information utgör den entrébiljett man kräver av en stat från de tunga organisationerna för att man skall få vara med vid det spelbord som den globala världsmarknaden utgör.¹¹⁷

En förutsättning för OECD:s åtagande att reglera skatteparadisens verksamhet bygger på förutsättningen att alla stater likabehandlas. Åtagandena har gjorts av offshorestaterna därför att de tror att om de inte uppfyller kraven på transparens samt informationsutbyte senast 3 december 2005 skall de drabbas av kollektiva motåtgärder av OECD:s medlemsstater.¹¹⁸

Det krävs därför att OECD:s medlemsstater kan tvätta sin egen smutsiga byk för att dessa storslagna planer skall kunna genomföras. Skatterapporten från 2000 innehåller fyrtiosju skatteregimer inom OECD som är ”potentiellt” skadliga. De skatteregimer som OECD anser som skadliga skall ha åtgärdats till april 2003.¹¹⁹

Ett ytterligare orosmoment för OECD:s planer är hur de lyckas övertyga fler stater utanför OECD att ansluta sig till projektet. Det offshorestaterna är mycket intresserade av är att se hur OECD kommer att agera gentemot vissa asiatiska offshorecentra som ex Hong Kong och Singapore. Eftersom det är en rakbladsvass konkurrens mellan skatteparadisen går det enligt Fensby inte att på längre sikt undanta dessa områden från utvecklingen. Om inte dessa stater övertygas genom en kombination av hot och belöningar kommer problemen med skatteflykt att enbart förflytta sig geografiskt till Asien.¹²⁰

Schweiz som jag kommer att specialgranska i kommande avsnitt, samt Luxemburg har reserverat sig mot samtliga skattekonkurrensrapporter som

¹¹⁶ Fensby, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002 s. 407.

¹¹⁷ IBID.

¹¹⁸ Se t ex Jerseys åtagande på OECD:s websida (www.oecd.org).

¹¹⁹ Fensby, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002 s. 407.

¹²⁰ Fensby, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002 s. 407.

OECD avgett och står därmed utanför processen. Bägge länderna har dock frivilligt gått med på att flertalet av deras skatteregimer upptogs på potentiellt skadliga skatteregimer i 2000 rapporten. EU försöker också genom sitt senaste sparande direktiv förmå Schweiz att luckra upp sin välkända banksekretess.¹²¹

Ingen stat har uttryckligen villkorat sitt politiska åtagande att de inte kommer att fullfölja sina åtaganden om inte alla stater som nu står utanför processen kommer att fullgöra samma avtal i framtiden. Torsten Fensby tror, som tidigare omnämnts, dock att detta är en avgörande fråga för skatteprojektets framtid. Han är dock förhoppningsfull angående projektets succé då det politiska trycket på skatteparadisen att reformera sina sekretessregler är mycket kraftfullt sedan 11 september.¹²²

6.5 Banksekretessens korståg – Schweiz och Luxemburg

Fördelningen av världens gränsöverskridande privatförmögenheter

USA	9%
Karibien	14 %
Jersey och Guernsey	8%
Storbritannien	11 %
Hongkong	5%
Schweiz	27%
Luxemburg	18 %
Övriga	8 % ¹²³

6.5.1 Schweiz

I Schweiz anser de flesta att det är lika självklart att en bankman har tystnadsplikt som att en läkare eller advokat har det. Schweizarna hyser ett stort förtroende för sina banker och de flesta anser att pengar är vars och ens ensak. Landets bankförening utför varje år en undersökning som syftar till

¹²¹ Report of the council (Ecofin) to the European Council on the taxation of saving (15325 / 01)

¹²² Fensby, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002 s. 408.

¹²³ Leideman Bäck, Fullt tillåtet undanhålla skatt i Schweiz, Affärsresenären, Nr. 4 2002, s.33.

att undersöka folks inställning till bankväsendet i olika frågor. Undersökningen år 2002 gav till svar att 73% av de tillfrågade vill behålla banksekretessen och 69% av desamma tycker att det är av stor betydelse att stå emot de internationella påtryckningarna om att luckra upp den schweiziska banksekretessen.¹²⁴

Den lag som reglerar sekretessen är banksekretesslagen från 1934. I artikel 47§1 fastslås att: ” Den som i egenskap av bankman eller revisor lämnar ut uppgifter över kunder och kunders pengar, kommer att bestraffas med upp till sex månaders fängelse eller 50 000 schweizerfranc i böter”.

Lagen har tillkommit efter en kompromiss. Den dåvarande förbundsstaten ville utöka sina kontrollmöjligheter över bankerna, som man räddat under 30-talets depression, genom att investera 100-tals miljoner franc. I utbyte lagstodades banksekretessen, vilket i hög grad har bidragit till att landet nu är ett av världens rikaste per capita.¹²⁵

Banksektorn är en av de mest centrala sektorerna i det schweiziska näringslivet och landets 600 banker kontrollerar tillsammans cirka 27% av världens gränsöverskridande privatförmögenhet. Vid årsslutet 2000 var mer än 2600 miljarder franc insatta på schweiziska banker, av dessa härrörde två tredjedelar från utlandet.¹²⁶

Även arbetsmarknadsmässigt bidrar de schweiziska bankerna till nationalstaten. Enligt uppskattning från Union Bank of Switzerland (en av Schweiz största banker) arbetar totalt 89.000 personer med förvaltning av privatförmögenheter. I kantonen Zürich är så mycket som 7% av den arbetsföra befolkningen sysselsatt inom banksektorn.¹²⁷

I schweizisk lagstiftning finns två centrala begrepp kring banksekretess. Det första är ”undanhållande av skatt ” och det andra är ”skattebedrägeri”. Att undanhålla skatt, d v s ”att glömma att deklarerera sina inkomster” är inte straffbart i Schweiz. Skattebedrägeri är däremot olagligt. Pengar placerade i Schweiz lyder under landets lag oavsett om ägaren är medborgare eller inte. Vid misstanke om skattebedrägeri, d v s urkundsförfalskning eller olagligen intjänade pengar, hävs banksekretessen. Vid domslutsbeslut är bankerna skyldiga att lämna ut uppgifter. Bankerna är även skyldiga att identifiera sina kunder samt fastställa varifrån pengarna kommer. Under våren 2002 blev t o m fyra banktjänstemän dömda till fängelsestraff då de underlåtit att kontrollera identiteten hos misstänkta kunder.¹²⁸

¹²⁴ Leideman Bäck, Fullt tillåtet undanhålla skatt i Schweiz, Affärsresenären, Nr. 4 2002, s.33.

¹²⁵ IBID.

¹²⁶ IBID.

¹²⁷ IBID.

¹²⁸ Leideman Bäck, Fullt tillåtet undanhålla skatt i Schweiz, Affärsresenären, Nr. 4 2002, s.33.

Som framgår av ovanstående beskrivning värnar schweizarna hårt om sin nationalklenod banksekretessen, vilken även omfattar utländska bankfilialer. Man har däremot blivit synnerligen intolerant gentemot skattebedrägerier. USA:s ambassadör i Bern uttalade efter attackerna den 11 september, att i fråga om kampen mot penningtvätt ligger USA långt efter Schweiz. Detta får anses vara ett utomordentligt betyg, framförallt om man har i åtanke den negativa kritik USA brukar uttala gentemot Schweiz' penningtvätt.¹²⁹

De schweiziska bankerna beskattar redan idag bankräntan med 35 % på samtliga konton (inklusive utländska). Att transferera den innehållna skatten i en "oidentifierad klumpsumma" till ursprungslandet är med största sannolikhet det längsta de schweiziska makthavarna är villiga att gå för att blidka den internationella opinionen. För att detta skall ske måste dock de nya bilaterala avtalen mellan Schweiz och EU träda i kraft, och detta kan dröja.¹³⁰

6.5.2 Luxemburg

Luxemburg har, från stålbranschens kris på 70- talet till dagens finanscentrum, blivit ett ekonomiskt underverk. Detta har gjort att man är en av världens rikaste nationer, med en BNP tillväxt på 5% år 2000 gentemot 2% för EU i övrigt. Det främsta skälet för denna enorma tillväxt är att man för en mycket medveten, stabil näringsvänlig politik och lyhörddhet för näringslivets önskemål.¹³¹

Skattelagstiftningen är den avgörande faktorn till att Luxemburg lyckats locka till sig en mängd banker, andra finansinstitutioner och försäkringsbolag. Kapitalbeskattningen är mycket förmånlig, och majoriteten av bankerna sysslar med kapitalförvaltning, "private banking". Skattefördelarna för de som inte bor i Luxemburg, är främst att skatt inte betalas på vare sig kapital eller förmögenhet. Den stränga banksekretessen garanterar samtidigt att det inte sker någon rapportering till skattemyndigheterna i det land där kapitalägaren är skriven.¹³²

Luxemburg har dessutom en speciell typ av fondbolag, SICAV-bolag, med vissa skattefördelar, som bidragit till det massiva inflödet av kapital till det lilla furstendömet. Luxemburg är det land som har dragit till sig mest fondkapital av alla europeiska länder.¹³³

Av den arbetsföra befolkningen är så mycket som 10% sysselsatt inom banksektorn, vilken inbringar störst skatteinkomster för staten.

¹²⁹ IBID.

¹³⁰ IBID.

¹³¹ Björk, Så blev Luxemburg ett ekonomiskt under, Affärsresenären, Nr.3 2002, s.29.

¹³² Björk, Så blev Luxemburg ett ekonomiskt under, Affärsresenären, Nr.3 2002, s.29.

¹³³ IBID.

Ledare inom finansbranschen vill tona ned betydelsen av skattelagstiftningen i kampen om det internationella kapitalet och poängterar hellre betydelsen av den gedigna kompetens man byggt upp inom finansområdet. Detta ser man som ett hot mot EU:s krav på att en uppluckrad banksekretess genomföres. Man har därför sagt att man absolut inte kommer att släppa på banksekretessen om inte konkurrentländerna också gör detta.¹³⁴

¹³⁴ IBID.

7 Avslutande analys

Jag anser att jag med min uppsats visat hur ineffektiv den nuvarande lagstiftningen kring CFC varit för att hindra vinster att flytta utomlands. Det osäkra rättsläget kring vissa frågor, som hur stor beskattningen skall vara i det land där CFC - företaget är placerat och när beskattning överhuvudtaget kan ske, har vidare bidragit till lagstiftningens ineffektivitet.

Det nya lagförslaget, som SOU: 2001:11 med de förändringar som föreslagits av departementet, kan vara ett sätt att bryta den negativa trenden. Vissa positiva effekter kommer att uppnås, framförallt kommer rättsläget att klargöras i vissa frågor. Främst hur stor beskattning av den utländska juridiska personen som behövs för att beskattning ej skall ske enligt den svenska CFC - lagstiftningen. Jag ställer mig dock tveksam till den effektivitet detta lagförslag kommer att uppnå när det gäller det kapital som företag flyttat utomlands i skatteundvikande syfte. Denna fråga är för mig intimt förknippad med hur väl skattemyndigheterna mellan de berörda staterna kan medverka.

Det paradoxala är att skatteparadisen möjligen kan få lindra sina banksekretessbestämmelser på påtryckningar från det land som är mest intimt förknippat med skattelindringar och det fria kapitalets rörelser, USA. Anledningen till detta trendbrott är de tragiska händelserna som inträffade den 11 september 2001. Tidigare ansåg USA att dessa stater hade rätt att själva bestämma över sin skattelagstiftning utan inblandning från andra stater. Då det sedermera visade sig att Al - Ouada finansierade en stor del av sina terroroperationer genom att placera sina pengar i skatteparadis bytte USA inställning i frågan. Därför har man nu större påtryckningar än någonsin tidigare gentemot skatteparadisen att anpassa sina regler efter omvärldens krav.

Trots påtryckningarna som OECD, IMF och andra institutioner utövar gentemot skatteparadisen är det enligt mig tveksamt om något avgörande kommer att ske inom området. 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 sina pengar placerade i skatteparadis. Dessa inflytelserika grupper kommer att göra allt som står i deras makt för att motverka att skatteparadisen öppnas för insyn. Det som avgör frågan kommer att vara hur USA:s administration ställer sig i frågan. Kommer det nya terrordådet komma att ytterligare öka trycket gentemot skatteparadisen och då finns det en möjlighet att de faller till föga, i annat fall är det en stor risk att allt förblir vid det gamla.

Skall Sverige ha någon chans att komma åt de inkomster som svenska företag och välbärgade individer flyttar utomlands i skatteundvikande syfte

måste man därför samarbeta internationellt inom exempelvis OECD för att kunna lösa problemet.

Så naiv att jag tror att man helt kan lösa problemet med skatteflykt är jag inte. 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 de utländska företag som man misstänker används för offshoreverksamhet.

Det enda sättet att få skatteparadisen att lätta på sina sekretessbestämmelser är enligt min mening att hota med bojkott, först diplomatisk och till sist kanske t o m gå så långt som till en handelsbojkott. Annars har jag svårt att förstå varför skatteparadisen skulle falla till föga, de lär knappast ge upp sin ytterst inkomstbringande offshoreverksamhet för att de tycker synd om de stater de lockar skattekapital ifrån.

Bilaga A

How it exactly works?

As mentioned offshore means simply having an entity in a jurisdiction foreign to your own which has assets. This entity can be a trust, a corporation, a limited liability company or even your own personal bank account.

Since the above fully describes offshore, you may be wondering why there is all the controversy over offshore accounts! The local banks speak out against them; the government condemns them; and credit bureaus abhor them. Unfortunately, all of these agencies have a vested interest in keeping your funds accessible to them. Banks want to keep your money with them so they can earn the big profits from your money by making loans and by charging you interest on your credit cards and other bank services. The government does not want your funds or assets offshore no matter how legal it is because they lose control over monitoring every financial transaction they wish to know about. If you do repatriate your assets in the future the government will want its share at that time but they do not want to wait in case you never repatriate them.

The government in all its economic wisdom wants your money now. Credit bureaus want all your financial transactions known so they can sell information to others about your finances and any other personal data that they have on you.

Offshore has been linked with crime, (money laundering schemes, tax fraud, drug money and the like). I will not assume that you are so naive that you don't realize that most of those funds were from the U.S. and that they were sitting in accounts in American banks before this. Some offshore banks will not even accept large cash deposits because of these situations. It is usually omitted that it was the actions of the foreign jurisdiction that resulted in the money laundering scheme being thwarted. There are front page headlines when you have a BCCI* incident wherein you are not dealing with a bank but some sort of organized crime action. It does occur though in every major city on this planet every day. It always made me wonder why bankers in that jurisdiction would point their fingers at bankers in another jurisdiction and say they are the problem because they are an offshore bank. Does it not register that they were the ones who sent the drug money to them implying that they were good clean funds?

***(Bank of Credit and Commerce International)**

Going offshore is done for a purpose. It can be a means to legally decrease your tax load, or for retirement planning, estate planning, concern over your own government attempting to misappropriate your funds, little to no faith in your own banks, the loss of your right to privacy or you may just be moving to another country. One of the greatest advantages of having offshore accounts is the privacy it allows you. You know that you have the money and unless you tell someone else no one else will ever know. You must become a private person when it comes to dealing with your financial affairs

There are currently hundreds of different packages you can buy to get set up offshore however, if you don't know how to use them you are throwing your money away.

Grey areas

The term grey areas is an old accounting term for any action that can be taken to reduce a client's taxes that is not illegal at the moment. Every year there are new tax revisions that are aimed at clarifying different aspects of these codes so the government can make more money and the individual less. The grey areas are the lifeblood of competent accountants and tax professionals.

Governments exploit the grey areas in an entire different light. They are the ones who leave the loopholes open usually at the behest of a major campaign contributor. They are the ones who create new loopholes and tax incentives for large corporations so they can reduce their tax burden. There are some loopholes which are created by accident and found by great ingenuity, but they are very few. Most revisions in the tax codes are orchestrated to give an appearance of action but to leave the loopholes open. Perhaps the most astonishing nation to watch in regards to taxation is the U.S. Their Internal Revenue Service (IRS) is quite possibly the closest agency in infamy to the Gestapo of the Nazi Regime. The main difference between the two agencies is that the Gestapo used mental and physical torture while the IRS only uses mental torture. The premise that the IRS appears to be working on is that anyone who is not paying all the taxes that the IRS feel are due to them has no rights and those individuals are a treasonous rebel faction. I find it amusing that a government creates a set of rules that only those in their favour can circumvent and the middle class to poor can lose all that they have. This is from a country that was created by a revolution against unfair taxation.

The grey areas when looked at from the viewpoint of international tax planning increase a hundred fold. There are a myriad of entanglements when the laws of two different countries come into conflict. Professionals use several companies in several jurisdictions to block attempts to gain information and confuse the money trail. When an investigation commences in one country and they require records from a foreign bank, in most cases unless they have already indicted the individual, they are next to impossible

to obtain. The tax haven jurisdictions will usually honour an indictment for any actions like racketeering, drug/gun smuggling etc. Many tax havens will not honour a request for information on an indictment of tax evasion if it is not an illegal activity in that jurisdiction.

Offshore business is the life blood of many tax haven countries. These countries are flourishing due to the offshore business and so they accommodate them with strict bank secrecy laws and corporate autonomy. If an offshore jurisdiction hands over account or legal information to anyone for the asking they will cease to exist as a tax haven. The most important aspect of the offshore world is having your clients trust you and your country's stand on offshore. If any tax haven even appears to kowtow to the larger more powerful nations it will see a mass exodus of funds out of the country to another tax haven. The Cook Islands is perhaps the most recent example. The bottom line on this entire chapter is to establish that there is both legitimate and illegitimate money in the offshore world. These funds are handled in the exact same way for different purposes.

The Illegal Use of Offshore Corporations and Accounts

There is no one who will try to convince you that illegally gotten gains are not resident in offshore accounts. They are. However, they are also in U.S. Banks, Canadian banks, U.K. banks and just about any other country you could think to name. There is greater privacy in offshore banks. The movement of funds through the offshore arena is in the trillions of dollars while further trillions sit quietly dormant. When you have that volume of assets in motion it is far easier to launder* a few millions or billions of dollars without anyone taking notice.

*(We are not making a suggestion, but indicating a likelihood.)

Most large corporations have at least one offshore entity to facilitate re-invoicing, insurance, banking, tax reduction, leasing, investing, etc. These corporations have the wherewithal to create the needed mechanisms to increase their assets. The individual or smaller corporation has the same opportunity but few are aware that the opportunities are there for the taking.

Offshore growth has greatly out-distanced, possibly any other product or service on the planet. Regulations and taxes have increased rapidly over the years which has brought further controls upon its citizens and their daily affairs. Due to the increase in government intervention, the individuals who produce the actual products and services must forfeit more and more of their income to the government machinery so it could expand and allow each individual less personal freedom. When that individual is told that he now has to give half of his earnings to a government that is trying to regulate him into an early grave, he revolts. Where offshore was once a playground for the rich and the multi-national corporations it has now become the revolutionary headquarters for the middle class.

Illegal activities, needing an air of respectability and Legitimate corporations wishing to expand and please their shareholders with increased profits and are both drawn towards the offshore markets. Both of these entities go offshore for the privacy and discretion in their financial affairs that they cannot receive in other North American markets. When these two different entities converge on the offshore world the funds of each interact.

Illegal funds need to go through a series of steps to launder it so it appears to be legitimate. Laundering, without going into great detail, is merely flipping the funds through a variety of corporations so they appear to have bought something, invested in something, created a loan or the use of some other vehicle that to all appearances seems to be a standard business action. With each transaction the funds may diminish slightly but so does the paper trail. At the end of this movement of money one comes out the other end with the appearance of clean cash which is ready to buy or invest in your products or services.

What makes it difficult to stem the flow of illegal funds into offshore accounts is the large corporations who need to channel their funds through tax havens for reinvestment into their operations or to create new operations. New companies will sometimes leap into the business sector which are well funded and they have very skilled managers. At times, these companies are even in competition with the existing source company. However, when one tries to trace the money that created it, they run into a series of dead ends and stone walls

(It was rumoured years ago that I.G. Barben's only real competition in the U.S. was I.G. Barben. IRS officials swore up and down that this was the case but they couldn't prove it. U.S. Management stated that this was not the case but the only ones who knew for certain were the upper echelon of management in this corporation. It was believed that they had a virtual monopoly in the pharmaceutical trade but no one really knew beyond the inner sanctum. If this was the case, were they doing anything illegal since they would have had a monopoly? No, because they had structured legal entities between the ones pulling the strings and the actual operations. This is a grey area but it is not illegal.)

In the above example the corporation which originally made the profits still controls this new entity, however, those running the actual new operation may be totally in the dark. They may be able to tell you who is on the Board of Directors but they have no idea of who is really running the entire game. This is all accomplished by channelling funds through different offshore entities using standard business practices.

Most individuals and corporations who are using offshore entities don't want others to know what assets they actually have. The anonymity that they have created in the offshore world gives them control of their assets through layers of corporations, trusts and banks. Money obtained by illegal means

goes through exactly the same process when it is offshore. The only difference between the criminal's money and the corporation's money is the legitimacy of the funds being used.

Tax Avoidance and Investing Abroad

I have had several inquiries regarding the moral dilemma, especially with Americans, on whether it is immoral or unpatriotic to invest abroad or to seek to reduce your tax burden. This is not so much a 'moral' question as one of Ethics.

There are hundreds of international financial strategies which demand time and effort to improve your asset protection picture. The monetary gain for each hour spent in this type of work will be an exceedingly higher gain than any hour spent in productive employment. This is partly due to "progressive" taxation, this goes double or triple for someone in a relatively high tax bracket. People work hard and honestly to make a clean living and reducing taxes has been made out to be 'shady'. Reducing taxes appears to be something that only gangsters, lawyers, politicians and other 'shady' types do. Yet any time the government decides to allow us one extra benefit in the way of a tax cut, we all take it. Why? Because it reduces our tax burden.

Heavy taxation always has the effect of penalizing the individual. It stultifies his own personal initiative and his survival. It seems to be still a mystery to politicians why people revolt over higher taxes; they just have yet to realize that their actions in raising taxes inhibit every individual's ability to survive unless they are the one or ones who are receiving those extra tax dollars. I see heavy taxation as a very real threat to the future of high tax countries.

Prior to World War I there was no income tax. When taxation did start it was to support the war effort and most individuals were exempt from taxation. It was only the more affluent who were burdened with any taxation and even then it was minimal. During and directly after World War II tax avoidance was severely frowned upon and the IRS were said to have used Stalinist tactics upon the population to find those 'loathsome individuals' who tried to keep one penny out of their coffers (I mean the governments coffers). Each year governments have become larger and have demanded more money from each tax paying citizen. What we currently have is a situation whereby the average worker is swamped under the miasma of conditions that he must comply with if he wishes to survive and he must do so with only a portion of the money that he has earned. Higher income earners feel obligated to avoid taxes in any legal way possible. It is often the middle income earner who is the hardest hit by taxation as he does not make enough to hire expensive legal help to aid him in his efforts to survive and he makes too much to be able to escape the watchful eye of tax collectors. Legal tax avoidance is not necessarily the road to wealth but it is a means to economic survival for you and your family.

As a side note, for any Americans who may still feel that there is something morally wrong with avoiding taxes, the U.S. has established itself as a tax haven. There is no withholding tax on interest paid to foreigners on their U.S. bank deposits. Foreigners may also buy, sell and hold securities without incurring a capital gains liability. The government may argue that they had to do this otherwise they would have to ante up billions of dollars to foreigners as they would not keep their funds in the U.S. while that same government drives the funds of its own citizenry out of the country.¹³⁵

¹³⁵ <http://www.biznet.nu/offeng/>.

Litteraturförteckning

Böcker och litteratur:

Alvesson M Sköldberg K, Tolkning och reflektion, vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod, Lund 1994.

Baker och McKenzie, Survey Of the Effective Tax Burden In The European Union, Amsterdam 1999.

Björk, Stellan. Så blev Luxemburg ett ekonomiskt under. Affärsresenären Nr. 3, 2002, s. 29.

Buijink, Willem, Janssen, Boudewijn, Schools, Yvonne, Corporate Effective Tax Rates In The European Union, Universiteit Maastricht 1999.

Dahlberg, Mattias, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus Förlag AB, Uppsala 2000.

Dahlberg, Mattias, Förslag till ny CFC – lagstiftning – 2002 års departementspromemoria, Skattenytt 2003, s. 50 – 59.

Dahlberg, Mattias, Förslaget om ny CFC – lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11.

Fensby, Torsten, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002, s. 404 – 409.

Holme I M, Solvang K S, Forskningsmetodik, Om kvalitativa och kvantitativa metoder, Lund 1997.

IFA, Taxation of domestic shareholders on undistributed income of foreign corporate affiliates: objectives, techniques and consequences, Kluwer, 1987.

Lindencrona, Gustaf, Dubbelskattningsavtalsrätt, Juristförlaget, Stockholm 1994.

Leideman Bäck, Cecilia. Fullt tillåtet att undanhålla skatt i Schweiz, Affärsresenären Nr. 4, 2002, s. 33.

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

Mattson, Nils, Svensk Internationell beskattningsrätt, CE Fritzes AB, 12:e uppl., Stockholm 1997

Moerman, Sébastien, The main Characteristics of Tax Havens, Intertax 1999.

Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätten, Iustus förlag AB, Uppsala 1998.

Rapakko, Annamaria, Base Company Taxation, Kluwer, Deventer 1989.

Sapona, Ingrid, Taxation of Foreign Affiliates, Bulletin For International Bureau of Fiscal Documentation, 1994.

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

Rapporter:

Report of the council (Ecofin) to the European Council on the taxation of saving (15325 / 01).

Offentligt tryck:

Finansdepartementets promemoria, diariernr. FI 2001 / 709 – CFC regler.

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

Proposition 1989/90 - Om vissa internationella skattefrågor

Proposition 1996 / 97 – Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

SOU 2001:11 – Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar.

Elektronisk källa:

<http://www.biznet.nu/offeng/>

www.oecd.org

Rättsfallsförteckning

Nämndbeslut:

SRN, 17 september 1998. Förhandsbesked i fråga om utländska bolags källskatt skall medräknas vid beräkning om beskattningen är jämförlig.

Regeringsrättsavgörande:

RÅ 1996 ref. 84

Utländskt rättsavgörande:

(1924) 1 K.B 461.Utförligare hänvisning är: Tournier v National Provincial and Union Bank of England från 1924. In the Court of Appeal. CA: Bankes, Scrutton, and Atkin L.JJ.