



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Marie Lindström

Dubbelbeskattningsavtal och
Treaty Shopping
ur ett skattekonnkurrensperspektiv

Examensarbete
20 poäng

Handledare:
Professor Sture Bergström & Doktorand Anette Bruzelius

Skatterätt

VT 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Problemställning	6
1.5 Metod och material	7
1.6 Disposition	7
2 DUBBELBESKATTNINGSAVTAL	9
2.1 Vad är ett dubbelbeskattningsavtal?	9
2.2 Exempel på situationer då dubbelbeskattning uppstår	9
2.3 Dubbelbeskattningsavtalets dubbla karaktär	10
2.3.1 Inledning	10
2.3.2 Folkrättsliga förpliktelser	10
2.3.3 Införlivning av dubbelbeskattningsavtalen med svensk rätt	11
2.4 Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalen och intern rätt	11
2.4.1 Gyllene regeln	11
2.4.2 Ett från den interna rätten särskilt system	11
2.4.3 Domicilprincipen och källstatsprincipen	12
2.5 EG-rättens förhållande till dubbelbeskattningsavtalen	12
2.6 Dubbelbeskattningsavtalens effekter – ur staternas synvinkel	13
2.6.1 Undvikande av internationell dubbelbeskattning	13
2.6.2 Fördelning av beskattningsunderlag	13
2.6.3 Förhindrande av internationell skatteflykt	13
2.6.4 Skattemässiga konkurrensfördelar gentemot andra stater	14
2.6.5 Möjlighet till missbruk av dubbelbeskattningsavtal	14
2.7 Dubbelbeskattningsavtalens effekter – ur de skattskyldigas synvinkel	15
2.7.1 Undanröjande av internationell dubbelbeskattning	15
2.7.2 Förbud mot diskriminering	15
2.7.3 Möjlighet till internationell skatteflykt	15

2.8	Avtalsreglering eller internrättslig reglering?	15
2.9	Avslutande kommentar	16
3	TREATY SHOPPING	18
3.1	Vad är Treaty Shopping?	18
3.2	Hur går Treaty Shopping till i praktiken?	18
3.3	Fördelar för de skattskyldiga	19
3.3.1	Fördelar i källstaten	19
3.3.1.1	Inledning	19
3.3.1.2	Direct conduit	19
3.3.1.3	Stepping stone conduit	20
3.3.2	Fördelar i hemviststaten	20
3.3.2.1	Inledning	20
3.3.2.2	Base company	20
3.4	Treaty Shopping och Sverige	21
3.4.1	Sverige som källstat	21
3.4.1.1	Länder med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal	21
3.4.1.2	Länder med vilka Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal	22
3.4.1.3	Sverige – ointressant som källstat	22
3.4.1.4	Avslutande kommentar	23
3.4.2	Sverige som hemviststat	23
3.4.2.1	Fördelar för Sverige	23
3.4.2.2	Nackdelar för Sverige	24
3.4.2.3	Avslutande kommentar	25
3.4.3	Sverige som genomgångsland	25
3.4.3.1	Sverige – en shoppingväska	25
3.4.3.2	Egenskaper som gör Sverige intressant som genomgångsland	25
3.4.3.3	Avslutande kommentar	26
3.5	Förhindrande av Treaty Shopping	26
3.5.1	Artikel 1 i OECD:s modellavtal	26
3.5.2	OECD-rapporten International Tax Avoidance and Evasion	28
3.5.3	EU	29
3.5.4	De svenska dubbelbeskattningsavtalen	29
3.5.5	Svensk intern rätt	30
3.6	Avslutande kommentar	30
4	EU:S UPPFÖRANDEKOD	32
4.1	Inledning	32
4.2	Skatteåtgärder som avses i EU:s uppförandekod	32
4.2.1	Åtgärder på företagsbeskattningsområde	32
4.2.2	Potentiellt skadliga skatteåtgärder	33
4.2.3	Bedömning av om åtgärderna är skadliga	33
4.2.4	Bedömning av skatteåtgärdernas effekter på andra medlemsstater	33
4.3	Kamp mot skatteflykt och skattefusk	34
4.4	Primarologruppen	34

4.4.1	Primarolorapporten	34
4.4.2	Riktlinjer utarbetade av Primarologruppen	35
4.5	Omfattas dubbelbeskattningsavtalen av EU:s uppförandekod	37
4.5.1	Inledning	37
4.5.2	Åtgärder på företagsbeskattningsens område	37
4.5.3	Bestämmelser i lag eller andra författningar och administrativ praxis	37
4.5.4	Potentiellt skadliga skatteåtgärder	38
4.5.5	Kamp mot skatteflykt och skattefusk	38
4.5.6	Avslutande kommentar	39
4.6	Utgör de svenska dubbelbeskattningsavtalen skadlig skattekonkurrens enligt EU:s uppförandekod?	39
4.6.1	Inledning	39
4.6.2	Bedömning av om dubbelbeskattningsavtalen utgör skadliga skatteåtgärder	39
4.6.3	Primarolorapporten	40
4.6.4	Riktlinjer utarbetade av Primarologruppen	41
4.6.5	Avslutande kommentar	41
5	OECD:S SKATTEKONKURRENSPROJEKT	43
5.1	Inledning	43
5.2	OECD:s skattekonkurrensrapport från 1998	43
5.2.1	Inledning	43
5.2.2	Skatteparadis, skadliga förmånliga skatteordningar och normalskattestater	44
5.2.3	Skatteparadis	45
5.2.4	Skadliga förmånliga skatteordningar	45
5.2.4.1	Nyckelfaktorer	45
5.2.4.2	Övriga faktorer	46
5.2.4.2.1	Särskilt om att inkomster som har sin källa i andra stater är undantagna från skatt i i inkomsttagarens hemviststat	46
5.2.4.2.2	Särskilt om ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal	46
5.2.5	Åtgärder mot skadlig skattekonkurrens	47
5.2.5.1	Inledning	47
5.2.5.2	Rekommendationer avseende dubbelbeskattningsavtal	47
5.2.5.3	Riktlinjer för skadliga förmånliga skatteordningar	49
5.3	OECD:s skattekonkurrensrapport från 2000	50
5.4	OECD:s skattekonkurrensrapport från 2001	51
5.5	Omfattas dubbelbeskattningsavtalen av OECD:s skattekonkurrensrapporter?	52
5.6	Utgör de svenska dubbelbeskattningsavtalen skadlig skattekonkurrens enligt OECD:s skattekonkurrensrapporter?	52
5.6.1	Konstituerar de svenska dubbelbeskattningsavtalen ett skatteparadis?	52
5.6.2	Konstituerar de svenska dubbelbeskattningsavtalen en skadlig förmånlig skatteordning?	53
5.6.2.1	Nyckelfaktorer	53
5.6.2.2	Övriga faktorer	53
5.6.2.2.1	Inledning	53
5.6.2.2.2	Inkomster som har sin källa i andra stater är undantagna från skatt i inkomsttagarens hemviststat	53
5.6.2.2.3	Ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal	54
5.6.3	Rekommendationer avseende dubbelbeskattningsavtal	55

5.6.4	Riktlinjen som avser dubbelbeskattningsavtal	55
5.7	Avslutande kommentar	55
6	SLUTORD	56
	BILAGA A	58
	BILAGA B	59
	LITTERATURFÖRTECKNING	60
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	63

Sammanfattning

Denna uppsats handlar om dubbelbeskattningsavtal och Treaty Shopping ur ett skattekonkurrensperspektiv.

Kapitel 1 ger en allmän introduktion till vad dubbelbeskattningsavtal är för något. Den viktigaste slutsatsen i detta kapitel är att dubbelbeskattningsavtalen kan missbrukas av staterna, i det här fallet Sverige, för att uppnå skattemässiga konkurrensfördelar gentemot andra stater genom att locka till sig företagsetableringar och investeringar. Jag kommer fram till denna slutsats främst p.g.a. statistik som pekar på att dubbelbeskattningsavtalen spelar en större roll för företag utanför landet, som vill investera i landet, än för personer med hemvist i landet i fråga, som vill investera utomlands.

Kapitel 2 presenterar Treaty Shoppingförfarandet, dels allmänt, dels ur svensk synpunkt. Treaty Shopping är ett förfarande som används av de skattskyldiga för att uppnå skattefördelar, främst genom att utnyttja olika länders dubbelbeskattningsavtal. Även Sverige som stat kan emellertid dra nytta av de skattskyldigas Treaty Shoppingförfaranden, främst när Sverige är genomgångsland. Just denna situation, när Sverige är genomgångsland i ett Treaty Shoppingförfarande, motverkas inte nämnvärt i de svenska dubbelbeskattningsavtalen eller i svensk intern rätt.

Kapitel 4 respektive 5 presenterar EU:s uppförandekod och OECD:s skattekonkurrensprojekt. Det svenska dubbelbeskattningsavtalsnätet kan varken anses utgöra skadlig skattekonkurrens enligt EU:s uppförandekod eller enligt OECD:s skattekonkurrensrapporter. Det kan däremot konstateras att dubbelbeskattningsavtalens betydelse vad gäller att tillgängliggöra skadliga skattesystem har uppmärksammats, främst av OECD men även så smått av EU. Den svenska attityden i Treaty Shoppingförfaranden där Sverige är genomgångsland, d.v.s. när holdingbolag etableras i Sverige, skulle kanske kunna anses utgöra skadlig skattekonkurrens i enlighet med EU:s uppförandekod. Sverige är emellertid inte med bland holdingbolagsfallen på den lista över skadliga förmånliga skatteordningar som upprättats av Primarologgruppen.

Förord

Jag vill passa på att framföra ett varmt tack till min handledare professor Sture Bergström och min biträdande handledare doktorand Anette Bruzelius för värdefull kritik och uppmuntran i samband med mitt uppsatsskrivande.

Jag vill dessutom passa på att tacka alla dem i min närhet, som hjälpt mig på olika sätt under tiden jag skrivit mitt examensarbete. Ett särskilt tack till pappa, mamma och Per-Ola.

Lund, mars 2002

Marie Lindström

Förkortningar

DBA	Dubbelbeskattningsavtal
DN	Dagens Nyheter
EU	Europeiska Unionen
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RF	Regeringsformen
SN	Skattenytt
SvD	Svenska Dagbladet
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Sverige är ett av de länder i världen som har ingått flest dubbelbeskattningsavtal.¹ För närvarande har Sverige 83 stycken gällande dubbelbeskattningsavtal.²

Dubbelbeskattningsavtalen är utformade för handel mellan två stater. I takt med den ökade globaliseringen sker emellertid handeln på mer komplicerade sätt än så. De skattskyldiga kan i invecklade internationella affärs- eller investeringsstrukturer med mer än två parter, som ofta har gemensamma ekonomiska intressen, och där betalningsströmmar passerar över flera gränser, använda sig av olika förfaranden, som leder till väsentliga, och av medlemsstaterna ibland oönskade skattefördelar. Det sker delvis genom de inblandade staternas interna skatteregler, men framförallt allt genom deras ömsesidiga dubbelbeskattningsavtal. Framst yttrar det sig på så sätt att en person som inte har hemvist i någon av de avtalslutande staterna, indirekt tillgodogör sig skatteeftergifterna i avtalet. Avtalsstaterna avstår därmed från skatteanspråk till förmån för en person, som är bosatt i en stat vilken inte gjort några motsvarande eftergifter. Dessa otillbörliga tillvägagångssätt är svåra att förutse för skattelagstiftare och avtalsförhandlare. En del av dessa förfaranden brukar benämnas Treaty Shopping. I ökad utsträckning finns det numera regler i dubbelbeskattningsavtalen som försöker förhindra Treaty Shopping.³

Men det är inte säkert att alla stater känner motvilja mot detta beteende från skattesubjektens sida. Genom att öppna upp möjligheter för de skattskyldiga att nyttja ett väl utbyggt dubbelbeskattningsavtalsnät och de fördelar som det för med sig, har staten kanske större möjligheter att locka till sig företag och investeringar. Staten kan därmed uppnå konkurrensfördelar gentemot andra stater, som inte har ett så väl utbyggt dubbelbeskattningsavtalsnät. Dubbelbeskattningsavtalen kan nämligen få den effekten att de utländska investeringarna i landet ökar och skattebasen utökas p.g.a. att antalet nybildade bolag blir fler, vilket i sin tur leder till ökade skatteintäkter för staten, eller så är det i alla fall en möjlighet för staten att behålla sin skattebas och sina skatteintäkter på en oförändrad nivå.

Globaliseringen och den växande världshandeln har påverkat staterna att förändra sina nationella skattesystem. I kampen om utländska investeringar

¹ Lindencrona (1994), s. 11.

² Överenskommelser med främmande stater för att undvika dubbelbeskattning, <http://www.rsv.se/skatter/internationellt/avtal.html>; se Bilaga A för en förteckning över av Sverige ingångna och nu gällande dubbelbeskattningsavtal.

³ Sundgren, SN 1992 s. 370.

och för att tillskapa gynnsamma villkor för den egna exportindustrin, har skattesystemen under de senaste årtiondena genomgått omfattande reformeringar. Dessa reformer kan sägas vara en form av skattekonkurrens, som har gynnsamma konsekvenser för de påverkade staterna. Globaliseringen och den ökade världshandeln har också inneburit en skattekonkurrens som medfört negativa konsekvenser för många stater, men även fördelar för vissa stater. Genom att erbjuda särskilt gynnsamma skattevillkor har det blivit möjligt för vissa stater, till exempel skatteparadis, att dra till sig utländska investerare, som bortsett från skattevillkoren inte skulle ha investerat i staterna. Följden kan bli att andra stater förlorar skatteinkomster. Detta har kallats för skadlig skattekonkurrens⁴. För många stater framstår tillskapandet av gynnsamma skatteregler som ett viktigt led i att dra till sig utländska investeringar.⁵ Både inom EU och OECD har ett omfattande arbete vidtagits för att motverka skadlig skattekonkurrens.⁶

Vad det gäller arbetet inom EU, beslöt Ekofin-rådet den 1 december 1997 genom en resolution, att anta en Uppförandekod för företagsbeskattning.⁷ EU:s uppförandekod är en del av ett åtgärds paket för att motverka skadlig skattekonkurrens.⁸

OECD:s skattekonkurrensprojekt påbörjades 1996.⁹ OECD:s skattekonkurrensrapport, "Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue", antogs av OECD 9 april 1998.¹⁰ Sedan dess har OECD utarbetat ytterligare två rapporter, "Towards Global Tax Co-operation" år 2000 och "The OECD's Project on Harmful Tax Practices" år 2001.¹¹

Någon stipulativ definition av vad som utgör skadlig skattekonkurrens föreligger varken i EU:s uppförandekod eller i OECD:s skattekonkurrensrapporter.¹² Något som kan liknas vid en definition finns dock i OECD:s skattekonkurrensrapport från år 1998: "If the spillover effects of particular tax practices are so substantial that they are concluded to be poaching other countries' tax bases, such practices would be doubtlessly labelled harmful tax competition".¹³

⁴ eng. harmful tax competition.

⁵ Dahlberg (2000), s. 104-105.

⁶ Dahlberg (2000), s. 106.

⁷ *Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik* (98/C 2/01)

⁸ *Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska Unionen*, meddelande från kommissionen till rådet och europaparlamentet, KOM (97) 564 slutlig, den 5 november 1997.

⁹ OECD (1998), s. 7.

¹⁰ Dahlberg, SN 1999 s. 209.

¹¹ OECD (2000) och OECD (2001).

¹² Dahlberg, SN 1999 s. 209.

¹³ OECD (1998), s. 16 punkt 31.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att visa att en effekt av dubbelbeskattningsavtalen, ur svenska statens synvinkel, är att Sverige kan få skattekonkurrensfördelar gentemot andra stater som ingått färre dubbelbeskattningsavtal. Ett ytterligare syfte är att visa att Treaty Shopping, ett förfarande som används av de skattskyldiga för att uppnå skattefördelar, faktiskt kan gynna Sverige i vissa fall. Det sker på så sätt att Sverige även här vinner konkurrensfördelar gentemot andra stater genom att inte motverka detta förfarande. Vidare är syftet att dessa båda resonemang skall knytas till EU:s uppförandekod om företagsbeskattning respektive OECD:s skattekonkurrensrapporter för en diskussion om dubbelbeskattningsavtal och Treaty Shopping ur ett skattekonkurrensperspektiv.

1.3 Avgränsningar

Denna uppsats är inte ett försök att vara heltäckande vara sig när det gäller avsnittet om dubbelbeskattningsavtal respektive Treaty Shopping eller när det gäller EU:s uppförandekod respektive OECD:s skattekonkurrensprojekt. Min målsättning är att presentera dessa fyra ämnen på ett sätt som möjliggör syftet med denna uppsats. Jag kommer inte att fokusera så mycket på skatteparadisen eftersom Sverige i inte kan sägas utgöra ett skatteparadis. I denna uppsats kommer jag inte att ta ställning till huruvida skattekonkurrens är av godo eller av ondo. Jag kommer endast att presentera EU:s uppförandekod och OECD:s skattekonkurrensrapporter och deras arbete mot skadlig skattekonkurrens utan att ta ställning till denna fråga. Denna uppsats tar sikte på beskattning av juridiska personer, varför beskattning av fysiska personer inte kommer att behandlas. Intern svensk rätt kommer inte att behandlas förutom när det gäller obegränsad respektive begränsad skattskyldighet i samband med redogörelsen för domicil- och källstatsprincipen samt i avsnittet om vilka regleringar som finns i svensk intern skatterätt för att motverka Treaty Shopping.

1.4 Problemställning

Problemställningen knyter naturligtvis an till syftet med denna uppsats. Frågeställningen i kapitel 2 är huruvida Sveriges väl utvecklade dubbelbeskattningsavtalsnät ger upphov till konkurrensfördelar för Sveriges del gentemot andra stater. I kapitel 2 är den övergripande frågeställningen om Treaty Shopping, ett skatteflyktsförfarande som används av de skattskyldiga, även kan ge upphov till konkurrensfördelar för Sverige. I kapitel 4 och 5 skall jag utifrån denna bakgrund försöka besvara frågorna vilka regleringar avseende dubbelbeskattningsavtal som finns i EU:s uppförandekod respektive OECD:s skattekonkurrensrapporter samt se om Sveriges väl utvecklade dubbelbeskattningsavtalsnät respektive attityd gentemot Treaty Shopping kan anses utgöra skadlig skattekonkurrens.

1.5 Metod och material

Den metod jag använt vid skrivandet av denna uppsats är att jag försökt sätta in dubbelbeskattningsavtalen och Treaty Shopping, två välkända företeelser, i ett nytt sammanhang, nämligen i ett skattekonkurrensperspektiv. Såvitt jag vet är det ingen som tidigare skrivit något med denna vinkling. Mattias Dahlbergs avhandling från år 2000 tar upp dubbelbeskattningsavtal och skadlig skattekonkurrens. Hans avhandling fokuserar dock på den svenska avtalspolitiken gentemot skadliga förmånliga skatteordningar¹⁴ och de utslutningsartiklar som finns i de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Detta till skillnad från min uppsats som koncentrerar sig på Sveriges roll som eventuell skadlig förmånlig skatteordning.

Eftersom inget skrivits med denna koppling tidigare har jag fått använda mig av allmänt material vad gäller dubbelbeskattningsavtal, Treaty Shopping, EU:s uppförandekod och OECD:s skattekonkurrensrapporter och utifrån detta försöka knyta dem samman i en analys.

Den internationella litteraturen om Treaty Shopping är mycket omfattande. I Sverige har det inte skrivits lika mycket i ämnet. En viktig källa till information om Treaty Shopping är den publikation som gavs ut av OECD:s Committee on Fiscal Affairs 1987, "International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies", närmare bestämt avsnitt 2 och 3; "Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies" respektive "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies". Artikeln av Peter Sundgren, Treaty Shopping, i Skattenytt 1992 ger även den en god bild av Treaty Shoppingförfaranden.

När det gäller EU:s uppförandekod och OECD:s skattekonkurrensrapporter har jag i så stor utsträckning det varit möjligt använt mig av primärkällorna och tagit hjälp av artiklar för att kunna koncentrera mig på det relevanta samt för att få utförligare förklaringar, i den mån det har funnits att tillgå.

Skattekonkurrens har under senare år behandlats av Kristina Ståhl i avhandlingen Aktiebeskattningen och fria kapitalrörelser.

1.6 Disposition

Uppsatsen är disponerad på så sätt att jag börjar med att redogöra för dubbelbeskattningsavtalen och dess effekter i kapitel 2. I kapitel 3 tar jag upp Treaty Shopping och vilken roll Sverige kan spela i ett Treaty Shoppingförfarande samt vad som görs för att förhindra Treaty Shopping. Kapitel 4 handlar om EU:s uppförandekod, huruvida den innehåller några

¹⁴ Dahlberg använder uttrycket parallellskattestater istället för skadlig förmånlig skatteordning i sin avhandling, se Dahlberg (2000) t.ex. s. 112.

regleringar avseende dubbelbeskattningsavtal samt en analys av om Sveriges dubbelbeskattningsavtalsnät eller attityd till Treaty Shoppingförfaranden kan anses utgöra skadlig skattekonkurrens. OECD:s skattekonkurrensrapporter behandlas i kapitel 5. Kapitel 5 är uppbyggt på samma sätt som kapitel 4, d.v.s. jag kommer i korthet att redogöra för OECD:s skattekonkurrensrapporter, för att sedan koncentrera mig på huruvida de innehåller något om dubbelbeskattningsavtal samt om Sveriges dubbelbeskattningsavtalsnät eller attityd till Treaty Shoppingförfaranden kan anses utgöra skadlig skattekonkurrens.

För att undvika förvirring är det i detta skede viktigt att påpeka att kapitel 2 om dubbelbeskattningsavtal, tar sin huvudsakliga utgångspunkt i staternas perspektiv. Kapitel 3 om Treaty Shopping, har ett individperspektiv. Det är de enskilda, i denna uppsats talar jag endast om juridiska personer, som missbrukar dubbelbeskattningsavtalen genom att ägna sig åt Treaty Shopping. Vad jag vill försöka visa är emellertid att även staterna, i det här fallet Sverige, kan dra nytta av Treaty Shopping.

2 Dubbelbeskattningsavtal

2.1 Vad är ett dubbelbeskattningsavtal?

Ett dubbelbeskattningsavtal är en överenskommelse mellan stater, med syfte att undanröja internationell dubbelbeskattning.¹⁵ Dubbelbeskattningsavtal kan vara antingen bilaterala, ingångna mellan två stater, eller multilaterala, ingångna mellan flera stater. Ett exempel på ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal är det nordiska dubbelbeskattningsavtalet¹⁶. Man skiljer även mellan fullständiga och partiella dubbelbeskattningsavtal.¹⁷ De fullständiga avtalen reglerar beskattningsrätten för i stort sett alla slags inkomster eller förmögenheter, medan de partiella bara gäller vissa upptagna inkomster, vanligen inkomster från sjö- och lufttransporter.¹⁸ Det är viktigt att lägga märke till att dubbelbeskattningsavtalen inte formulerar några egna eller nya skatteanspråk.¹⁹

2.2 Exempel på situationer då dubbelbeskattning uppstår

Det finns olika situationer då dubbelbeskattning kan uppstå. Ett exempel är när A äger hemvist i landet X och uppbär inkomst av verksamhet i landet Y, där han driver rörelse. Landet X beskattar inkomsten, därför att A har hemvist i staten. Landet Y beskattar samma inkomst, därför att rörelsen bedrivits i landet.²⁰

Ett annat fall av dubbelbeskattning uppstår när A enligt den interna lagstiftningen i landet X anses ha hemvist där. Enligt skattelagstiftningen i landet Y anses A ha sitt hemvist där också. Båda länderna beskattar de inkomster som A uppbär.²¹

Ett tredje exempel när dubbelbeskattning kan uppstå är när en viss inkomst enligt den interna lagstiftningen i landet X anses ha förvärvats i landet. Enligt skattelagstiftningen i landet Y anses samma inkomst ha förvärvats i detta land. Båda staterna beskattar inkomsten i fråga.²²

¹⁵ Mattsson (2000), s. 134. För en definition av dubbelbeskattning se Mattsson (2000) s. 136, Lindencrona (1994) s. 33-34 eller Pelin (2000) s. 114.

¹⁶ De avtalsslutande staterna är Danmark, Norge, Finland, Färöarna, Island och Sverige, se Pelin (2000), s. 197.

¹⁷ Pelin (2000), s. 109.

¹⁸ Mattsson (2000), s. 142.

¹⁹ Lindencrona (1994), s. 11.

²⁰ Mattsson (2000), s. 17.

²¹ Mattsson (2000), s. 17.

²² Mattsson (2000), s. 17.

Förklaringen till varför dubbelbeskattning uppstår ges i kapitel 2.4.3 nedan. Hur dubbelbeskattningen skall undvikas framgår av de konkreta artiklarna i avtalet.²³

2.3 Dubbelbeskattningsavtalets dubbla karaktär

2.3.1 Inledning

Ett dubbelbeskattningsavtal har dubbel karaktär. Det utgör på samma gång ett folkrättsligt avtal mellan två eller flera stater och gällande intern skatterätt.²⁴

2.3.2 Folkrättsliga förpliktelser

Staternas åtaganden i dubbelbeskattningsavtalen är folkrättsligt förpliktande. En stat kan således inte åberopa bestämmelser i sin interna rätt som grund för underlåtenhet att fullgöra sina förpliktelser enligt dubbelbeskattningsavtalen. Det är de avtalslutande staterna som är skyldiga att fullgöra de folkrättsliga förpliktelserna som åvilar staten i egenskap av avtalspart, inte de skattskyldiga.²⁵

Enligt allmän folkrätt är en stat suverän när den bestämmer omfattningen av sin beskattningsrätt utåt, d.v.s. i förhållande till andra stater. Suveränitetsprincipen innebär också att en stat är självständig inåt, den har även ett inre maktmonopol.²⁶ Dubbelbeskattningsavtalen innebär att staterna avstår en del av sitt interna maktmonopol, d.v.s. avstår från skatteanspråk som de har enligt sina interna skattelagstiftningar, i syfte att undvika internationell dubbelbeskattning.²⁷

²³ Lindencrona (1994), s. 34. I dubbelbeskattningsavtalen finns fördelningsartiklar och metodartiklar. Fördelningsartikeln anger vilken stat som har rätt att beskatta en viss inkomst. I metodartikeln anges hur den dubbelbeskattningen skall undanröjas. De två, numera allmänt använda, metoderna är exemptmetoden och skatteavräkningsmetoden. Exemptmetoden innebär i princip att om den ena staten tillerkänns beskattningsrätten till en viss intäkt avstår den andra staten från att beskatta intäkten ifråga. Skatteavräkningsmetoden innebär att hemviststaten får beskatta alla den skattskyldiges inkomster, även om beskattningen tillerkänns källstaten genom en fördelningsartikel. Hemviststaten blir då skyldig att medge avräkning för den skatt som erlagts i källstaten mot sin egen skatt på den utländska intäkten, se Lindencrona, s. 31-32, 52-75.

²⁴ Lindencrona (1994), s. 11.

²⁵ Pelin (2000), s. 110-111.

²⁶ Pelin (2000), s. 111.

²⁷ Pelin (2000), s. 111; Lindencrona (1994), s. 11.

2.3.3 Införlivning av dubbelbeskattningsavtalen med svensk rätt

Det är meningen att dubbelbeskattningsavtalen skall tillämpas i Sverige som svensk lag. Dubbelbeskattningsavtalen ingår dock inte utan vidare i den svenska rättsordningen.²⁸ Dubbelbeskattningsavtalen införlivas enligt svensk rätt genom s.k. inkorporation.²⁹ Det innebär för svensk del att det krävs en särskild intern normgivningsakt, inkorporering, genom vilken det folkrättsliga avtalsslutet åtföljs av en införlivning med svensk rätt. Detta uttrycker en dualistisk rättstradition.³⁰

2.4 Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalen och intern rätt

2.4.1 Gyllene regeln

Vad det gäller förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalsrätten och den interna internationella skatterätten finns en princip som iakttas av majoriteten av världens stater, däribland Sverige, den s.k. gyllene regeln. Gyllene regeln innebär att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt.³¹ Avtalens regler om skattskyldighet påverkar emellertid de interna reglerna om skattskyldighetens omfattning. Dessutom kan reglerna om inkomstfördelning i dubbelbeskattningsavtalen och diskrimineringsförbud påverka storleken på den interna skattebasen och skatten.³² Det är viktigt att lägga märke till att den gyllene regeln är nationell och inte utgör en del av dubbelbeskattningsavtalen.³³

2.4.2 Ett från den interna rätten särskilt system

Lindencrona har beskrivit förhållandet mellan svensk internationell skatterätt och dubbelbeskattningsavtalen som att ”dubbelbeskattningsavtalsrätten utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem som skall tillämpas samtidigt med detta”. En konsekvens av detta är att ändringar av dubbelbeskattningsavtalen inte påverkar den interna internationella skatterätten och tvärtom. De två rättssystemen utvecklas var för sig. Vid en bestämd tidpunkt, då beskattningsfrågan aktualiseras, skall de

²⁸ Pelin (2000), s. 118.

²⁹ Lindencrona (1994), s. 14.

³⁰ Pelin (2000), s. 118-120; För mer om inkorporering av dubbelbeskattningsavtal, se Pelin (2000) s. 118 respektive Lindencrona (1994) s. 113-116.

³¹ Pelin (2000), s. 122.

³² Pelin (2000), s. 111.

³³ Pelin (2000), s. 122.

emellertid båda tillämpas.³⁴ Någon dignitetshierarki i förhållande till annan intern lagstiftning torde därmed inte föreligga.³⁵

2.4.3 Domicilprincipen och källstatsprincipen

Det svenska interna beskattningsanspråket styrs av två huvudprinciper, domicilprincipen respektive källstatsprincipen. Domicilprincipen³⁶ innebär att skattesubjekt som på olika grunder anses höra hemma, har hemvist i staten i fråga, beskattas i obegränsad omfattning. Källstatsprincipen³⁷ innebär att skatteobjektet, d.v.s. de inkomster som har någon form av anknytning till staten, beskattas. De flesta stater tillämpar, i likhet med Sverige, båda dessa principer³⁸, vilket kan leda till att en och samma inkomst beskattas hos samma person i flera stater eller att samma skatteobjekt blir beskattat hos samma skattesubjekt i två eller flera stater.³⁹

2.5 EG-rättens förhållande till dubbelbeskattningsavtalen

Förhållandet mellan EG-rätten och dubbelbeskattningsavtalen är komplext och jag har inte för avsikt att gå djupare in på det här. Jag vill endast nämna två saker i detta sammanhang.

Artikel 293 andra strecksatsen (f.d. artikel 220) i Amsterdamfördraget behandlar dubbelbeskattningsavtalen. Enligt denna artikel skall medlemsstaterna, i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa att dubbelbeskattning inom unionen avskaffas. Artikeln syftar således till att medlemsstaterna skall ingå multilaterala dubbelbeskattningsavtal med alla medlemsstater som avtalsparter. Det skall särskilt noteras att EU inte ingått

³⁴ Lindencrona (1994), s. 26.

³⁵ Pelin (2000), s. 121.

³⁶ I Inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är domicilprincipen accepterad, se Mattsson (2000) s. 14. Enligt 6 kap. 3 § är juridiska personer obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Enligt 6 kap. 4 § IL är den som är obegränsat skattskyldig, skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

³⁷ I IL har även källstatsprincipen kommit till uttryck. IL innehåller bestämmelser om skattskyldighet för personer bosatta i utlandet. Denna skattskyldighet är dock begränsad till sådana inkomster, där anknytningen till Sverige är markant, se Mattsson (2000) s. 15-16. I 6 kap. 7 § IL stagas att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige.

³⁸ Ett fåtal stater, där USA är det viktigaste exemplet, tillämpar jämte dessa båda principer en tredje princip, nationalitetsprincipen, som innebär att staten beskattar sina egna medborgare oberoende av var de uppehåller sig och varifrån deras inkomster härrör, se Lindencrona (1994), s. 29.

³⁹ Pelin (2000), s. 113-114.

något dubbelbeskattningsavtal när det gäller inkomst- och förmögenhetsskatt.⁴⁰ Artikel 293 har inte direkt effekt.⁴¹

I *Saint Gobain*-målet slogs fast att EG-rättens krav på likabehandling innebär att rättssubjekt med hemvist i ett medlemsland som har verksamhet i form av fast driftsställe i ett annat medlemsland har rätt att åberopa verksamhetslandets avtal. Medlemsstaterna är således i vissa situationer skyldiga att ge avtalsförmåner även till subjekt som inte omfattas av avtalet.⁴² Det är dock fortfarande oklart hur långt denna skyldighet sträcker sig.⁴³

2.6 Dubbelbeskattningsavtalens effekter – ur staternas synvinkel

2.6.1 Undvikande av internationell dubbelbeskattning

Sett ur staternas perspektiv skulle följderna av internationell dubbelbeskattning bli att internationella transaktioner i många fall inte skulle kunna genomföras och det skulle i sin tur minska den ekonomiska effektiviteten i världsekonomin.⁴⁴

2.6.2 Fördelning av beskattningsunderlag

Ett viktigt skäl till varför stater väljer att ingå dubbelbeskattningsavtal är att de vill åstadkomma en fördelning av beskattningsunderlaget mellan de avtalsslutande staterna. Staterna har flera olika målsättningar med en sådan fördelning, t.ex. statsfinansiell målsättning, ekonomisk-politiska målsättningar eller skattepolitiska värderingar.⁴⁵

2.6.3 Förhindrande av internationell skatteflykt

Kampen mot internationell skatteflykt har blivit en allt viktigare funktion för de svenska dubbelbeskattningsavtalen. De regler i dubbelbeskattningsavtalen som syftar till att motverka internationell skatteflykt kan vara av dels materiellt slag, dels av administrativt slag. De materiella reglerna syftar till att göra det möjligt för Sverige att använda sina interna internationella skatterättsliga bestämmelser, som är riktade mot internationell skatteflykt. De administrativa reglerna innebär att ett

⁴⁰ Lindencrona (1994), s. 44.

⁴¹ Mål C-336/96 *Gilly*, p.1.

⁴² Mål C-307/97 *Saint Gobain*, p. 59.

⁴³ Ståhl & Österman (2000), s. 138; se vidare s. 138-139 för ytterligare resonemang kring hur långt denna skyldighet sträcker sig.

⁴⁴ Lindencrona (1994), s. 30.

⁴⁵ Lindencrona (1994), s. 30.

samarbete etableras mellan skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna när det gäller upplysningar och indrivning av skatt.⁴⁶

Det är viktigt att lägga märke till att frågan om huruvida internationell skatteflykt föreligger alltid ses ur den förlorade statens synvinkel. I den vinnande staten talas det däremot praktiskt taget aldrig om internationell skatteflykt.⁴⁷

2.6.4 Skattemässiga konkurrensfördelar gentemot andra stater

En ytterligare effekt av dubbelbeskattningsavtalen skulle kunna vara att Sverige lockar till sig beskattningsunderlag i form av investeringar och företag, som vill utnyttja det faktum att Sverige har ingått ett så stort antal dubbelbeskattningsavtal. Sverige skulle då, i och med ingåendet av många dubbelbeskattningsavtal, kunna uppnå skattemässiga konkurrensfördelar gentemot länder som ingått färre dubbelbeskattningsavtal.

Ett visst stöd för mitt resonemang att detta skulle kunna utgöra ytterligare en effekt av ingående av dubbelbeskattningsavtal för svensk del, är att statistik över Storbritannien, USA, OECD-genomsnittet visar att dubbelbeskattningsavtalen spelar mindre roll för inhemska skattebetalare som vill investera utomlands och är mer fördelaktiga för personer med hemvist i andra stater som vill investera i staten i fråga.⁴⁸ I och för sig har jag inte hittat statistik som är specifik för Sverige, men jag anser ändå att det kan vara intressant att peka på denna eventuella effekt även för Sveriges del.

Detta skulle alltså kunna betyda att Sverige lockar till sig betydande investeringar och företagsetableringar genom att ha ett väl utvecklat dubbelbeskattningsavtalsnät och att Sveriges välutvecklade dubbelbeskattningsavtalsnät faktiskt ger Sverige skattemässiga konkurrensfördelar gentemot andra stater. Mer om huruvida detta skulle kunna utgöra skadlig skattekonkurrens enligt EU:s uppförandekod respektive OECD:s skattekonkurrensrapporter nedan i kapitel 4 och 5.

2.6.5 Möjlighet till missbruk av dubbelbeskattningsavtal

En ytterligare effekt av dubbelbeskattningsavtalen är att de ger staterna möjlighet att missbruka dem. Det framkom vid IFA-kongressen i München år 2000 under seminarium D om missbruk av internationella skatteavtal. Seminarium D var först tänkt att handla om de enskilda skattskyldigas missbruk, exempelvis det man kallar Treaty Shopping. Vad som framförallt

⁴⁶ Lindencrona (1994), s. 37.

⁴⁷ Lindencrona (1994), s. 36.

⁴⁸ Avery Jones, Tax Law Review 1999 s. 5; se bilaga B för en redovisning av diagrammet i dess helhet.

kom fram var emellertid synpunkten att enskilda stater var i stånd att missbruka dubbelbeskattningsavtal. Det kunde ske genom att en stat avstod från att beivra missbruk av skatteparadis, dit deras företag dirigerade vinster, som därigenom undandrogs beskattning i källstaten. Det kunde också ta formen av beskattning av utflyttande.⁴⁹

2.7 Dubbelbeskattningsavtalens effekter – ur de skattskyldigas synvinkel

2.7.1 Undanröjande av internationell dubbelbeskattning

Undanröjande av internationell dubbelbeskattning är en viktig effekt av dubbelbeskattningsavtalen ur den skattskyldiges synvinkel.⁵⁰ Om de skattskyldiga löper risk att betala skatt i flera länder kan det vid nuvarande höga skattesatser få en ruinerande effekt för dem.⁵¹

2.7.2 Förbud mot diskriminering

De svenska dubbelbeskattningsavtalen innehåller regelmässigt en artikel, som innehåller ett förbud mot olika former av skattemässig diskriminering, t.ex. av utländska företag eller utländska medborgare.

2.7.3 Möjlighet till internationell skatteflykt

Internationell skatteflykt innebär att de skattskyldiga utnyttjar skillnaden i beskattning mellan olika stater för att uppnå skattelättnad. Det kan ske både legalt, t.ex. genom flytt till ett lågskatteländ, och illegalt.⁵² Termen avser både dessa förfaranden.⁵³ Treaty Shopping, som kommer att behandlas i kapitel 3, är ett förfarande med hjälp av vilket de skattskyldiga undkommer skatt genom att bl.a. utnyttja dubbelbeskattningsavtalen.⁵⁴

2.8 Avtalsreglering eller internrättslig reglering?

Ett dubbelbeskattningsavtal kan som tidigare nämnts endast inskränka det skatteanspråk, som Sverige har enligt sin interna internationella skatterätt, se kapitel 2.4.1. Frågan är då om man inte redan med den interna internationella skatterätten skulle kunna åstadkomma samma resultat som

⁴⁹ Mutén, SvSkT 2000 s. 915.

⁵⁰ Lindencrona (1994), s. 32.

⁵¹ Lindencrona (1994), s. 30.

⁵² Pelin (2000), s. 114.

⁵³ Lindencrona (1994), s. 36.

⁵⁴ Sundgren, SN 1992 s. 370-371.

Sverige uppnår genom kombinationen av dubbelbeskattningsavtal och intern internationell skatterätt. Vilka skäl ligger bakom att Sverige i så hög grad velat åstadkomma lösningar på internationella skatterättsliga problem genom dubbelbeskattningsavtal?⁵⁵

För det första har det traditionella argumentet för avtalslösningen varit det förhandlingsmässiga. Om Sverige redan från början minskar det svenska skatteanspråket skulle Sverige inte ha samma förhandlingsposition och den andra staten skulle inte ha någon anledning att göra några eftergifter. Vid förhandlingarna eftersträvar Sverige att skapa så goda förutsättningar som möjligt för det svenska näringslivet i utlandet. Särskilt viktigt är det att svenska företag inte får sämre konkurrensvillkor än andra industriländers.⁵⁶

För det andra så har Sverige långt gående bestämmelser i sin interna internationella skatterätt och gör avkall på dem i sina avtal.⁵⁷

För det tredje är det ett svenskt intresse att avtal kommer till stånd eftersom Sverige vill upprätta ett administrativt samarbete med andra stater för att motverka internationell skatteflykt. Om Sverige inte har något att komma med i förhandlingarna av materiell natur kanske den andra staten inte tycker att det är värt besväret att ingå något avtal överhuvudtaget.⁵⁸

Ett fjärde skäl till att välja avtalsreglering skulle kunna vara att en effekt för Sverige, blir att beskattningsunderlag i form av investeringar samt företag, som vill utnyttja det faktum att Sverige har ett väl utvecklat dubbelbeskattningsavtalsnät, lockas till Sverige och att Sverige på detta sätt uppnår en konkurrensfördel gentemot länder som ingått färre dubbelbeskattningsavtal, jfr kapitel 2.6.4. ovan.

Är skälen för att välja avtalslösningen hållbara? Argument 2 och 3 är starka. Det kan emellertid framhållas att det finns så många frågor, som behöver regleras avtalsvägen att det inte skulle spela någon roll om Sverige i större utsträckning valde att avstå från att beskatta en del inkomster i Sverige redan i den interna internationella skatterätten.⁵⁹ Det skulle kunna vara så, om än omedvetet eller outtalat, att de konkurrensmässiga effekterna har stor betydelse för viljan från svensk sida att ingå dubbelbeskattningsavtal. Det är det emellertid svårt att säga något om huruvida så verkligen är fallet.

2.9 Avslutande kommentar

Avslutningsvis kan det påpekas att en effekt av Sveriges dubbelbeskattningsavtalsnät faktiskt kan bli att Sverige får det lättare att

⁵⁵ Lindencrona (1994), s. 38-39.

⁵⁶ Lindencrona (1994), s. 39.

⁵⁷ Lindencrona (1994), s. 39.

⁵⁸ Lindencrona (1994), s. 39.

⁵⁹ Lindencrona (1994), s. 39.

locka till sig investeringar och företag, som vill investera i Sverige, eftersom dessa företag vill utnyttja Sveriges stora antal dubbelbeskattningsavtal. Sverige kan därmed uppnå skattekonkurrensfördelar gentemot länder som ingått färre dubbelbeskattningsavtal. Statistik för OECD-genomsnittet pekar som nämnts i denna riktning, eftersom dubbelbeskattningsavtalen enligt denna statistik, spelar mindre roll för inhemska skattebetalare som vill investera utomlands och är mer fördelaktiga för personer med hemvist utomlands som vill investera i Sverige. Denna eventuella effekt för Sveriges del kanske utgör ett ytterligare skäl till varför Sverige i så stor grad väljer avtalsreglering istället för internrättslig reglering när det gäller att undanröja dubbelbeskattning.

3 Treaty Shopping

3.1 Vad är Treaty Shopping?

Med Treaty Shopping avses ett förfarande varigenom man med utnyttjande av en annan stats interna skattesystem och/eller dess dubbelbeskattningsavtal med en tredje stat i vilken en investering eller en affär skall göras åstadkommer, shopper, en sammantagen beskattningseffekt som är fördelaktigare än vad som skulle följa av att inte utnyttja förfarandet. Vid Treaty Shopping är därmed alltid mer än två stater inblandade.⁶⁰

I OECD-rapporten "*International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies*" från 1987, nedan kallad OECD-rapporten från 1987, definieras Treaty Shopping endast som förfaranden som leder till skattefördelar i källstaten.⁶¹ I denna uppsats tillämpas emellertid begreppet Treaty Shopping även på tillvägagångssätt som leder till skattefördelar i hemviststaten.

3.2 Hur går Treaty Shopping till i praktiken?

Treaty Shopping bygger på att ett företag med hemvist i en stat, hemviststaten⁶², upprättar en juridisk person i en annan stat, genomgångsstaten⁶³, för att genom den personen göra en investering eller starta en verksamhet i en tredje stat, källstaten⁶⁴. Den avsedda inkomsten av eller värdestegringen på investeringen härrör från källstaten. Dessa skattefördelar utgörs huvudsakligen av de reducerade skattesatser som regleras i dubbelbeskattningsavtalen beträffande utdelning, ränta och royalty. När det gäller tillvägagångssätt som leder till skattefördelar i hemviststaten rör det sig ofta om skattefrihet för mottagna utdelningar.⁶⁵

Det är viktigt att notera att Treaty Shopping aldrig går ut på att erhålla en skatteförmån i genomgångslandet. Ibland kan förfarandet tvärtom innebära att viss skatt erläggs i denna stat. Det förutsätts då att den erlagda skatten är mindre än den skattefördel som erhålls i de andra staterna. Den interna lagstiftningen i genomgångslandet och/eller dess dubbelbeskattningsavtal med tredje stat används alltså endast som ett medel eller instrument för att uppnå skattefördelar i källstaten eller hemviststaten.⁶⁶

⁶⁰ Sundgren, SN 1992 s. 370-371.

⁶¹ OECD (1987), s. 88.

⁶² eng. residence state.

⁶³ eng. base company state, conduit company state eller holding company state.

⁶⁴ eng. source state.

⁶⁵ Sundgren, SN 1992 s. 371.

⁶⁶ Sundgren, SN 1992 s. 371.

3.3 Fördelar för de skattskyldiga

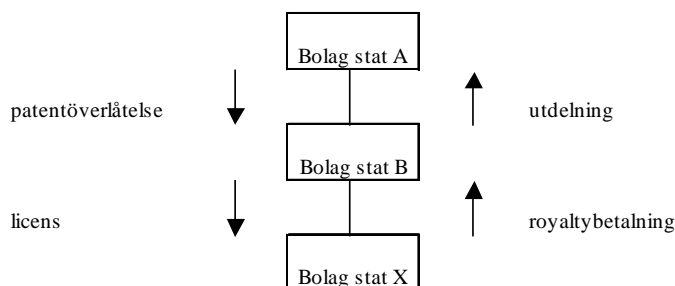
3.3.1 Fördelar i källstaten

3.3.1.1 Inledning

OECD-rapporten från 1987 behandlar i avsnittet om användning av ”conduit companies” framförallt två former av Treaty Shopping, dels ”direct conduits”, dels ”stepping stone conduits”, där de skattefördelar som eftersträvas finns i källstaten.⁶⁷

3.3.1.2 Direct conduit

Ett exempel på ”direct conduit” är att ett bolag hemmahörande i stat A (hemviststat) med normal bolagsbeskattning har utvecklat ett patent och avser att licensiera detta till ett fristående bolag i stat X (källstat). Stat A har inget skatteavtal med stat X, som vid royaltybetalningar till licensgivare i stat A tar ut källskatt med säg 30 %. För att mildra denna beskattning överlåter bolaget i stat A patentet till ett helägt bolag i en lågskattestat, stat B. Detta bolag licensierar patentet till bolaget i stat X. Stat B har till skillnad från stat A ett skatteavtal med stat X, som innebär att skatt på royaltybetalningar till licensgivare i stat B inte utgår.⁶⁸



De royalties som uppburits av bolaget i stat B överförs efter låg beskattning där, som utdelning till moderbolaget i stat A, vilken enligt intern rätt eller avtal med stat B förutsätts medge skattefrihet för mottagna utdelningar på dotterbolagsaktier. Stat B antas enligt avtalet inte ta ut någon källskatt på utdelningar, som betalas till bolag i stat A. Genom detta Treaty Shoppingförfarande, d.v.s. utnyttjandet av avtalet mellan stat B och stat X, har bolaget i stat A kunnat ta hem royaltyinkomsterna som utdelning utan annan än den låga skatt som erlagts på royaltyintäkterna i stat B. Bolaget i stat A har på det angivna sättet nästan helt eliminerat den skatt på 30 % som skulle ha tagits ut på royalty som mottagits direkt från bolaget i stat X samt kommit i åtnjutande av skattefrihet för den mottagna utdelningen från bolaget i stat B.⁶⁹

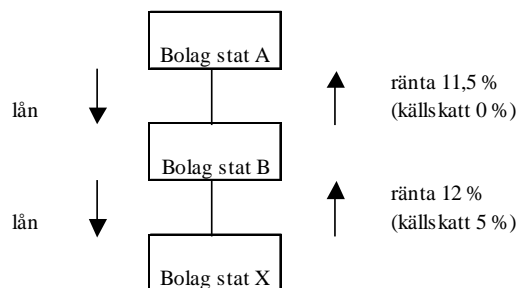
⁶⁷ OECD (1987), s. 88-89.

⁶⁸ Sundgren, SN 1992 s. 371.

⁶⁹ Sundgren, SN 1992 s. 372.

3.3.1.3 Stepping stone conduit

I stepping stone conduit-situationen förutsätts stat B (genomgångsland) vara en högskattestat. Exempelvis avser bolaget i stat A att ge ett lån till ett bolag i stat X. Källskatten i stat X på räntebetalningar direkt till långivare är 30 %. Lånet förmedlas därför till ett bolag i stat B, som i sin tur lånar pengarna vidare till bolaget i stat X. Stat X tar ut skatt på räntor till långivare i stat B enligt dubbelbeskattningsavtal med 5 %. Låntagaren i stat X betalar ränta på lånet till bolaget i stat B med 12 %, vilket upptas till beskattning där. Detta bolag betalar i sin tur ränta på sitt lån till långivaren i stat A med 11,5 % och gör avdrag för detta i sin taxering. Skatt erläggs således på en räntevinst med 0,5 %. Staten B antas enligt sin interna lagstiftning inte ta ut skatt på räntor som betalas till långivare bosatta utomlands.⁷⁰



Bolaget i stat A har således kunnat utnyttja skatteavtalet mellan stat B och stat X varigenom skatten på ränteinkomster reduceras från 30 % till 5 % jämfört med räntebetalning direkt från stat X till stat A. Därtill kommer att viss bolagsskatt har fått erläggas i stat B. I detta fall har förfarandet lett till en skattefördel enbart i källstaten X.⁷¹

3.3.2 Fördelar i hemviststaten

3.3.2.1 Inledning

Förstås begreppet Treaty Shopping i en vidare mening kan fördelar även uppnås i hemviststaten, som i den situationen inte alls behöver vara ett lågskatteland.⁷²

3.3.2.2 Base company

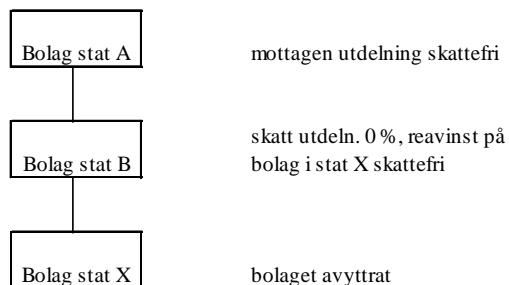
Ett bolag i staten A äger alla aktier i ett bolag i stat X. En avyttring av aktierna till en utomstående person utlöser inkomstbeskattning enligt reglerna i intern rätt i stat A och enligt dubbelbeskattningsavtal mellan staterna A och X. Bolaget i stat A överlåter därför aktierna till ett helägt

⁷⁰ Sundgren, SN 1992 s. 372.

⁷¹ Sundgren, SN 1992 s. 372.

⁷² Lindencrona (1994), s. 110.

bolag i stat B. Betalningen för bolag X erläggs i form av aktier i bolag B. Denna internttransaktion förutsätts inte föranleda någon beskattning i stat A.⁷³



Bolaget i stat B avyttrar aktierna i bolaget i stat X och beskattas inte för någon reavinst i stat B enligt intern skatterätt i den staten. Den skattefria reavinsten delas sedan ut till moderbolaget i stat A. Enligt skatteavtal mellan stat A och B är utdelning skattefri i de båda staterna.⁷⁴ Bolaget i stat A har genom det angivna förfarandet undgått skatt på avyttring av aktierna i bolaget i stat X. Förfarandet har alltså lett till en skattefördel endast i hemviststaten A.⁷⁵

3.4 Treaty Shopping och Sverige

3.4.1 Sverige som källstat

3.4.1.1 Länder med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal

Sverige är vid ingående av dubbelbeskattningsavtal generellt sätt mycket tillmötesgående när det gäller att inskränka skatteuttag på utdelningar, ränta och royalties som betalas till en skattskyldig i den andra avtalslutande staten (hemviststaten).⁷⁶

Beträffande utdelningar till bolag i den andra staten brukar skatten på utdelningar regelmässigt nedsättas till 5 %. Med flera stater, såsom Frankrike, Storbritannien, Tyskland, Nederländerna och de nordiska länderna är källskatten på utdelningar helt borttagen.⁷⁷

När det gäller royalties tar Sverige enligt avtal ut källskatt, som regel 10 %, endast gentemot ett fåtal länder. Med övriga avtalsstater har avtalats att royalties som betalas från Sverige skall vara helt undantagna från svensk

⁷³ Sundgren, SN 1992 s. 372.

⁷⁴ Sundgren, SN 1992 s. 372-373.

⁷⁵ Sundgren, SN 1992 s. 373.

⁷⁶ Sundgren, SN 1992 s. 375.

⁷⁷ Sundgren, SN 1992 s. 375.

beskattning, vilket för övrigt är helt i överensstämmelse med OECD:s modellavtal.⁷⁸

När det gäller ränta som betalas från Sverige är detta inget avtalsproblem. Sverige avstår redan enligt intern rätt från att beskatta sådana utbetalningar till utländsk långivare, var denne än må vara bosatt i utlandet och oavsett om Sverige har dubbelbeskattningsavtal med dennes hemviststat eller inte.⁷⁹

Konsekvensen av detta är att det för de flesta utländska företag, i vart fall när det gäller dem som är bosatta i stater som Sverige har dubbelbeskattningsavtal med, inte finns så mycket att ”shoppa” i Sverige i form av källskatter på utdelning, royalty och ränta. I de flesta fall utgör ränteinkomster och royalties normalt skattepliktig inkomst i inkomsttagarnas hemviststater och den dubbla skatt som kan uppkomma undanröjs vanligtvis genom avräkning. Även detta medför att det är ganska meningslöst att ägna sig åt Treaty Shopping för de låga skatter som tagits ut i Sverige.⁸⁰

3.4.1.2 Länder med vilka Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal

När det gäller betalningar av ovan nämnda slag som slussas vidare på ett eller annat sätt till inkomsttagare i stater som inte har egna dubbelbeskattningsavtal med Sverige är saken naturligtvis lite annorlunda. I dessa fall skulle ju Sverige vid direktbetalningar till dessa stater kunna ta ut 30 % skatt på utdelningar och full inkomstskatt på royalties. Här kan alltså Sverige ha ett intresse av att ingripa mot förfaranden, som innebär att en inkomsttagare i dessa stater utnyttjar ett dubbelbeskattningsavtal som en annan stat har träffat med Sverige. Det sagda gäller enligt vad som ovan nämnts inte ränta.⁸¹

3.4.1.3 Sverige – ointressant som källstat

Det framgår således att Sverige, som måltavla för Treaty shoppare i andra stater, är ett i praktiken ointressant land, i vart fall om dessa har hemvist i någon av Sveriges avtalsstater. I de flesta fall är alltså dessa skattefördelar tillgängliga redan vid direkta affärer med och investeringar i Sverige. När det gäller investerare i avtalslösa stater, som genom en omväg över en stat som Sverige har avtal med, önskar erhålla skattefördelar i Sverige begränsas problemet av att de avtalslösa länderna är relativt få och att ”the beneficial ownership test” i de svenska dubbelbeskattningsavtalen kan ha en avhållande effekt.⁸²

⁷⁸ Sundgren, SN 1992 s. 375-376.

⁷⁹ Sundgren, SN 1992 s. 375-376.

⁸⁰ Sundgren, SN 1992 s. 376.

⁸¹ Sundgren, SN 1992 s. 376.

⁸² Sundgren, SN 1992 s. 376.

3.4.1.4 Avslutande kommentar

Avslutningsvis kan sägas att vid Treaty Shoppingförfaranden där Sverige är källstat, leder förfarandet inte till några fördelar för Sverige – snarare till nackdelar i så fall. Vid denna typ av Treaty Shopping uteblir effekten av att Sveriges omfattande avtalsnät skulle kunna ge Sverige skattekonkurrensfördelar gentemot andra stater som ingått färre dubbelbeskattningsavtal än Sverige.

3.4.2 Sverige som hemviststat

3.4.2.1 Fördelar för Sverige

I detta sammanhang är intresset fokuserat på de här i riket hemmahörande svenska företag som iscensätter ett förfarande varigenom avtalsfördelar eftersträvas antingen i källstaten, men framförallt i Sverige.⁸³

När det gäller källskatter på utdelningar från utländska dotterbolag, som är skattefria för ett svenskt moderbolag, och där den utländska skatten därmed utgör en slutlig kostnad för moderbolaget utan möjligheter till avräkning, är naturligtvis intresset av ett lågt skatteuttag i källstaten påtagligt. I en sådan situation kan en etablering av ett holdingbolag i en stat med fördelaktigare skatteavtal med det vinstutdelande bolagets hemviststat, än det som Sverige har med samma stat, vara av intresse.⁸⁴

Ett Treaty Shoppingförfarande varigenom den åsyftade skattereduceringseffekten träffar en annan stat finns det naturligtvis, ur svensk synvinkel, ingen anledning att ingripa emot. Tvärtom, ett förfarande varigenom ökade vinster till låg utländsk skatt kan tas hem till Sverige är både ur samhällsekonomisk- och ur skattemässig synpunkt fördelaktigt. För den svenska statskassan blir det mindre skatt att ge avräkning för och en större bas att beskatta vid vidareutdelning.⁸⁵

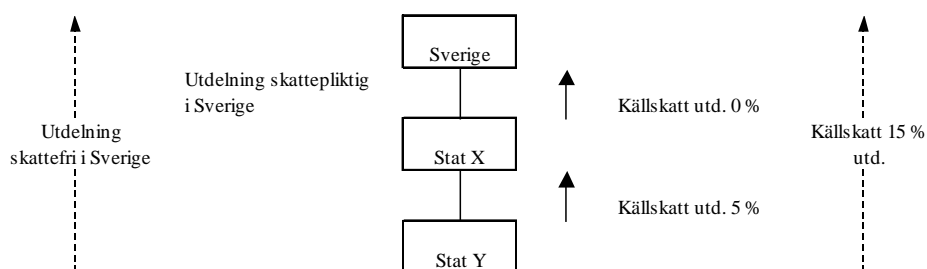
I själva verket kan man finna att Sverige i vissa av sina dubbelbeskattningsavtal, bl.a. avtalen med Schweiz, Nederländerna och Singapore, har tagit med regler som faktiskt underlättar ett Treaty Shoppingförfarande mot tredje stat. I dessa avtal finns en speciell slussningsregel som innebär att utdelning av vinst som härrör från utdelningar eller ibland annan inkomst i tredje stat, skall vara skattefri i Sverige under samma villkor som skulle ha gällt vid en direktutdelning av vinsten från denna tredje stat till Sverige. Detta föranleder förvisso åsyftad neutralitet vid behandlingen av vinstutdelningen i Sverige, men kan från de intressen som gör sig gällande i den tredje staten, uppfattas som ett medel som underlättar Treaty Shopping gentemot denna tredje stat.⁸⁶

⁸³ Sundgren, SN 1992, s. 379.

⁸⁴ Sundgren, SN 1992, s. 379.

⁸⁵ Sundgren, SN 1992, s. 379.

⁸⁶ Sundgren, SN 1992, s. 379-380.



Ett exempel på detta är att ett bolag i stat Y delar ut vinst till sitt moderbolag i stat X varvid skatt på utdelningen i stat Y är 5 % enligt skatteavtal mellan dessa båda stater. Bolaget i stat X slussar denna vinst vidare till sitt moderbolag i Sverige. Skatten på utdelning i det ledet är 0 % enligt skatteavtal mellan stat X och Sverige. Enligt skatteavtal mellan Sverige och stat Y skulle sistnämnda stat, om det där belägna bolaget varit ett dotterbolag direkt till bolaget i Sverige och delat ut sin vinst direkt till det svenska bolaget, kunnat ta ut en källskatt på 15 %, d.v.s. 10 % mer än vid utdelning till bolaget i stat X. I avtalet mellan Sverige och stat X finns ytterligare en regel som säger att utdelningen till den del den utgör vidarelussad vinst från bolaget i stat Y skall vara undantagen från beskattning i Sverige under samma förutsättningar som skulle ha gällt vid direktutdelning från bolaget i stat Y till bolaget i Sverige. Om det således hade gått att skattefritt ta emot utdelning i Sverige vid en hypotetisk direktutdelning från stat Y till Sverige, så skall denna skattefrihet inte gå förlorad på grund av att utdelningen slussas genom stat X till Sverige. Sett från svensk synvinkel är förfarandet och reglerna neutrala, men för stat Y:s vidkommande leder slussningsförfarandet till en skatteförlust med 10 %, d.v.s. skillnaden mellan hypotetisk källskatt vid utdelning till Sverige (15 %) och den faktiska källstaten (5 %) som utgått vid utdelning till stat X.⁸⁷

3.4.2.2 Nackdelar för Sverige

Vad som från svensk utgångspunkt är av störst intresse med utländska holdingbolagskonstruktioner är inte de skattereduceringar som kan erhållas i källstaten utan de fördelar detta kan ge de skattskyldiga vid den svenska skattebehandlingen av hemtagning av reavinster och utdelningar. På denna punkt har mycket hänt på senare tid. Åtgärder har huvudsakligen riktats mot att obeskattade eller mycket lågbeskattade rörelser och kanske framför allt reavinster uppkomna i tredje stat i vissa fall kunnat tas hem som skattefri utdelning från avtalsstater med förmånliga holdingbolagsregler.⁸⁸ Denna typ av Treaty Shopping, när Sverige är hemviststat, har drabbat Sverige hårt och därför väckt stor uppmärksamhet samt föranlett motåtgärder från svensk

⁸⁷ Sundgren, SN 1992 s. 380.

⁸⁸ Sundgren, SN 1992 s. 381.

sida. Det är framförallt Nederländerna som har använts som genomgångsland.⁸⁹

3.4.2.3 Avslutande kommentar

De Treaty Shoppingssituationer där Sverige är hemviststat kan, som ovan visats, ge Sverige såväl fördelar som nackdelar. Sverige har t.o.m. infört s.k. slussningsregler som öppnar upp för Treaty Shoppingförfaranden. Men sammantaget tycker jag att det verkar som att Sverige har mest att förlora på förfaranden där Sverige är hemviststat. Sverige har, vilket kommer att visas nedan i kapitel 3.5.4, i sina dubbelbeskattningsavtal infört långtgående bestämmelser för att motverka de nackdelar som uppstår för Sverige vid Treaty Shoppingförfaranden av denna typ.

3.4.3 Sverige som genomgångsland

3.4.3.1 Sverige – en shoppingväska

Sverige som genomgångsland är i praktiken endast intressant för skattebetalare i hemviststaten. I denna situation utgör Sverige således en ”shoppingväska” för den utländske investerare, som avser att investera i en annan stat än Sverige, men som kan vara intresserad av att använda Sverige som genomgångsland. Från svensk sida kan det i denna situation inte gärna bli tal om otillbörligt skatteundandragande. Ett icke-utnyttjande av Sverige hade nämligen inte gett några skatteintäkter alls.⁹⁰

3.4.3.2 Egenskaper som gör Sverige intressant som genomgångsland

Det är inte nödvändigt att aktiebolaget förläggs till ett lågskatteland för att Treaty Shopping skall vara möjlig.⁹¹ Sverige torde i omvärlden inte vara särskilt uppmärksammat som stationeringsort för internationella holdingbolag eller som genomgångsland vid internationella affärer. Detta är i så fall ett förbiseende. I själva verket kan Sverige numera mycket väl konkurrera med holdingbolagsländer som Nederländerna, Luxemburg, Schweiz, Frankrike m.fl. i detta avseende.⁹²

Det finns ett antal egenskaper som gör Sverige intressant som genomgångsland. För det första har Sverige ett omfattande nät av dubbelbeskattningsavtal, bl.a. med många u-länder. I avtalen är källskatter på utdelning, ränta och royalty ofta nedsatta. För det andra saknar Sverige källskatt på räntor, som betalas från Sverige till utländska långgivare. Det gör

⁸⁹ Lindencrona (1994), s. 110-111. För mer om hur Nederländerna användes för att etablering av holdingbolag se vidare Lindencrona (1994) s. 111 samt för nyare information om skatteplanering via Nederländerna se Affärsvärlden den 9 augusti 2000 s. 22-28 ”Holland lockar”.

⁹⁰ Sundgren, SN 1992 s. 376-377.

⁹¹ Lindencrona (1994), s. 109.

⁹² Sundgren, SN 1992 s. 377.

det möjligt för i utlandet bosatta intressenter att helt eller delvis undvika att betala skatt i Sverige.⁹³

Det svenska aktiebolaget är skattskyldigt för uppburna utländska utdelningar, räntor och royalties. Det svenska aktiebolaget kan emellertid lånefinansieras av de utländska finansiärerna i så stor utsträckning att avdragen för utbetalade låneräntor uppväger de skattepliktiga intäkterna. Härmed undviks svensk bolagsskatt.⁹⁴ Det beror på att Sverige saknar regler om "thin capitalization", d.v.s. att en viss del av utbetalda räntor behandlas som utdelning om skulderna är oproportionerligt stora i förhållande till det egna kapitalet. Eftersom ränteutbetalningarna till de utländska finansiärerna inte träffas av någon källskatt behöver inte någon svensk skatt erläggas. Om bolagets ägare och finansiärer är bosatta i något typiskt skatteparadis är det sannolikt att från utlandet mottagna ränteintäkter är skattefria där. Slutresultatet är således att skatt varken behöver erläggas i källstaterna, Sverige eller skatteparadiset.⁹⁵ Utöver detta är Sverige intressant som genomgångsland på grund av sin avreglerade valuta och sin internationellt sett mycket låga bolagsskatt.⁹⁶

3.4.3.3 Avslutande kommentar

Sverige utgör vid denna typ av Treaty Shoppingförfaranden en shoppingväska för utländska investerare, som vill utnyttja det faktum att Sverige har ett så väl utbyggt dubbelbeskattningsavtalsnät. Sverige uppvisar, som framgått ovan, ett antal egenskaper utöver detta, som gör Sverige till ett attraktivt genomgångsland. Detta kan få den effekten att Sverige uppnår skattekonkurrensfördelar gentemot andra stater som ingått färre dubbelbeskattningsavtal. Sveriges dubbelbeskattningsavtalsnät lockar investeringar och företag till Sverige i skatteundandragande syfte och förfarandet leder till att Sverige får mer skatteintäkter än Sverige skulle ha fått om dessa investeringar och företagsetableringar inte ägt rum, alternativt hålls skatteintäkterna på bibehållen nivå. Som kommer att visas nedan i kapitel 3.5.4, så innehåller de svenska dubbelbeskattningsavtalen inte någon reglering för att motverka de Treaty Shoppingförfaranden där Sverige är genomgångsland.

3.5 Förhindrande av Treaty Shopping

3.5.1 Artikel 1 i OECD:s modellavtal

Problemet med Treaty Shopping lyfts fram redan i artikel 1 i varje dubbelbeskattningsavtal. I OECD:s modellavtal har artikel 1 följande lydelse:

⁹³ Lindencrona (1994), s. 109.

⁹⁴ Lindencrona (1994), s. 109.

⁹⁵ Lindencrona (1994), s. 109-110.

⁹⁶ Pelin (2000), s. 116.

”Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande stater.”

Denna artikel finns med i nästan varje dubbelbeskattningsavtal. Avtalet är folkrättsligt bindande och därmed kan de förmåner som avtalet erbjuder de personer med skatterättslig hemvist i de avtalsslutande staterna inte utan vidare förvägras dem.⁹⁷

I OECD-kommentaren till artikel 1 finns, från och med 1992 års uppdatering, en förhållandevis fyllig redogörelse för olika metoder att motverka Treaty Shopping. I punkterna 7-26 ges förslag till hur Treaty Shopping kan motverkas.⁹⁸

Av punkt 7 framgår att avtalen inte får underlätta skattundandragande eller skatteflykt. De skattskyldiga har visserligen möjlighet, bortsett från dubbelbeskattningsavtal, att utnyttja skillnaden i skattenivåer mellan stater och de skatteförmåner som de olika ländernas skattelagstiftning erbjuder, men det ankommer på staterna i fråga att införa bestämmelser i inhemsk lagstiftning för att motverka eventuella kringgåendemanövrar.⁹⁹

Punkt 8 påpekar att en utvidgning av avtalsnätverket dessutom ytterligare förstärker verkningarna av sådana kringgåendemanövrar som avses i punkt 7. Det skulle t.ex. vara fallet enligt punkt 9 om en person (antingen personen har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte) bedrev verksamhet genom en juridisk person som bildats i en stat huvudsakligen för att erhålla avtalsförmåner, vilka inte är direkt tillgängliga för sådan person.¹⁰⁰

Punkt 10 tar upp att några av dessa situationer som behandlas i avtalet, t.ex. genom att däri införts begreppet ”en person som har rätt till” (utdelning, ränta eller royalty; i artikel 10, 11 respektive 12). Avtalsslutande stater kan finna det lämpligt att vid bilaterala förhandlingar komma överens om att skattelättnad inte medges i vissa fall eller att tillämpningen av bestämmelserna i inhemsk lagstiftning mot skatteundandragande inte berörs av avtalet.¹⁰¹

I punkt 11 hänvisas till OECD-rapporten från 1987 och det faktum att det finns en växande tendens när det gäller användningen av conduit-bolag samt att medlemsstaterna i ökat antal har tagit in bestämmelser i avtalen för att motverka missbruk och för att bevara motverkande lagstiftning i sina inhemska lagar. I punkt 13-22 diskuteras olika former av

⁹⁷ Sundgren, SN 1992 s. 374.

⁹⁸ Dahlberg, SN 1995 s. 705.

⁹⁹ Kommentaren till OECD:s modellavtal (1992), kommentar till artikel 1, p. 7.

¹⁰⁰ Kommentaren till OECD:s modellavtal (1992), kommentar till artikel 1, p. 8-9.

¹⁰¹ Kommentaren till OECD:s modellavtal (1992), kommentar till artikel 1, p. 10.

uteslutningsartiklar, som kan föras in i dubbelbeskattningsavtalen för att motverka missbruk av dem.¹⁰²

3.5.2 OECD-rapporten *International Tax Avoidance and Evasion*

När det gäller att komma med lämpliga lösningar på de problem som orsakas av conduit-bolagen, påpekades det i *International Tax Avoidance and Evasion*, OECD-rapporten från 1987, att en viktig metod är att infoga specifika klausuler i dubbelbeskattningsavtalen. I rapporten talas det om "the look through approach", "the exclusion approach", "the subject to tax approach", "the channel approach" och bona fide-bestämmelser. The Committee on Fiscal Affairs påpekar att dessa bestämmelser endast är förslag, som avtalsförhandlarna kan beakta när de söker lösningar på speciella fall, men att de på intet sätt är uttömmande.¹⁰³

"The look through approach" innebär att avtalsförmåner medges bolaget om det ägs av personer med hemvist i staten där bolaget har sin hemvist.¹⁰⁴

"The exclusion approach" går ut på att man undantar vissa bolag från tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet i fråga. Majoriteten av fallen handlar om typer av bolag som åtnjuter skatteprivilegier i hemviststaten, som rent faktiskt ger dem en status som liknar den som bolag utan hemvist i staten har. En annan variant på "the exclusion approach" är att man infogar en bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet som undantar vissa typer av inkomster.¹⁰⁵

"The subject-to-tax approach" innebär att avtalsfördelar i källstaten är garanterade endast om respektive inkomst är föremål för beskattning, "subject to tax", i hemviststaten. Det är nödvändigt att "the subject to tax approach" kombineras med bona fide-bestämmelser för att ge nödvändig flexibilitet.¹⁰⁶

"The channel approach" är en metod som innebär att bestämmelser, som avgör när ett förfarande utgör missbruk av dubbelbeskattningsavtal med referens till conduit-arrangemangen, infogas i avtalet. Men denna metod kan även täcka normala affärsaktiviteter. Därför är det viktigt att kombinera denna metod med en bona fide-klausul. Denna lösning verkar vara den enda som är effektiv mot stepping-stone-förfaranden.¹⁰⁷

¹⁰² Kommentaren till OECD:s modellavtal (1992), kommentar till artikel 1, p. 11-22.

¹⁰³ OECD (1987), s. 95.

¹⁰⁴ OECD (1987), s. 96.

¹⁰⁵ OECD (1987), s. 96-97.

¹⁰⁶ OECD (1987), s. 97-99.

¹⁰⁷ OECD (1987), s. 99-100.

En bona fide-bestämmelse är en bestämmelse som gör det möjligt att ta hänsyn till om bolagets syfte, transaktionernas syfte o.s.v. är motiverade av affärsintressen och inte har som primärt syfte att uppnå fördelar i dubbelbeskattningsavtalen.¹⁰⁸

3.5.3 EU

Utvecklingen inom EU kan ha en hämmande effekt på Treaty Shopping. Inom EU har man antagit moder/dotterbolagsdirektivet¹⁰⁹, som avskaffar alla källskatter på utdelningar från dotterbolag till moderbolag inom gemenskapen. Motsvarande är på gång avseende räntor och royalty. Vad kan vara mer effektivt mot Treaty Shopping än att avskaffa de skatter som ger upphov därtill. Ett ytterligare steg i denna riktning kan skönjas i idéerna som framförs om möjligheterna att sluta ett multilateralt skatteavtal för hela EU.¹¹⁰

3.5.4 De svenska dubbelbeskattningsavtalen

I de svenska dubbelbeskattningsavtalen finns specifika restriktioner i artiklarna om nedsättning av skatt på utdelning, ränta och royalty där förmånen av avtalets lägre skattesatser beträffande dessa inkomster endast medges ”den som har rätt till” inkomsten ifråga, s.k. beneficial ownership test.¹¹¹

Alla de svenska dubbelbeskattningsavtalen innehåller på senare tid omfattande regleringar mot utnyttjande av holdingbolag i den andra avtalsstaten.¹¹² En numera mycket vanlig typ av restriktion mot Treaty Shopping i de svenska dubbelbeskattningsavtalen, är den som tar sikte på att begränsa möjligheterna att genom ett holdingbolag i en avtalsstat kringgå principen om dubbelbeskattning av bolagsinkomst, genom att skattefritt ta hem utdelningar härrörande från vinster som på ett eller annat sätt inte underkastas någon eller endast låg beskattning i utlandet.¹¹³ När det gäller begränsningar av skattefrihet för mottagna utdelningar från utländska dotterbolag kan bland de svenska dubbelbeskattningsavtalen nämnas det nordiska avtalet, art. 10 p. 8 st. 4, det nederländska avtalet art. 24 d p. 1d och ändringen av det österrikiska avtalet, art. 10 § 6.¹¹⁴

Dubbelbeskattningsavtalet med USA innehåller i art. 17 en särskild begränsningsregel, vilken syftar till att förhindra att skatteavtalet utnyttjas för internationell skatteplanering i form av Treaty Shopping. Regeln har

¹⁰⁸ OECD (1987), s. 100.

¹⁰⁹ Direktiv 90/435/EEG.

¹¹⁰ Sundgren, SN 1992 s. 386.

¹¹¹ Sundgren, SN 1992 s. 374-375.

¹¹² Sundgren, SN 1992 s. 373.

¹¹³ Sundgren, SN 1992 s. 375.

¹¹⁴ Sundgren, SN 1992 s. 381.

titeln ”Begränsning av förmåner”¹¹⁵ och reglerar vilka personer och enligt vilka förutsättningar, som avtalets förmåner i form av nedsättning av skatt skall komma de skattskyldig till del. En av bestämmelserna i art 17, art. 17 p. 1d, är särskilt ägnad att förhindra Treaty Shopping. Den kallas för ”the channel approach” och är främst utformad för att motverka ”stepping stone conduit”.¹¹⁶ I det svenska dubbelbeskattningsavtalet med Barbados finns i art. 24 en något mindre omfattningsrik begränsningsartikel, än den som finns i dubbelbeskattningsavtalet med USA.¹¹⁷

I några av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige har undertecknat finns inga uteslutningsartiklar eller liknande.¹¹⁸ Här fordras enligt Dahlbergs mening en översyn från svensk sida följt av omförhandlingar av de ifrågavarande avtalen.¹¹⁹

3.5.5 Svensk intern rätt

Sverige är, som nämnts ovan, relativt ointressant som källstat. Detta torde vara förklaringen till att det inte finns någon regel i svensk intern rätt som tar sikte på Treaty Shopping.¹²⁰

3.6 Avslutande kommentar

Som framgått ovan är det ibland bara den ena staten som förlorar skatteintäkter genom Treaty Shoppingförfaranden. Den stat som befinner sig i den andra änden av transaktionen gynnas snarare därav. På grund av detta är attityden gentemot Treaty Shopping inte enhetlig i de olika staterna. Många stater vidtar aktiva åtgärder för att marknadsföra sig och öka sin attraktion som mellanled eller holdingbolagsstat för skattemässigt motiverade investeringsstrukturer. Även Sverige har, som framgått av kapitel 3.4.2.1 ovan, infört regler som i vissa avseenden främjar Treaty Shopping gentemot en tredje stat.¹²¹

¹¹⁵ eng. ”Limitation of Benefits”; Se vidare om denna typ av uteslutningsartiklar, Dahlberg (2000), s. 267 och 269.

¹¹⁶ Dahlberg, SN 1995 s. 695 och 698-699.

¹¹⁷ Dahlberg, SN 1995 s. 704.

¹¹⁸ Dahlberg (2000), s. 406; I 1993 års avtal med Ryssland, 1994 års avtal med Egypten, 1996 års nordiska avtal och 1997 års avtal med Indien återfinns inga uteslutningsartiklar, se vidare om detta i Dahlberg (2000) s. 406.

¹¹⁹ Dahlberg (2000), s. 413; För mer om detta se vidare Dahleberg (2000) s. 413.

¹²⁰ Pelin (2000), s. 115-116; En intressant observation är att åtgärder mot Treaty Shopping med stöd av intern svensk rätt, närmare bestämt med hjälp av skatteflyktslagen är utesluten när det gäller betalningar av utdelning till aktieägare i den andra avtalslutande staten. Skatteflyktslagen är nämligen inte tillämplig vad avser kupongskatt, se 1 § Skatteflyktslagen, se Sundgren, SN 1992 s. 376. En intern regel som medför att ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser inte kan fullgöras, kallas på engelska för Treaty override. För en redogörelse för Treaty Override-problematiken, se Sundgren i SN 1995 s. 461-469.

¹²¹ Sundgren, SN 1992 s. 373.

Bestämmelserna i de svenska dubbelbeskattningsavtalen, som riktar sig mot Treaty Shopping, är främst inriktade på de situationer då Sverige är hemviststat respektive källstat, d.v.s. de situationer Treaty Shoppingförfarandet kan sägas leda till nackdelar för Sverige. Regleringar i dubbelbeskattningsavtalen som avser de situationer när Sverige är genomgångsland i ett Treaty Shoppingförfarande saknas. Dessutom saknas det regler som i svensk intern rätt som tar sikte på Treaty Shopping.

När Sverige är genomgångsland i en Treaty Shoppingsituation leder det inte direkt till någon nackdel för Sverige. Det är sannolikt den främsta orsaken till att Sverige saknar regler mot missbruk av de svenska dubbelbeskattningsavtalen i denna situation. Nackdelen består främst i det berättigade missnöje man kan känna i källstaterna. Åtgärderna mot missbruk är därför främst motiverade av den lojalitetsplikt man kan säga att Sverige som avtalsslutande stat har mot dem. Vill man komma till rätta med ett eventuellt missnöje fordras det antingen en lagstiftning mot missbruk av dubbelbeskattningsavtal av schweizisk typ¹²² eller att Sverige inför ytterligare källskatter på utlandsbetalningar, främst på räntor och royalties. Införandet av källskatt på räntor är emellertid en stor fråga, som måste ses i samband med den svenska räntepolitiken¹²³

¹²² I Schweiz, som också är ett land med ett stort antal dubbelbeskattningsavtal, finns en internrättslig lagstiftning som tar sikte på Treaty Shopping. Den schweiziska lagen från 1962 mot missbruk av dubbelbeskattningsavtal riktar sig mot att i Schweiz icke bosatta personer omfattas av fördelarna av de schweiziska dubbelbeskattningsavtalen. Det kan ske på två sätt, genom genomströmningsbolag, Durchlaufgesellschaft, eller genom ackumuleringsbolag, Speichergesellschaft. I det första fallet föreskriver lagstiftningen att högst 50 % av den privilegierade inkomsten, d.v.s. som skattegynnas genom dubbelbeskattningsavtal, får föras vidare till utländska intressenter på annat sätt än genom utdelning. På utdelning utgår schweizisk källskatt. I det andra fallet föreskrivs att minst 25 % av den mottagna bruttoinkomsten av privilegierade inkomster måste utdelas, se Lindencrona (1994) s. 110.

¹²³ Lindencrona (1994), s. 110.

4 EU:s uppförandekod

4.1 Inledning

Ekofin-rådet beslöt genom en resolution den 1 december 1997 att anta en Uppförandekod för företagsbeskattning.¹²⁴ EU:s uppförandekod antogs enhälligt. Uppförandekoden är en del av ett åtgärds paket för att motverka skadlig skattekonkurrens inom EU.¹²⁵

Uppförandekoden är ett politiskt dokument och är inte juridiskt bindande för medlemsstaterna¹²⁶. I preambeln till Uppförandekoden understryks att Uppförandekoden innebär ett politiskt åtagande och följaktligen inte påverkar vare sig medlemsstaternas rättigheter och skyldigheter eller medlemsstaternas och gemenskapens respektive behörigheter.¹²⁷

4.2 Skatteåtgärder som avses i EU:s uppförandekod

4.2.1 Åtgärder på företagsbeskattningens område

EU:s Uppförandekod avser åtgärder på företagsbeskattningens område och tar sikte på åtgärder som har eller kan få betydande inverkan på var ekonomisk verksamhet förläggs inom gemenskapen, Uppförandekoden punkt A 1 st. Av punkt A 3 st. framgår att de åtgärder som avses i koden innefattar både bestämmelser i lagar eller andra författningar och administrativ praxis.

¹²⁴ *Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik* (98/C 2/01). I och med Uppförandekoden kan EU sägas ha tagit ännu ett steg in på den direkta beskattningens område, se Dahlberg, SN 1999 s. 210. Kommissionären Mario Monti har emellertid betonat att det är ett försök att tackla skadlig skattekonkurrens och att få bort störande element på marknaden. Den är inte tänkt att höja skatterna, vilket skulle skada Unionens konkurrenskraft. Inte heller är den tänkt att starta en skatteharmoniseringsprocess, vilket skulle vara oförenligt med subsidiaritetsprincipen, se Monti, EC Tax Review nr. 1 1998 s. 2.

¹²⁵ *Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska Unionen*, meddelande från kommissionen till rådet och europaparlamentet, KOM (97) 564 slutlig, den 5 november 1997; De andra delarna av paketet har lett till förslag till direktiv; ett förslag till direktiv om minibeskattning av inkomster från sparande och ett förslag om att avskaffa källskatter på räntor och royalties mellan närstående företag. Att avskaffa skatter är ju självklart ett effektivt medel att motverka skadlig skattekonkurrens, se Dahlberg, SN 1999 s. 215.

¹²⁶ EU:s medlemsstater är Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Sverigige, Tyskland och Österrike, se Dahlberg, SN 1999 s. 209.

¹²⁷ EU:s uppförandekod (1997), preambeln 6 st.

4.2.2 Potentiellt skadliga skatteåtgärder

Enligt punkt B 1 st. i Uppförandekoden omfattas sådana potentiellt skadliga skatteåtgärder, som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än den som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga. En sådan beskattningsnivå kan vara en följd av den nominella skattesatsen, beskattningsunderlaget eller andra relevanta faktorer, Uppförandekoden punkt B 2 st. Utgångspunkten i problemformuleringen i Uppförandekoden är alltså att en medlemsstat inför skatteåtgärder som medför ”en påtagligt lägre beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning”. Uttrycket ”påtagligt lägre beskattningsnivå” är till skillnad från ”nollbeskattning” ett relativt uttryck. Jämförelsekriteriet är den ”normala” beskattningen i den medlemsstat som också har den lagstiftning eller den administrativa praxis som medför den låga beskattningen.¹²⁸

4.2.3 Bedömning av om åtgärderna är skadliga

I EU:s uppförandekod anges en rad kriterier för att bedöma om en stats skatteåtgärder är skadliga.¹²⁹ Vid bedömningen om en stats skatteåtgärder är skadliga bör, enligt Uppförandekoden punkt B 3 st., hänsyn tas till bl.a.:

1. om förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där, eller
2. om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, eller
3. om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner, eller
4. om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD, eller
5. om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.

Kriterierna 1 till 5 syftar till att bistå vid bedömningen av om de åtgärder som medför låg beskattning också är skadliga. Det är viktigt att påpeka att uppräkningsen inte är uttömmande och att hänsyn endast bör tas till kriterierna.¹³⁰

4.2.4 Bedömning av skatteåtgärdernas effekter på andra

¹²⁸ Dahlberg, SN 1999 s. 211.

¹²⁹ Dahlberg, SN 1999 s. 210.

¹³⁰ Dahlberg, SN 1999 s. 211.

medlemsstater

Vid bedömningen om en skatteåtgärd är skadlig eller ej skall en omsorgsfull bedömning göras av skatteåtgärdernas effekter på andra medlemsstater.¹³¹ Om medlemsstaterna har skatteåtgärder som används för att stödja den ekonomiska utvecklingen i bestämda regioner, skall det bedömas om åtgärderna är proportionerliga och ändamålsenliga.¹³²

4.3 Kamp mot skatteflykt och skattefusk

Rådet uppmanar medlemsstaterna att samarbeta fullt ut i kampen mot skatteflykt och skattefusk, särskilt genom utbyte av uppgifter mellan medlemsstaterna i enlighet med deras nationella lagstiftning, Uppförandekoden punkt K.

I punkt L i Uppförandekoden konstaterar rådet att bestämmelserna mot missbruk och de motåtgärder som finns i skattelagar och dubbelbeskattningsavtal spelar en grundläggande roll i kampen mot skatteflykt och skattefusk.

4.4 Primarologruppen

Enligt Uppförandekoden punkt H skulle en arbetsgrupp inrättas av rådet för att bl.a. bedöma vilka skatteåtgärder som kan ingå i tillämpningsområdet för Uppförandekoden och regelbundet upprätta rapporter om de åtgärder som bedöms. Arbetsgruppen kan sägas vara motorn i EU:s arbete mot skattekonkurrens.¹³³ Arbetsgruppen, som kom att kallas Primarologruppen efter sin ordförande¹³⁴, sammanträdde för första gången den 8 maj 1998.¹³⁵

4.4.1 Primarolorapporten

Den 29 november 1999 lämnade Primarologruppen sin rapport, Primarolorapporten, till Ekofin-rådet.¹³⁶ Rådet beslutade vid sitt möte den 29 februari 2000 att offentliggöra rapporten utan att ta ställning till dess innehåll.¹³⁷

¹³¹ EU:s uppförandekod (1997), punkt G 1 st.

¹³² EU:s uppförandekod (1997), punkt G 2 st. 1 meningen.

¹³³ Dahlberg, SN 1999 s. 221.

¹³⁴ Fru Primarolo, Paymaster General, från Storbritannien valdes till ordförande för en period på två år, se Primarolorapporten (1999) punkt 7. Gruppen kom att kallas Primarologruppen efter henne, se Ellis, European Taxation nr 9 2000.

¹³⁵ Primarolorapporten (1999), punkt 7.

¹³⁶ *Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group*, meddelande från Code of Conduct Group (Business Taxation) till Ekofin-rådet den 29 november 1999.

¹³⁷ Primarolorapporten (1999), ingressen.

Åtgärder vilka hade funnits ha drag, som under bestämmelserna i Uppförandekoden anses vara skadliga, gavs en positiv utvärdering i Primarolorapporten.¹³⁸ Primarologruppen hade, med hjälp av majoritetsbeslut, kommit fram till en positiv utvärdering av 66 åtgärder, vilka listas i Annex C i rapporten.¹³⁹ Bl.a. fälldes i sju fall regler om holdingbolag. Däribland Danmarks holdingbolagsregler, som innebär skattefrihet efter tre års innehav. Generellt låga skattesatser har dock inte fällts.¹⁴⁰ Sverige finns inte med på denna lista i Annex C.

I anslutning till listan över de skadliga skatteåtgärderna finns 54 skiljaktiga meningar från medlemsstaterna. Som ett resultat av detta kunde EU:s finansministrar inte enas i frågan om listan i december 1999. Eftersom listan aldrig formellt antagits är dess nuvarande status oklar.¹⁴¹

4.4.2 Riktlinjer utarbetade av Primarologruppen

I början av år 2000 ändrade Primarologruppen sitt tillvägagångssätt för att försöka bryta det dödläge, som listan över de 66 skadliga skatteåtgärderna befann sig i. Gruppen fokuserade på "finance branch, holding company and headquarter regimes". Istället för att fokusera på någon av åtgärderna på listan, arbetade gruppen med att utveckla riktlinjer för avveckling och frysning på dessa tre områden.¹⁴²

Den 27 november 2000 nådde Ekofin-rådet en överenskommelse, interimöverenskommelsen, för avvecklingen av de åtgärder som anses skadliga enligt Uppförandekoden. Samtidigt enades finansministrarna även om att anta riktlinjerna för att identifiera och eliminera skadliga "finance branch, holding company and headquarter company regimes". Enligt tidsplanen skall avvecklingen av skadliga skatteåtgärder påbörjas under 2002 och vara klar den 31 december 2005.¹⁴³

Det är oklart hur riktlinjerna förhåller sig till de 66 åtgärderna på listan i Annex C. Dels täcker inte riktlinjerna alla åtgärder på listan, dels täcker riktlinjerna potentiellt skatteåtgärder som är utbredda i dagens skattestrukturer som t.ex. spanska/schweiziska "finance branch regimer", men som inte finns på listan över skadliga skatteåtgärder.

¹³⁸ Primarolorapporten (1999), punkt 29.

¹³⁹ Primarolorapporten (1999), punkt 30.

¹⁴⁰ Rabe, SN 2001 s. 174.

¹⁴¹ Nijkamp, EC Tax Review nr. 3 2001 s. 148.

¹⁴² Nijkamp, EC Tax Review, nr. 3 2001 s. 148.

¹⁴³ Nijkamp, EC Tax Review, nr. 3 2001 s. 147. Uppförandekoden är, som ovan nämnts, kopplad till ett åtgärds paket och det implicerar att Ekofin-rådets beslut inte kommer att börja gälla om inte och förrän medlemsstaterna når en överenskommelse vad gäller hela åtgärds paketet. Den deadline som är satt för beslutsfattande om åtgärds paketet är den 31 december 2002, se Nijkamp, EC Tax Review, nr. 3 2001 s. 147.

Interimöverenskommelsen indikerar att alla åtgärder som täcks av riktlinjerna, såväl som av listan, skall avvecklas.¹⁴⁴

Enligt Primarologruppens framstegsrapport¹⁴⁵ ersätter riktlinjerna inte kriterierna som finns i Uppförandekoden, utan reflekterar de förfaranden som gruppen har tagit med i bedömningen av åtgärder som skadliga enligt koden.¹⁴⁶ Riktlinjerna vidgar emellertid Uppförandekodens definition av ”skadlig” avsevärt och ger upphov till ett antal frågor vad gäller dubbelbeskattningsavtal och EG-fördraget.¹⁴⁷

Riktlinjerna förbjuder medlemsstaterna att undanta ”finance branch inkomster” från beskattning om beskattningsnivån i källstaten är betydande lägre än i medlemsstaten i fråga, såvida inte effektiva motverkande åtgärder finns. Det kan leda till frågor med hänsyn till de bilaterala dubbelbeskattningsavtal som medlemsstaterna har ingått. Medlemsstaterna kan komma att bli tvungna att omförhandla sina dubbelbeskattningsavtal. Under förhandlingarna kommer förbudet mot exemptmetoden i riktlinjerna att vara ineffektivt.¹⁴⁸

Vad gäller Holdingbolag förbjuder riktlinjerna användandet av exemptmetoden endast när inga effektiva motverkande åtgärder finns. Riktlinjerna konkretiserar emellertid inte vad en effektiv motverkande åtgärd innebär. Dessa riktlinjer kan skapa liknande konflikter med anledning av dubbelbeskattningsavtalen, som riktlinjerna för ”finance branch regimer”.¹⁴⁹

Riktlinjerna för ”Headquater Company Regimes” förbjuder medlemsstaterna att frångå OECD:s riktlinjer för transfer pricing. Det är inte klar vilka skatteåtgärder som Primarologruppen avser med detta.¹⁵⁰

Eftersom det inte finns en generellt accepterad regel som säger att utländska källinkomster skall inkluderas i skattebasen i mottagarlandet, implicerar riktlinjerna en betydande utvidgning av definitionen och kriterierna i

¹⁴⁴ Nijkamp, EC Tax Review, nr. 3 2001 s. 148.

¹⁴⁵ eng. Progress Report.

¹⁴⁶ Nijkamp, EC Tax Review, nr. 3 2001 s. 150.

¹⁴⁷ Nijkamp, EC Tax Review, nr. 3 2001 s. 147.

¹⁴⁸ Nijkamp, EC Tax Review nr. 3 2001 s. 151; Sverige använde under lång tid exemptmetoden med progression i sina dubbelbeskattningsavtal, men har i senare avtal infört avräkning beträffande samtliga eller de flesta slag av inkomster. I de senast slutna avtalen har emellertid Sverige i allt större omfattning återigen accepterat exemptbestämmelser, dock inte vad gäller beskattning av rörelse, där avräkning är den vanligaste metoden. Det finns därför ingen möjlighet att hitta en enhetlig policy. Olika metoder tillämpas på olika inkomster och olika metoder har kommit till användning i olika tidsperioder, se Mattsson (2000) s. 174-175.

¹⁴⁹ Nijkamp, EC Tax Review nr. 3 2001 s. 152.

¹⁵⁰ Nijkamp, EC Tax Review nr. 3 2001 s. 153.

Uppförandekoden. Riktlinjerna kan komma att påverka fler skatteåtgärder än de som är med på listan över skadliga skatteåtgärder.¹⁵¹

4.5 Omfattas dubbelbeskattningsavtalen av EU:s uppförandekod

4.5.1 Inledning

Frågan är om dubbelbeskattningsavtalen omfattas av EU:s uppförandekod? Nedan kommer jag att gå igenom de regleringar i Uppförandekoden som är relevanta för att se om dubbelbeskattningsavtalen omfattas av EU:s uppförandekod.

4.5.2 Åtgärder på företagsbeskattningsområdet

EU:s uppförandekod avser åtgärder på företagsbeskattningsområdet och tar sikte på åtgärder som har, eller kan få betydande inverkan, på var ekonomisk verksamhet förläggs inom gemenskapen, Uppförandekoden punkt A 1 st.

Dubbelbeskattningsavtalen omfattar företagsbeskattning, men inte bara. Även beskattning av privatpersoner omfattas av regleringarna i dubbelbeskattningsavtalen. Därmed kan det inte bli tal om att ett dubbelbeskattningsavtal i sin helhet utgör skadlig skattekonkurrens enligt Uppförandekoden, utan endast en del av ett dubbelbeskattningsavtal kan anses utgöra detta till den del det avser företagsbeskattning. Detta hindrar emellertid inte att dubbelbeskattningsavtalen, generellt i sin helhet, faller in under Uppförandekoden som sådan.

Utgör dubbelbeskattningsavtalen en sådan åtgärd som har, eller kan få, betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs? Det tror jag att de kan göra. Vid Treaty Shoppingförfaranden handlar det till stor del om att förlägga företag, t.ex. ett holdingbolag, där det är gynnsamt ur skattehänseende. Antalet ingångna dubbelbeskattningsavtal eller dubbelbeskattningsavtalens utformning har då stor betydelse för var företaget etableras.

4.5.3 Bestämmelser i lag eller andra författningar och administrativ praxis

Enligt Uppförandekoden punkt A 3 st. innefattar de skatteåtgärder som avses i Koden både bestämmelser i lag eller andra författningar och administrativ praxis. Omfattas dubbelbeskattningsavtalen av denna

¹⁵¹ Nijkamp, EC Tax Review nr. 3 2001 s. 153-154.

formulering? När ett dubbelbeskattningsavtal införlivas med svensk intern rätt genom s.k. inkorporation blir det gällande svensk lag och skall tillämpas som en sådan. Detta tyder därmed på att dubbelbeskattningsavtalen, i egenskap av svensk lag, omfattas av EU:s uppförandekod.

Men dubbelbeskattningsavtalen har även en folkrättslig sida. De är bilaterala avtal mellan två stater på ett område där EU ännu inte har någon kompetens. I och för sig behandlar artikel 293 i Amsterdamfördraget dubbelbeskattningsavtalen. Artikel åsyftar, som ovan nämnts, att medlemsstaterna skall ingå dubbelbeskattningsavtal med alla medlemsstater som avtalspartner. Men EU har inte ingått något dubbelbeskattningsavtal när det gäller inkomst- och förmögenhetsskatt. Av fast rättspraxis från EG-domstolen, bl.a. *Saint Gobain*-målet, framgår dock att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna ändå beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet. Detta talar för att dubbelbeskattningsavtalen omfattas av EU:s uppförandekod, eller åtminstone att medlemsstaterna måste beakta EU:s uppförandekod när de ser över sina gamla dubbelbeskattningsavtal och utformar sina nya avtal. Det kan med andra ord bli arbetsamt för medlemsstaterna att omförhandla, eller säga upp, sina dubbelbeskattningsavtal för att anpassa dem till Uppförandekoden.

4.5.4 Potentiellt skadliga skatteåtgärder

Skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga, anses vara potentiellt skadliga och omfattas följaktligen av denna kod. Frågan är om ett dubbelbeskattningsavtal erbjuder en påtagligt lägre beskattningsnivå? Dubbelbeskattningsavtalen kan sägas erbjuda en påtagligt lägre beskattningsnivå när det gäller källskatt på utdelning och royalty, respektive nollbeskattning av räntor. Det är en lägre effektiv beskattningsnivå än den som normalt tillämpas i Sverige. Det skulle alltså kunna vara möjligt att se det som att dubbelbeskattningsavtalen utgör potentiellt skadliga skatteåtgärder. Hela poängen med dubbelbeskattningsavtalen är emellertid att de skall undanröja dubbelbeskattning, så det är ovisst att säga var gränsen mellan undanröjande av dubbelbeskattning respektive potentiellt skadliga skatteåtgärder går.

4.5.5 Kamp mot skatteflykt och skattefusk

Rådet konstaterar i punkt L i Uppförandekoden att bestämmelserna mot missbruk och de åtgärder som finns i skattelagar och dubbelbeskattningsavtal spelar en grundläggande roll i kampen mot skatteflykt och skattefusk. Detta borde ju naturligen förstås så att dubbelbeskattningsavtalen omfattas av Uppförandekoden, om det inte är ett generellt uttalande. Här talas det ju nämligen inte om skadlig skattekonkurrens utan om skatteflykt och skattefusk.

4.5.6 Avslutande kommentar

Med tanke på punkt A 3 st. respektive punkt L i Uppförandekoden samt artikel 293 i Amsterdamfördraget tror jag att man kan dra slutsatsen att dubbelbeskattningsavtalen, i vart fall de med ett annat EU-land som avtalspart, omfattas av Uppförandekoden.

4.6 Utgör de svenska dubbelbeskattningsavtalen skadlig skattekonkurrens enligt EU:s uppförandekod?

4.6.1 Inledning

Förutsatt att dubbelbeskattningsavtalen omfattas av Uppförandekoden, kan då Sveriges omfattande dubbelbeskattningsavtalsnät respektive kan Sveriges attityd gentemot Treaty Shopping sägas utgöra skadlig skattekonkurrens i Uppförandekodens mening?

4.6.2 Bedömning av om dubbelbeskattningsavtalen utgör skadliga skatteåtgärder

Det har ovan konstaterats att dubbelbeskattningsavtalen delvis behandlar företagsbeskattning och att de i vissa fall kan ha inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Det har dessutom konstaterats att dubbelbeskattningsavtalen kan innebära en påtagligt lägre beskattningsnivå, främst när det gäller källskatt på utdelning och royalty samt nollbeskattning av ränta. Därmed kan dubbelbeskattningsavtalen anses utgöra potentiellt skadliga skatteåtgärder.

Frågan är därför om de kriterier som uppställs i Uppförandekoden punkt B 3 st. för att avgöra om åtgärderna är skadliga är uppfyllda? Man kan inte säga att dubbelbeskattningsavtalen innebär förmåner som endast beviljas personer som inte är bosatta i staten ifråga. Däremot kan man säga att de personer som saknar hemvist i Sverige och vill investera i Sverige har mer att vinna på dubbelbeskattningsavtalen än vad personer med hemvist i Sverige som vill investera utomlands har, enligt statistik över Storbritannien, USA och OECD-genomsnittet. Detta torde emellertid inte räcka för att uppfylla detta kriterium.

Det kan inte heller konstateras att förmånerna i dubbelbeskattningsavtalen är av sådan karaktär att de är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget. Dubbelbeskattningsavtalen påverkar nämligen storleken på den svenska skattebasen och även storleken på de svenska skatteintäkterna.

Det kriterium som behandlar det faktum att förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro är däremot intressantare. Sverige är nämligen intressant som genomgångsland vid Treaty Shoppingförfaranden, vilket innebär att ett holdingbolag etableras i Sverige. Holdingbolagen bedriver oftast ingen egentlig ekonomisk närvaro i etableringslandet och kan inte i egentlig mening vara ekonomiskt närvarande i etableringslandet. Dessutom är det allmänt känt att holdingbolag i stor utsträckning etableras av just skattemässiga skäl. Ett antal länder har tagits upp på Primarologruppens lista över skadliga skatteåtgärder med hänsyn till sina bestämmelser avseende holdingbolag. I och för sig har inte Sverige nämnts här och det är svårt att sia om varför så inte är fallet.

Kriteriet avseende om reglerna för beräkning av vinster från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt vedertagna principer torde inte utgöra ett problem för svensk del.

I Sverige finns det stora möjligheter till insyn i skatteåtgärderna och genom dubbelbeskattningsavtalen etableras ett administrativt samarbete för att underlätta och utöka utbytet av information och hjälp med skatteindrivning.

Enlig punkt G 2 st. 1 meningen skall skatteåtgärdernas effekter på andra medlemsstater omsorgsfullt bedömas. Det är svårt att säga något om hur Sveriges dubbelbeskattningsavtalsnät påverkar de andra medlemsstaterna i praktiken. Det kan emellertid konstateras att Sverige har dubbelbeskattningsavtal med alla EU:s medlemsstater. Skulle det dessutom vara så att Sveriges dubbelbeskattningsavtalsnät är en bidragande orsak till att holdingbolag etableras i Sverige, så kan man nog säga att Sveriges dubbelbeskattningsavtalsnät påverkar de andra medlemsstaterna.

4.6.3 Primarolorapporten

I den uppräknings som gjordes i Primarolorapporten har inget dubbelbeskattningsavtal nämnts som exempel på en åtgärd med skadliga drag. Något som förekommit i ett antal fall är att holdingbolag ansetts utgöra sådana åtgärder, bl.a. för Danmark, Luxemburg och Nederländerna.¹⁵²

Holdingbolagen motverkas inte nämnvärt i Sveriges dubbelbeskattningsavtal, i det fall där holdingbolagen har sin hemvist i Sverige. Däremot finns det ju väl utvecklade regleringar för att undvika holdingbolagsstrukturer i andra länder, som Sverige har dubbelbeskattningsavtal med, bl.a. har Nederländerna nämnts som exempel ovan. Att Sverige inte på ett mer aktivt sätt motverkar att holdingbolag etableras i Sverige är något som skulle kunna tänkas anses utgöra skadlig

¹⁵² Primarolorapporten (1999), Annex C.

skattekonkurrens, även om det inte anses vara det ännu enligt EU:s uppförandekod.

4.6.4 Riktlinjer utarbetade av Primarologruppen

Det skall bli intressant att se i vilken mån riktlinjerna, som presenterades av Primarologruppen, kommer att användas. De utvidgar ju definitionen av ”skadlig” i koden avsevärt och ger upphov till ett antal frågor vad gäller dubbelbeskattningsavtal. Bl.a. förbjuds exemptmetoden för ”finance branch inkomster” och holdingbolag om inte effektiva motverkande åtgärder finns. Det kan leda till att Sverige blir tvungen att omförhandla en del av sina dubbelbeskattningsavtal. Sverige har nämligen under lång tid använt exemptmetoden med progression i sina dubbelbeskattningsavtal, även om Sverige i senare avtal har infört avräkning beträffande samtliga eller de flesta slag av inkomster. I de senast slutna avtalen har emellertid Sverige i allt större omfattning återigen accepterat exemptbestämmelser, dock inte för beskattning av rörelse, där avräkning fortfarande är den vanligaste metoden. Det finns därför ingen möjlighet att hitta en enhetlig policy och min gissning är att Primarologruppens riktlinjer kommer att kräva en ordentlig genomgång av dubbelbeskattningsavtalens metodartiklar för svensk del, även om jag inte kan tänka mig att förekomsten av exemptmetoden kan vara ett tillräckligt kriterium för att anse att skadlig skattekonkurrens föreligger.

4.6.5 Avslutande kommentar

Dahlberg konstaterar i sin avhandling att Sverige inte har den särskilt förmånliga beskattning som kännetecknar, vad som benämns skadliga förmånlig skatteordning.¹⁵³ Jag tror inte att Dahlberg i detta fall tar sikte på dubbelbeskattningsavtalen särskilt, utan snarare tänker på intern rätt. Men jag anser att detta konstaterande gäller även för dubbelbeskattningsavtalen i förhållande till EU:s uppförandekod.

Jag tror inte att Sverige som genomgångsland i ett Treaty Shoppingförfarande eller Sverige som en stat med ett välutvecklat dubbelbeskattningsavtalsnät kan anses utgöra skadlig skattekonkurrens enligt EU:s uppförandekod. Förmånerna i dubbelbeskattningsavtalen beviljas generellt sätt såväl bosatta som icke bosatta i Sverige. Förmånerna är inte fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin och för det mesta förekommer egentlig ekonomisk verksamhet i medlemsstaten. Reglerna för beräkning av vinst avviker inte från internationellt vedertagna principer och insyn i skatteåtgärderna säkras genom att administrativt samarbete mellan staterna upprättas i dubbelbeskattningsavtalen. Att sedan dubbelbeskattningsavtalen kan leda till en betydlig lägre beskattningsnivå, främst vad gäller källskatter på utdelning, royalty och räntor, kan inte anses

¹⁵³ Dahlberg (2000), s. 47.

utgöra ett tillräckligt skäl till att anse att Sverige genom sitt dubbelbeskattningsavtalsnät bedriver skadlig skattekonkurrens.

Det som kanske kan tänkas är, att det faktum att holdingbolag som etableras i Sverige inte motverkas, anses utgöra skadlig skattekonkurrens enligt Uppförandekoden, eftersom det kan sägas att holdingbolagen inte utövar egentlig ekonomisk verksamhet i Sverige. Det Treaty Shoppingförfarande, som har den effekten att Sverige kan uppnå fördelar, är just det förfarande där Sverige är genomgångsland. Men Sverige fanns inte med bland de holdingbolagsfall som presenterades som skadliga av Primarologruppen, så det återstår att se vad som händer i framtiden.

I övrig tycker jag det är intressant att dubbelbeskattningsavtalen nämns så lite i Uppförandekoden. Dubbelbeskattningsavtalen medför en enorm möjlighet att öppna upp skadliga förmånliga skatteordningar till ett större antal länder och ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal är ofta ett viktigt kriterium när man väljer etableringsland för ett holdingbolag. Av artikel 293 i EG-fördraget och *Saint Gobain*-målet kan man få intrycket att EU anser att ingående av dubbelbeskattningsavtal ä bra och att EU vill utsträcka dubbelbeskattningsavtalens tillämpningsområde, men att EU inte riktigt har uppmärksammat att dubbelbeskattningsavtalen kan användas för exempelvis skadlig skattekonkurrens. Det återstår att se om riktlinjerna som utarbetats av Primarologruppen kommer att sätta dubbelbeskattningsavtalen lite mer i fokus.

5 OECD:s skattekonkurrensprojekt

5.1 Inledning

I maj 1996 uppmanade ministrarna OECD att utveckla metoder för att motverka de snedvridande effekterna som skadlig skattekonkurrens hade på investeringar, finansieringsbeslut och konsekvenserna för skattebaserna samt rapportera tillbaka 1998. Som svar på detta satte OECD:s Committee on Fiscal Affairs igång ett projekt om skadlig skattekonkurrens.¹⁵⁴

1998 publicerade OECD rapporten *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, som ställer upp kriterier för att fastställa vilka skattesystem som är skadliga. Rapporten innehåller även rekommendationer för att komma till rätta med dem. Denna rapport följdes av en framstegsrapport år 2000, *Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, vilken uppdaterade arbetet och identifierade 35 skatteparadis och 47 potentiellt skadliga förmånliga skatteordningar. Den senaste rapporten kom den 14 november 2001, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices, The 2001 Progress Report*, och ger en uppdatering på alla områden av arbetet, inklusive nyligen överenskomna förpliktelser för skatteparadiserna.¹⁵⁵

5.2 OECD:s skattekonkurrensrapport från 1998

5.2.1 Inledning

Skattekonkurrensrapporten ”*Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*” antogs av OECD:s råd den 9 april 1998 och offentliggjordes den 28 april samma år. Därigenom antog OECD:s råd en rekommendation till regeringarna i medlemsländerna och instruerade kommittén att fortsätta sitt arbete inom detta område och att utveckla en dialog med icke-medlemsländer.¹⁵⁶ Luxemburg respektive Schweiz avstod från att dels godkänna rapporten, dels från att anta rekommendationerna.¹⁵⁷

¹⁵⁴ OECD (1998), s. 7.

¹⁵⁵ About Harmful Tax Practices, <http://www.oecd.org/pages/home/displ...out-103-nodirectorate-no-no-no-22,FF.html>.

¹⁵⁶ Owens, Intertax nr. 8-9 1998 s. 230. OECD:s medlemsstater består av Australien, Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Island, Italien, Japan, Kanada, Republiken Korea, Luxemburg, Mexico, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Sverige, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern, USA samt Österrike, se Dahlberg, SN 1999 s. 209.

¹⁵⁷ OECD (1998), Annex II s. 75 och 78.

OECD-rapporten avser skadliga skattesystem¹⁵⁸ i form av skatteparadis¹⁵⁹ och skadliga förmånliga skatteordningar¹⁶⁰ i OECD-länder, och icke-medlemsländer samt deras beroende områden. Rapporten tar sikte på geografiskt rörliga verksamheter, såsom finansverksamhet och andra serviceaktiviteter.¹⁶¹

Rapporten definierar vilka faktorer som skall användas för att identifiera de skadliga skattesystemen och utmynnar i 19 rekommendationer. Några av rekommendationerna bygger på att medlemsstaterna skall skärpa sin interna lagstiftning och lagtillämpning och se över sina skatteavtal för att motverka skadliga skattesystem. Ett viktigt nytt fokus är att intensifiera informationsutbytet.¹⁶² Av särskild vikt är rekommendation 15 som även innehåller riktlinjer.¹⁶³

Det är viktigt att inledningsvis påpeka att OECD:s skattekonkurrensrapport inte innehåller några bindande förpliktelser för OECD:s medlemsstater.¹⁶⁴

5.2.2 Skatteparadis, skadliga förmånliga skatteordningar och normalskattestater

I kapitel 2 i rapporten anges kriterier för att identifiera skatteparadis och skadliga förmånliga skatteordningar. Åtskillnad görs mellan tre typer av skattejurisdiktioner; skatteparadis, skadliga förmånliga skatteordningar och normalskattestater. För att göra indelningen används två tänkta stater som jämförelseobjekt. En jämförelse görs mellan hur de två staterna beskattar inkomster från geografiskt rörliga verksamheter inom t.ex. finans- och servicesektorn. Jämförelsen mellan dessa två tänkta stater resulterar i följande indelning:

1. *Skatteparadis*. Den första staten är ett skatteparadis och tar ut ingen eller en obetydlig skatt för den aktuella inkomsten i förhållande till den andra staten.
2. *Skadliga förmånliga skatteordningar*. Den första staten tar ut betydande skatteinkomster från inkomster både för fysiska personer och bolag. I den första statens skattesystem finns det dock inslag som medger betydande skatteförmåner för den aktuella inkomsten i förhållande till motsvarande beskattningssituation i den andra staten.

¹⁵⁸ eng. harmful tax practices.

¹⁵⁹ eng. tax havens.

¹⁶⁰ eng. harmful preferential tax regimes. Dahlberg använder beteckningen parallellskattestat istället för skadlig förmånlig skatteordning. I denna uppsats kommer beteckningen skadlig förmånlig skatteordning att användas genomgående.

¹⁶¹ OECD (1998), s. 8 punkt 5-6.

¹⁶² Owens, Intertax, nr. 8-9 1998 s. 230.

¹⁶³ Dahlberg, SN 1999 s. 218.

¹⁶⁴ Dahlberg, SN 1999 s. 221.

Resultatet blir att inkomsten befinns vara föremål för låg eller ingen beskattning överhuvudtaget.

3. *Normalskattestat*. Den första staten tar ut betydande skatteinkomster från inkomster både för fysiska personer och bolag. Den effektiva skattesatsen är dock lägre än motsvarande skattesats som tas ut i den andra staten.

OECD-rapporten behandlar skattejurisdiktioner som faller under punkterna 1 och 2. Normalskattestater, som kan ha en lägre effektiv beskattning än andra stater, behandlas inte, såvitt de inte uppfyller något av de övriga kriterier som omnämns i OECD-rapporten. I rapporten nämns ingen skattesats för inkomster under vilken ett land skulle anses utöva skadlig skattekonkurrens.¹⁶⁵

5.2.3 Skatteparadis

Nyckelfaktorerna för att identifiera ett skatteparadis är följande:

- a. ingen eller endast nominell skatt,
- b. avsaknad av effektivt utbyte av information,
- c. avsaknad av insyn,
- d. inga reella aktiviteter.¹⁶⁶

Ingen eller endast nominell beskattning är den nödvändiga utgångspunkten för att en jurisdiktion skall kunna identifieras som ett skatteparadis. Om detta kombineras med en situation där en jurisdiktion erbjuder sig själv som en plats där personer som saknar hemvist där kan undkomma skatt i sina hemvistländer, skulle det kunna vara tillräckligt för att identifiera ett skatteparadis.¹⁶⁷

5.2.4 Skadliga förmånliga skatteordningar

5.2.4.1 Nyckelfaktorer

Skadliga förmånliga skatteordningar identifieras genom följande nyckelfaktorer:

- a. ingen eller endast låg effektiv skatt,
- b. systemet är avgränsat från den inhemska ekonomin, s.k. ring-fencing,
- c. avsaknad av insyn,
- d. avsaknad av effektivt utbyte av information.¹⁶⁸

¹⁶⁵ OECD (1998), s. 19-20 punkt 40-41.

¹⁶⁶ OECD (1998), s. 23 box I.

¹⁶⁷ OECD (1998), s. 22-23 punkt 52.

¹⁶⁸ OECD (1998), s. 27 Box 2.

Ingen beskattning eller låga effektiva skattesatser är en nödvändig utgångspunkt för bedömningen av om en skadlig förmånlig skatteordning föreligger. Men bedömningen skall vara baserad på en helhetsbedömning av var och en av nyckelfaktorerna som nämns i rapporten, och där det är relevant även av övriga faktorer som nämns i rapporten. I enlighet med denna bedömning kommer skadliga förmånliga skatteordningar att karakteriseras av låg eller ingen effektiv skattesats och en eller flera andra faktorer.¹⁶⁹

5.2.4.2 Övriga faktorer

Utöver nyckelfaktorerna i a-d anges en rad andra faktorer i rapporten som kan vara till hjälp vid identifieringen av skadliga förmånliga skatteordningar. Dessa ytterligare faktorer är följande: en konstgjord definition av skattebasen, internationella transfer pricingprinciper följs inte, inkomster som har sin källa i andra stater är undantagna från skatt i inkomsttagarens hemviststat (exempt), förhandlingsbara skattesatser eller skattebaser, förekomsten av sekretessbestämmelser, tillgång till ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal, skattesystem som marknadsförs som ett verktyg för att minska skatt, skattesystemet uppmuntrar verksamheter och arrangemang som helt grundas på skattemässiga hänsynstagande.¹⁷⁰

5.2.4.2.1 Särskilt om att inkomster som har sin källa i andra stater är undantagna från skatt i i inkomsttagarens hemviststat

Ett land som undantar alla utländska källstatsinkomster från beskattning, kan vara särskilt attraktivt eftersom undantagandet från beskattning reducerar den effektiva inkomstbeskattningen och uppmuntrar lokalisering av aktiviteter av skatteskäl snarare än av affärsmässiga skäl. Eftersom enheter som utnyttjar dessa skattesystem kan användas som ”conduits” eller för Treaty Shoppingförfaranden, kan de ha skadliga effekter på andra länder.¹⁷¹

5.2.4.2.2 Särskilt om ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal

OECD har uppmuntrat länder att utvidga sina dubbelbeskattningsavtalsnät, eftersom ett brett avtalsnät hjälper till att eliminera dubbelbeskattning och uppmuntrar samarbete mellan skattemyndigheter. Men ett brett dubbelbeskattningsavtalsnät kan öppna upp möjligheter för skadliga förmånliga skatteordningar, som erbjuds av avtalsländer, till ett större antal länder än vad som annars skulle vara fallet. En motivering bakom att utvidga avtalsnätet kan i en del länder vara att öka förmånerna i skadliga förmånliga skatteordningar. Ett brett avtalsnät är mindre utsatt för missbruk om de inblandade avtalen innehåller självförsvarande åtgärder, som t.ex.

¹⁶⁹ OECD (1998), s. 25-26 punkt 59.

¹⁷⁰ OECD (1998), s. 30-31 punkt 68-79.

¹⁷¹ OECD (1998), s. 32 punkt 73.

klara definitioner av hemvist, speciellt designade och omfattande anti-missbruksregleringar och effektiva mekanismer för informationsutbyte.¹⁷²

Påverkan och huruvida effekten är skadlig eller inte, beror på typen av skattsystem och avtalens innehåll. Till exempel är många skattsystem klart definierade och kan exkluderas från att täckas av avtalet genom specifika uteslutningsregler baserade på skattesatsjämförelser eller referenser till specifika sektioner i skattelagstiftningen. Informationsutbyte kan under vissa förhållanden öka ett lands möjligheter att skydda sin skattebas när det är nödvändigt. Eftersom länderna skiljer sig åt vad det gäller avtalspolicy, så kommer den här frågan att bli viktigare för en del länder än för andra länder.¹⁷³

5.2.5 Åtgärder mot skadlig skattekonkurrens

5.2.5.1 Inledning

Förslagen till motåtgärder i rapporten är utformade som rekommendationer och omfattar intern lagstiftning, dubbelbeskattningsavtal och internationellt samarbete.¹⁷⁴ Här kommer jag att koncentrera mig på de rekommendationer som gäller dubbelbeskattningsavtal. I rapporten ges också riktlinjer för skadliga förmånliga skatteordningar.¹⁷⁵

5.2.5.2 Rekommendationer avseende dubbelbeskattningsavtal

Rekommendationerna avseende dubbelbeskattningsavtal tar sikte på sätt att försäkra sig om att avtalsförmånerna inte utan avsikt gör förfaranden som konstituerar skadlig skattekonkurrens mer attraktiva eller hindrar användandet av nationella motåtgärder samt sätt att se till att bestämmelserna om informationsutbyte i dubbelbeskattningsavtalen används på ett mer effektivt sätt.¹⁷⁶ Sammanlagt finns det sju rekommendationer avseende dubbelbeskattningsavtal, rekommendation nummer 8-14.¹⁷⁷ Rekommendationerna 8-11 har ett nära samband med och tar sikte på att försäkra att dubbelbeskattningsavtal inte används för att främja skadliga skattsystem.¹⁷⁸

Rekommendation 8 anger att stater skall vidta åtgärder för ökat utbyte av upplysningar avseende skatteparadis och skadliga förmånliga skatteordningar vad gäller skadlig skattekonkurrens.¹⁷⁹ Det kan t.ex. ske

¹⁷² OECD (1998), s. 33 punkt 76.

¹⁷³ OECD (1998), s. 33 punkt 77.

¹⁷⁴ Dahlberg, SN 1999 s. 216.

¹⁷⁵ Dahlberg, SN 1999 s. 216.

¹⁷⁶ OECD (1998), s. 39 punkt 92 2:a strecksatsen.

¹⁷⁷ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 8-14, s. 68-69.

¹⁷⁸ OECD (1998), s. 46 punkt 113.

¹⁷⁹ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 8, s. 68.

genom att i ökad utsträckning använda sig av regler i avtalen som möjliggör utbyte av upplysningar (artikel 26 i OECD:s modellavtal).¹⁸⁰

Rekommendation 9 behandlar vilka personer som skall omfattas av skatteavtalens förmåner. I rekommendationen anges att staterna skall överväga att infoga särskilda regler i avtalen som begränsar avtalens förmåner så att de inte avser vissa personer och vissa inkomster.¹⁸¹ Det kan t.ex. röra sig om särskilt lågbeskattade bolagstyper ("subjektsregler") och inkomster ("objektsregler").¹⁸² Staterna skall även överväga om inte redan befintliga regler i avtalen kan användas för detta ändamål. Rekommendationen innebär även att OECD:s modellavtal skall ändras så att det innehåller regler eller förtydliganden som erfordras i detta avseende.¹⁸³

Rekommendation 10 avser att OECD-kommentaren förtydligas i syfte att avlägsna oklarheter vad gäller förenligheten mellan internrättsliga skatteflyktsregler och OECD:s modellavtal.¹⁸⁴ Det gäller t.ex. frågan om CFC-reglernas förenlighet med skatteavtalen.¹⁸⁵

Rekommendation 11 avser en förteckning över uteslutningsartiklar¹⁸⁶ i dubbelbeskattningsavtalen.¹⁸⁷ Uteslutningsartiklar är den typ av artiklar som utesluter vissa personer eller inkomster från avtalens tillämpningsområde.¹⁸⁸ Avsikten är att OECD:s skattekommitté skall upprätta och hålla en aktuell förteckning över sådana uteslutningsartiklar. Förteckningen kan användas av medlemsstaterna som referens när nya avtal förhandlas fram eller gamla avtal omförhandlas.¹⁸⁹

Skatteavtal med skatteparadis behandlas i rekommendation 12. Rekommendationen innebär att stater skall överväga att säga upp dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis samt att i framtiden inte ingå dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis.¹⁹⁰

I rekommendation 13 behandlas samordnade program mellan stater för att motverka skadlig skattekonkurrens, t.ex. "joint-audits" och "co-ordinated training programmes".¹⁹¹ Rekommendation 14 behandlar bistånd med indrivning av skatt.¹⁹²

¹⁸⁰ OECD (1998), s. 47 punkt 117.

¹⁸¹ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 9, s. 68.

¹⁸² Dahlberg, SN 1999 s. 217.

¹⁸³ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 9, s. 68.

¹⁸⁴ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 10, s. 68.

¹⁸⁵ Dahlberg, SN 1999 s. 217.

¹⁸⁶ eng. exclusion provisions.

¹⁸⁷ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 11, s. 68-69.

¹⁸⁸ Dahlberg, SN 1999 s. 217.

¹⁸⁹ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 11, s. 68-69.

¹⁹⁰ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 12, s. 69.

¹⁹¹ OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 13, s. 69.

¹⁹² OECD (1998), APPENDIX, II Recommendations concerning tax treaties 14, s. 69.

5.2.5.3 Riktlinjer för skadliga förmånliga skatteordningar

OECD:s skattekonkurrensrapport innehåller sex riktlinjer. Enligt den första riktlinjen skall medlemsstaterna avstå från att bl.a. införa, utvidga eller förstärka lagstiftning eller administrativ praxis som konstituerar skadlig skattekonkurrens.¹⁹³

Enligt den andra riktlinjen skall medlemsstaterna granska sin nuvarande lagstiftning och administrativa praxis i syfte att identifiera lagstiftning och administrativ praxis som konstituerar skadlig skattekonkurrens. Sådan lagstiftning eller administrativ praxis skall rapporteras till Forumet och skall föras in i en särskild förteckning inom två år från det datum när riktlinjerna godkänts av OECD:s råd.¹⁹⁴

Den tredje riktlinjen är att medlemsstaterna inom fem år från det att OECD:s råd godkänt riktlinjerna tar bort de skadliga element i deras förmånliga skatteregimer som har identifierats i den förteckning som upprättat enligt den andra riktlinjen.¹⁹⁵

Riktlinje fyra innebär att varje medlemsstat kan begära prövning om en lagstiftningsåtgärd eller liknande¹⁹⁶ i en medlemsstat konstituerar skadlig skattekonkurrens. Forumet skall utgöra redskapet i denna prövningsprocess, men det kan inte utfärda bindande rekommendationer i detta avseende.¹⁹⁷

Den femte riktlinjen nämner dubbelbeskattningsavtalen. Medlemsstaterna skall enligt denna samordna sina åtgärder i intern rätt och i dubbelbeskattningsavtal mot skadlig skattekonkurrens utövad av andra stater.¹⁹⁸

Riktlinje sex innebär att medlemsstaterna skall använda forumet för att aktivt arbeta för att icke-medlemsländer ansluter sig till riktlinjerna.¹⁹⁹

Tidsplanen och proceduren för genomförande är i rapporten koncentrerat kring dessa sex riktlinjer och det särskilt inrättade Forumet, där alla länder avses delta. Forumet kan sägas vara motorn i förändringsarbetet.²⁰⁰

¹⁹³ OECD (1998), APPENDIX, Recommendation 15 Guidelines for dealing with harmful preferential tax regimes in member countries, s. 70-71.

¹⁹⁴ OECD (1998), APPENDIX, Recommendation 15 Guidelines for dealing with harmful preferential tax regimes in member countries, s. 70.

¹⁹⁵ OECD (1998), APPENDIX, Recommendation 15 Guidelines for dealing with harmful preferential tax regimes in member countries, s. 70.

¹⁹⁶ eng. measure.

¹⁹⁷ OECD (1998), APPENDIX, Recommendation 15 Guidelines for dealing with harmful preferential tax regimes in member countries, s. 71.

¹⁹⁸ OECD (1998), APPENDIX, Recommendation 15 Guidelines for dealing with harmful preferential tax regimes in member countries, s. 71.

¹⁹⁹ OECD (1998), APPENDIX, Recommendation 15 Guidelines for dealing with harmful preferential tax regimes in member countries, s. 71.

²⁰⁰ Dahlberg, SN 1999 s. 219. För mer information om Forumets uppgifter, se Dahlberg SN 1999 s. 220.

5.3 OECD:s skattekonkurrensrapport från 2000

OECD presenterade år 2000 rapporten *Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*.²⁰¹

Forumet har i rapporten identifierat förmånliga skatteordningar. De är identifierade som potentiellt skadliga om de har drag som pekar på att skatteordningen har potential att konstituera ett skadligt skattesystem, även om det ännu inte har skett en sammantagen bedömning av alla relevanta faktorer för att fastslå om skatteordningen verkligen är skadlig. Därmed inkluderar de potentiella skadliga skatteordningarna, skatteordningar där den faktiska skadan beror på skatteordningens tillämpning under speciella omständigheter och skatteordningar som har drag som faller in under kriterierna för skadliga förmånliga skatteordningar, men som ännu inte bedömts vara skadliga eller icke skadliga. Ytterligare arbete skall hjälpa medlemsstaterna att avgöra vilka av deras potentiella skadliga skatteordningar som verkligen är skadliga, och hur de skall avlägsna de skadliga dragen i sådana skadliga skatteordningar.²⁰²

De förmånliga skatteordningar som är identifierade som potentiellt skadliga finns inom försäkringsområdet²⁰³, där Sverige listas med utländska kapitalförsäkringar, finansiering och leasing²⁰⁴, fondförvaltare²⁰⁵, bankverksamhet²⁰⁶, ”headquarter regimes”, distributionscenter²⁰⁷, servicecenter²⁰⁸, rederiverksamhet²⁰⁹ och blandade aktiviteter²¹⁰. De förmånliga skatteordningarna är listade kategori för kategori. 47 förmånliga skatteordningar har identifierats, men vissa av dem är med i mer än en kategori på listan.²¹¹

Skatteordningar med holdingbolag och liknande förmånliga skatteordningar inkluderas inte i rapporten, även om sådana skatteordningar kan utgöra skadlig skattekonkurrens. Ett antal skatteordningar med holdingbolag och liknade bestämmelser presenterades för Forumet. Forumet kom inte fram till några slutsatser rörande deras status som potentiella skadliga förmånliga skatteordningar beroende på dessa skatteordningars komplexitet, inklusive

²⁰¹ OECD (2000), s. 6.

²⁰² OECD (2000), s. 12 punkt 10.

²⁰³ eng. Insurance.

²⁰⁴ eng. Financing and Leasing.

²⁰⁵ eng. Fund Managers.

²⁰⁶ eng. Banking.

²⁰⁷ eng. Distribution Centre Regimes.

²⁰⁸ eng. Service Centre Regimes.

²⁰⁹ eng. Shipping.

²¹⁰ eng. Miscellaneous Activities.

²¹¹ OECD (2000) s. 12-14 punkt 11.

deras möjliga samverkan med dubbelbeskattningsavtal och med generellt tillämpliga principer i nationell rätt. I fortsättningen kommer arbetet med skatteordningar med holdingbolag och liknande förmånliga skatteordningar att prioriteras högt i Forumets arbete. Holdingbolag och liknande förmånliga skatteordningar i Österrike, Belgien, Danmark, Frankrike, Tyskland, Grekland, Island, Irland, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien och Schweiz undersöks.²¹²

Vad det gäller skatteparadiserna har ett litet antal av de jurisdiktioner som undersökts av Forumet, innan denna rapport, förbundet sig, på högsta politiska nivå, att eliminera sina skadliga skattesystem och att följa principerna i 1998 års rapport. Som en följd av detta inkluderar 2000 års rapport inte namnen på de länder som har förbundet sig på detta sätt, även om de för närvarande uppfyller kriterierna för skatteparadis.²¹³ Listan skall vara färdig den 31 juli 2001.²¹⁴

5.4 OECD:s skattekonkurrensrapport från 2001

I november 2001 presenterades rapporten *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report* och den fokuserar primärt på arbetet med skatteparadis i enlighet med rapporten från år 2000.²¹⁵

Arbetet med medlemsländerna består i att utarbeta "application notes" som skall hjälpa medlemsländerna att avgöra om förmånliga skatteordningar är, eller kan användas för, att vara skadliga och att avgöra hur man skall avlägsna de skadliga dragen i sådana skatteordningar.²¹⁶

Forumet har fört en omfattande dialog med de skatteparadis som listades i rapporten från år 2000.²¹⁷ En jurisdiktion kommer inte att anses som icke-samarbetsvillig, om den före den 28 februari 2002 förbinder sig till insyn och effektivt utbyte av information.²¹⁸

²¹² OECD (2000), s. 15 punkt 12.

²¹³ OECD (2000), s. 16-17 punkt 17. För en lista över skatteparadiserna i denna rapport, se OECD (2000) s. 17.

²¹⁴ OECD (2000), s. 18 punkt 18; De jurisdiktioner som listats som skatteparadis och som vid denna tidpunkt inte har åtagit sig att eliminera skadliga skattesystem på det sätt som 1998 års rapport beskriver kommer automatiskt att tas upp på listan över icke-samarbetsvilliga skatteparadis, se OECD (2000) s. 18 punkt 18. Det åtagande som är nödvändiga för att slippa hamna på denna lista, är ett politiskt dokument där jurisdiktionen antar ett schema för förändringar för att eliminera skadliga skattesystem innan den 31 december 2005, se OECD (2000) s. 19 punkt 21.

²¹⁵ OECD (2001), s. 2 och 6 punkt 11.

²¹⁶ OECD (2001), s. 6 punkt 12.

²¹⁷ OECD (2001), s. 8 punkt 18.

²¹⁸ OECD (2001), s. 11 punkt 36. Sedan rapporten från år 2000 presenterades har ytterligare 5 jurisdiktioner förpliktat sig att eliminera skadliga skattesystem. Dessa länder är Aruba, Bahrain, Isle of Man, Nederländska Antillerna och Seychellerna, se OECD (2001), s. 9 punkt 21-22. De övriga jurisdiktionerna är Bermuda, Malta, Cayman Islands, Cypern, Malta, Mauritius och San Marino, se OECD (2001), s. 8 punkt 17. Tonga har nyligen

5.5 Omfattas dubbelbeskattningsavtalen av OECD:s skattekonkurrensrapporter?

Dubbelbeskattningsavtalen omfattas av OECD:s skattekonkurrensrapporter, dels för att OECD-rapporten från 1998 har utformat uttryckliga rekommendationer för dubbelbeskattningsavtal och dels för att denna rapport nämner ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal som en av de övriga faktorer som används för att fastställa om en skadlig förmånlig skatteordning föreligger. Dubbelbeskattningsavtalen reglerar även rörliga verksamheter, såsom finansverksamhet och andra serviceaktiviteter, som är de verksamheter som OECD-rapporten från 1998 avser. Även om dubbelbeskattningsavtalen naturligtvis inte uteslutande reglerar denna typ av verksamheter.

5.6 Utgör de svenska dubbelbeskattningsavtalen skadlig skattekonkurrens enligt OECD:s skattekonkurrensrapporter?

5.6.1 Konstituerar de svenska dubbelbeskattningsavtalen ett skatteparadis?

Nyckelfaktorerna för att identifiera ett skatteparadis; ingen eller endast nominell skatt, avsaknad av effektivt byte av information, avsaknad av insyn och inga reella aktiviteter kan inte sägas vara uppfyllda av Sverige med hänsyn till dubbelbeskattningsavtalen. Tvärtom främjar dubbelbeskattningsavtalen, som tidigare nämnts, både insyn och utbyte av information mellan avtalsstaterna. Inte heller de två andra kriterierna kan sägas passa in på svenska förhållanden. Sverige med sitt dubbelbeskattningsavtalsnät, Sverige över huvud taget för den delen, utgör inte ett skatteparadis.

vidtagit lagändringar och administrativa åtgärder för att åtgärda de områden som ledde till dess identifiering som skatteparadis av OECD år 2000. Därmed kommer Tonga inte att finnas med på listan över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner, se OECD (2001), s. 9 punkt 22. Den 27 februari 2002 lovade Jersey och Guernsey att delta. Detsamma har Grenada, St. Vincent och Antigua. Jersey och Guernsey villkorar dock ditt samarbete med att också Schweiz och Luxemburg ställer upp, vilket varken Schweiz eller Luxemburg lovat per den sista februari, se Nandorf, DN 2002-03-03 s. C2. Den svarta listan kommer att presenteras tidigast i april 2003 och de länder som hamnar på den riskerar sanktioner, se Rosin, SvD 2001-11-16, <http://www.ad.se/cgi-bin/add/nyadsearch?keystr=646147B7173C319DD56CD6A8680D>.

5.6.2 Konstituerar de svenska dubbelbeskattningsavtalen en skadlig förmånlig skatteordning?

5.6.2.1 Nyckelfaktorer

För att konstatera om en skadlig förmånlig skatteordning föreligger finns det fyra nyckelfaktorer att ta hänsyn till; ingen eller endast låg effektiv skatt, systemet är avgränsat från den inhemska ekonomin, s.k. ring-fencing, avsaknad av insyn samt avsaknad av effektivt utbyte av information.

Dubbelbeskattningsavtalen innebär ibland ingen eller endast låg effektiv skatt, men dess primära syfte är endast att undanröja dubbelbeskattning. Ingen beskattning eller endast låga effektiva skattesatser är en nödvändig förutsättning för bedömningen av om en skadlig förmånlig skatteordning föreligger. När det besvarats nekande kan jag egentligen avsluta min analys här.

Man kan inte heller säga att dubbelbeskattningsavtalen utgör ett system, som är avgränsat från den inhemska ekonomin. De är snarare ett sätt, ett nödvändigt sätt, att integrera den inhemska ekonomin med världshandeln. Dubbelbeskattningsavtalen skapar dessutom en plattform för insyn och effektivt utbyte av information i och med att administrativt samarbete upprättas mellan avtalsstaterna. Det kan därför konstateras att ingen av dessa faktorer är uppfyllda vad gäller de svenska dubbelbeskattningsavtalen.

OECD:s skattekonkurrensrapporter tar inte upp holdingbolag än så länge, men har för avsikt att undersöka holdingbolagsfallen närmare i framtiden. Detta innebär för svensk del att det faktum att Sverige, i Treaty Shoppingförfaranden där Sverige är genomgångsland, d.v.s. där ett holdingbolag etableras i Sverige, inte motverkar detta förfarande, än så länge inte kan anses utgöra skadlig skattekonkurrens enligt OECD:s skattekonkurrensrapporter.

5.6.2.2 Övriga faktorer

5.6.2.2.1 Inledning

Även om det inte kan konstateras att det svenska dubbelbeskattningsavtalsnätet utgör ett skadligt förmånligt skattessystem enligt nyckelfaktorerna, vill jag emellertid peka på de övriga faktorer, som tjänar som hjälpkriterier till nyckelfaktorerna, och som faktiskt i viss mån uppmärksammar skattekonkurrensproblematiken med dubbelbeskattningsavtalen.

5.6.2.2.2 Inkomster som har sin källa i andra stater är undantagna från skatt i inkomsttagarens hemviststat

En övrig faktor tar upp att inkomster som har sin källa i andra stater är undantagna från skatt i inkomsttagarens hemviststat. Det sägs i rapporten från 1998 vara särskilt attraktivt eftersom det reducerar den effektiva inkomstbeskattningen och uppmuntrar lokalisering av aktiviteter snarare av skatteskal än av affärsmässiga skäl och kan leda till skadliga effekter i andra länder. Sverige har som tidigare nämnts tidigare tillämpat exemptmetoden och har i större utsträckning återigen börjat använda sig av denna metod i sina dubbelbeskattningsavtal. Detta är alltså ett kriterium som till viss del uppfylls av Sverige och det svenska dubbelbeskattningsavtalsnätet, även om det saknar sådan dignitet att det ensamt leder till att det svenska dubbelbeskattningsavtalsnätet kan anses konstituera en skadlig förmånlig skatteordning.

5.6.2.2.3 Ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal

Bland de övriga faktorerna, nämns även ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal. Sverige har verkligen ett väl utbyggt dubbelbeskattningsavtalsnät.

OECD påpekar i rapporten från 1998, att ett väl utbyggt dubbelbeskattningsavtalsnät kan leda till att skadliga förmånliga skatteordningar öppnas upp för ett större antal länder än vad som annars skulle ha varit fallet. En motivering bakom en utvidgning av avtalsnätet kan vara att öka förmånerna av skadliga förmånliga skattesystem. Avtalen sägs vara mindre utsatta för missbruk, om de inblandade avtalen innehåller självförsvarande åtgärder. Påverkan och huruvida effekten är skadlig eller inte beror på typen av skattesystem och avtalens innehåll.

De svenska dubbelbeskattningsavtalen innehåller i och för sig i stor utsträckning uteslutningsartiklar. Men det är främst i de fall när Sverige har något att förlora på att inte motverka förfarandet. För det fall att ett holdingbolag etableras i Sverige finns det inga tillämpliga uteslutningsregler i de svenska dubbelbeskattningsavtalen och inga tillämpliga motverkande regler i intern rätt. Skatteundandragande sker då från andra stater. Sverige har inget att förlora på detta förfarande. Skatteintäkterna blir kanske lite större, eller i alla fall inte mindre för Sveriges del.

Även om detta kriterium kan anses uppfyllt för svensk del, räcker det inte för att konstatera att det svenska dubbelbeskattningsavtalsnätet utgör en skadlig förmånlig skatteordning. Man får snarare tolka detta kriterium så att ett brett dubbelbeskattningsavtalsnät är en av många mindre betydelsefulla faktorer vid bedömningen av om en skadlig förmånlig skatteordning föreligger, men att dubbelbeskattningsavtalsnätet i sig inte kan utgöra en skadlig förmånlig skatteordning.

5.6.3 Rekommendationer avseende dubbelbeskattningsavtal

Rekommendationerna avseende dubbelbeskattningsavtal tar sikte på att utöka informationsutbytet och samarbetet mellan medlemsländerna, införande av uteslutningsartiklar i avtalen, det skall t.o.m. upprättas en förteckning över uteslutningsartiklar som skall användas som referens av medlemsstaterna, medlemsstaterna skall överväga att säga upp avtal med skatteparadis samt att inte ingå dubbelbeskattningsavtal med skatteparadis. Det talas om samordnade program mellan stater för att motverka skadlig skattekonkurrens och om bistånd med indrivning av skatt. Det känns som Sverige ligger väl framme här med ett etablerat administrativt samarbete i sina dubbelbeskattningsavtal och uteslutningsartiklar i de flesta av dem. Men rekommendationerna kommer säkert att leda till översyn och kanske ändringar av de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Det finns ju dessutom svenska dubbelbeskattningsavtal som saknar uteslutningsartiklar.

5.6.4 Riktlinjen som avser dubbelbeskattningsavtal

Den femte riktlinjen nämner dubbelbeskattningsavtalen och den innebär att medlemsstaterna skall samordna sina åtgärder i intern rätt och i dubbelbeskattningsavtal mot skadlig skattekonkurrens som utövas av andra stater. Det känns även här som att Sverige är långt framme p.g.a. av sitt, i dubbelbeskattningsavtalen etablerade, administrativa samarbete med andra stater.

5.7 Avslutande kommentar

Det svenska dubbelbeskattningsavtalsnätet kan inte anses konstituera ett skatteparadis och inte en skadlig förmånlig skatteordning heller enligt OECD:s skattekonkurrensrapporter. Det som är intressant med OECD:s skattekonkurrensprojekt är emellertid att dubbelbeskattningsavtalens betydelse på skattekonkurrensområdet uppmärksammas i så stor utsträckning i form av rekommendationer med avseende på dubbelbeskattningsavtal och ett brett nät av dubbelbeskattningsavtal som en övrig faktor vid bedömningen om en skadlig förmånlig skatteordning föreligger.

Sveriges attityd i Treaty Shoppingförfaranden, där Sverige är genomgångsland, kan än så länge inte anses utgöra skadlig skattekonkurrens eftersom OECD:s skattekonkurrensrapporter i nuläget inte tar upp holdingbolagsfallen. OECD har emellertid för avsikt att undersöka holdingbolagsfallen i framtiden.

6 Slutord

Det går att argumentera för att en effekt av den ökade globaliseringen är att många stater utformar sina dubbelbeskattningsavtal på ett sätt som lockar till sig företag och investerare och att dessa stater i viss mån har något att tjäna på detta tillvägagångssätt. Sverige är också en av de stater som har ingått flest dubbelbeskattningsavtal och det skulle kunna vara så att möjligheten att locka till sig företag och investeringar med hjälp av dubbelbeskattningsavtalen är en bidragande orsak till detta. Det får dock anses vara ett uttryck för en internationellt accepterad form av skattekonkurrens, eftersom dubbelbeskattningsavtalsnät av denna typ, efter en närmare analys inte kan anses som skadlig skattekonkurrens enligt de kriterier som uppställs i EU:s uppförandekod respektive OECD:s skattekonkurrensrapporter.

Det kan emellertid anses vara på ett annat sätt när stater inte på ett effektivt sätt kan anses motverka etablering av holdingbolag i den egna staten, och således underlättar Treaty Shoppingförfaranden där den egna staten är genomgångsland, medan den motverkar holdingbolag i andra stater, såsom Sverige gör. Visserligen finns Sverige inte med bland det fall av holdingbolag, som Primarologruppen tog upp på sin lista. Men det finns ingen motivering till varför Sverige inte är med på listan, eller snarare varför de andra länderna är med. Dessutom är holdingbolag något som skall prioriteras inom OECD:s skattekonkurrensprojekt inom den närmaste tiden. Inte heller här har Sverige nämnts bland de länder som skall undersökas, men vem vet vad den utvecklingen kommer att leda till. Det återstår alltså att se om Sverige med sina holdingbolag kommer att utgöra skadlig skattekonkurrens i framtiden.

Man kan emellertid konstatera, främst med hjälp av OECD:s konkurrensrapport från 1998, att dubbelbeskattningsavtalens inverkan på den skadliga skattekonkurrensens omfattning uppmärksammas allt mer. Ett brett och väl utbyggt dubbelbeskattningsavtalsnät anses nämligen, enligt OECD:s skattekonkurrensrapport från 1998, bidra till att ett skatteparadis eller en skadlig förmånlig skatteordning får större genomslagskraft och når fler personer, än de skulle gjort utan detta avtalsnät. Därför är det viktigt att utforma rekommendationer för hur dubbelbeskattningsavtalen bör vara utformade, något som redan skett inom OECD:s skattekonkurrensprojekt och kan sägas vara på gång inom EU:s uppförandekod i och med de riktlinjer som presenterades av Primarologruppen.

Jag kan inte låta bli att reflektera över att OECD i så stor utsträckning uppmärksammar dubbelbeskattningsavtalens betydelse i detta sammanhang, jämfört med EU. Det beror sannolikt på att OECD i och med sitt arbete med modellavtalet och kommentaren till det, samt t.ex. rapporten *International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies*, har stor kunskap om

dubbelbeskattningsavtal och väl känner till fördelarna med dem, samt riskerna och därmed är bättre rustade för att se problemen med dubbelbeskattningsavtalen i samband med skadlig skattekonkurrens och föreslå åtgärder i form av rekommendationer. Inom EU kan man inte säga att denna kunskap finns. EU har inte kompetens på den direkta beskattningens område och art. 293 i EG-fördraget har inte använts för att ingå ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal på EU-nivå. I och med *Saint Gobain*-målet kan man väl nästan säga att EU tog ett steg mot att utvidga dubbelbeskattningsavtalen tillämpningsområde, medan OECD försöker begränsa deras tillämpningsområde genom att upprätta en förteckning över uteslutningsartiklar som medlemsstaterna kan ha som referens vid avtalsförhandlingar.

Det återstår att se om dubbelbeskattningsavtalen och Treaty Shopping kommer att få mer uppmärksamhet i skattekonkurrenssammanhang framöver. Jag tror att så kan bli fallet eftersom OECD i så stor utsträckning fokuserar på dubbelbeskattningsavtalen i sina rekommendationer och p.g.a. de riktlinjer som presenterats av Primarologruppen. Jag tror emellertid inte att dubbelbeskattningsavtalen ensamma kommer att kunna anses utgöra skadlig skattekonkurrens, men det är möjligt att dess vikt som faktor vid bedömningen av om skadlig skattekonkurrens föreligger kommer att öka. Vad det gäller staternas attityd i Treaty-Shoppingsförfarande, där det egna landet är genomgångsland, har den redan uppmärksammats enligt EU:s uppförandekod i och med de av Primarolgruppen listade holdingbolagsfallen. Min gissning är att holdingbolagsfallen kommer att uppmärksammas än mer i framtiden eftersom även OECD har börjat undersöka dem i ett antal länder.

Bilaga A

Sveriges överenskommelser med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning

Nedan följer en förteckning över de stater med vilka Sverige har gällande dubbelbeskattningsavtal.

Albanien	Grekland	Luxemburg	Spanien
Amerikas Förenta Stater	Grönland	Makedonien	Sri Lanka (Ceylon)
Argentina	Indien	Malaysia	Storbritannien
Australien	Indonesien	Malta	Sydafrika, Republiken
Bangladesh	Irak	Marocko	Tanzania
Barbados	Iran	Mauritius	Thailand
Belgien	Irland	Mexiko	Tjeckien, Republiken
Bolivia	Island	Namibia	Trinidad och Tobago
Botswana	Israel	Nederländerna	Tunisien
Brasilien	Italien	Norge	Turkiet
Bulgarien	Jamaica	Nya Zeeland	Tyskland
Canada	Japan	Oman	Ukraina
Cypern	Jugoslavien	Pakistan	Ungern
Danmark	Kazakstan	Peru	Uruguay
Egypten	Kenya	Polen	Venezuela
Estland	Kina, Folkrepubliken	Rumänien	Vietnam
Filipinerna	Korea	Ryssland	Vitryssland
Finland	Kuwait	Schweiz	Zambia
Frankrike	Lettland	Singapore	Zimbabwe
Färöarna	Libanon	Slovakien, Republiken	Österrike
Gambia	Litauen	Socialistiska Rådsrepublikens Union	

219

²¹⁹ Överenskommelser med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning, <http://www.rsv.se/skatter/internationellt/avtal.html>.

Bilaga B

Effekterna av den totala genomsnittliga erforderliga avkastningen av ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal

Hemvist

Källa

<i>Land</i>	<i>Inhemsk</i>	<i>Med DBA</i>	<i>Utan DBA</i>	<i>% skillnad</i>	<i>Med DBA</i>	<i>Utan DBA</i>	<i>% Skillnad</i>
Storbritannien	5,9	6,7	8,2	1,5	7,0	9,0	2,0
USA	5,8	7,1	8,2	1,1	7,5	10,7	3,2
OECD-genomsnitt	5,9	7,5	9,7	2,2	7,5	9,7	2,2

Första delen av diagrammet visar hemvist, d.v.s. investeringar från nämnda land till vänster i tabellen till andra länder. Andra delen av diagrammet visar källa, d.v.s. investeringar från andra länder till nämnda land till vänster i diagrammet.

Diagrammet visar den erforderliga graden av en investerings avkastning som ger en avkastning på 5 % till en inhemsk skatte-exempt skattebetalare. Kapitalexportneutralitet skulle existera om avkastningen under kolumnen för ”hemvist” var densamma som under kolumnen för ”inhemsk”. Kapitalimportneutralitet skulle existera om avkastningen under kolumnen för ”källa” var densamma som under kolumnen för ”inhemsk”.

Slutsatsen som man kan dra av detta diagram är att dubbelbeskattningsavtal spelar en mindre roll för inhemska skattebetalare som vill investera utomlands och att dubbelbeskattningsavtalen är mer fördelaktiga för personer med hemvist i andra stater som vill investera i den aktuella staten.²²⁰

²²⁰ Avery Jones, Tax Law Review 1999 s. 5.

Litteraturförteckning

Offentligt material

- EU *Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska Unionen*, ett meddelande från kommissionen till rådet och europaparlamentet, KOM (97) 564 slutlig, Bryssel den 5 november 1997
- EU *Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik*, EGT C 2 6 januari 1998 (98/C 2/01) [cit. Ekofin-rådets slutsatser (1997)]
- EU *Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning*, bilaga 1 till Ekonfin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01) [cit. EU:s uppförandekod (1997)]
- EU *Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group*, meddelande från Code of Conduct Group (Business Taxation) till Ekofin-rådet den 29 november 1999, <http://ue.eu.int> "miscellaneos" [cit. Primarolo-rapporten (1999)]
- OECD *Double Taxation Conventions and International Tax Law – A Manual on The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, 2:a upplagan, Sweet & Maxwell, London 1994 [cit. Kommentaren till OECD:s modellavtal (1992)]
- OECD *International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies*, OECD Publications, Paris 1987 [cit. OECD (1987)]
- OECD *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, OECD Publications, Paris 1998 [cit. OECD (1998)]
- OECD *Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal*

Affairs, OECD Publications, Paris 2000 [cit. OECD (2000)]

OECD *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report*, OECD Publications, Paris 2001 [cit. OECD (2001)]

Litteratur

Böcker

Dahlberg, Mattias *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus förlag, Uppsala 2000 [cit. Dahlberg (2000)]

Lindencrona, Gustaf *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm 1994 [cit. Lindencrona (1994)]

Mattsson, Nils *Svensk internationell beskattningsrätt*, 13:e upplagan, Norstedts Juridik, Göteborg 2000 [cit. Mattsson (2000)]

Pelin, Lars *Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, 2:a upplagan, Prose Design & Grafik, Lund 2000 [cit. Pelin (2000)]

Ståhl, Kristina & Österman, Roger P. *EG-skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala 2000 [cit. Ståhl & Österman (2000)]

Artiklar

Affärsvärlden "Holland lockar". I: *Affärsvärlden* 2000-08-09 s. 22-28

Avery Jones, John F. "The David R. Tillingham Lecture - Are Tax Treaties Necessary?". I: *Tax Law Review* 1999 s. 1-38

Dahlberg, Mattias "Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD". I: *Skattenytt* 1999 s. 209-222

Dahlberg, Mattias "Treaty Shopping och begränsningsartikeln i det nya skatteavtalet Sverige-USA". I: *Skattenytt* 1995 s. 695-706

- Ellis, Maarten J. "The Code of Conduct in 2000: Cracking the Code or Coating the Crack?". I: *European Taxation* nr. 9 2000 s. 414-417
- Monti, Mario "The Climate is Changing". I: *EC Tax Review* 1998 nr. 1 s. 2-3.
- Mutén, Leif "IFA-kongressen i München". I: *Svensk Skattetidning* 2000 s. 912-922
- Nandorf, Tove "Skatteparadis följer OECD:s råd". I: *Dagens Nyheter* 2002-03-03 s. C2
- Nijkamp, Heleen "Landmark Agreement on EU Tax Package: New Guidelines Stretch Scope of EU Code of Conduct". I: *EC Tax Review* nr. 3 2001 s. 147-154
- Owens, Jeffrey "Curbing Harmful Tax Competition – Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs". I: *Intertax* nr. 8-9 1998 s. 230-234
- Rabe, Gunnar: "Utredningen om vissa internationella skattefrågor". I: *Skattenytt* 2001 s. 171-179
- Rosin, Björn Erik "Några månaders respit för skatteparadiserna". I: *Svenska Dagbladet* 2001-11-16, <http://www.ad.se/cgi-bin/add/nyadsearch?keystr=646147B7173C319DD56CD6A8680D>, utskriven 2002-01-27
- Sundgren, Peter "Efterlevnad av traktater". I: *Svensk Skattetidning* 1995 s. 461-469
- Sundgren, Peter "Treaty Shopping". I: *Skattenytt* 1992 s. 370-386

Internet

- "About Harmful Tax Practices", <http://www.oecd.org/oecd/pages/home/displ...out-103-nodirectorate-no-no-no-22,FF.html>, utskrift 2001-12-06
- "Överenskommelser med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning", <http://www.rsv.se/skatter/internationellt/avtal.html>, utskrift 2001-06-18

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Mål C-336/96 *Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*
REG 1998 s. I-2793 [cit. Mål C-336/96 *Gilly*]

Mål C-307/97 *Compagnie de Saint Gobain, Zweigniederlassung
Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt* REG 1999 s. I-6161 [cit.
Mål C-307/97 *Saint Gobain*]