



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jessica Nilsson

Nederländska Antillerna och
skatteparadisproblematiken
– ur ett skattekonkurrensperspektiv

Examensarbete
20 poäng

Sture Bergström
Anette Bruzelius

Skatterätt
Höstterminen 2000

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING OCH BAKGRUND	5
1.1 Syfte och avgränsningar	7
1.2 Metod och material	7
1.3 Disposition	8
2 SKADLIG SKATTEKONKURRENS	9
2.1 OECD:s skattekonkurrensrapport	9
2.1.1 Skatteparadis	10
2.1.2 Skadliga förmånliga skattesystem	11
2.1.3 Nederländska Antillerna ett skatteparadis	11
2.2 EU:s uppförandekod	12
2.2.1 Skadliga skatteåtgärder på Nederländska Antillerna	13
3 FÖRETAGSBESKATTNINGEN PÅ NEDERLÄNDSKA ANTILLERNA	14
3.1 Skattskyldighet	14
3.2 Tax rulings	15
3.3 Onshore och offshore	15
3.3.1 Beskattning av onshore-bolag	18
3.3.2 Beskattning av offshore-bolag	19
3.4 Lättnadsregler och specialregleringar	19
3.4.1 Investment- och holdingbolag	19
3.4.2 Finance-bolag	20
3.4.3 Royaltybolag	20
3.4.4 Mutual funds	20
3.4.5 Offshore-banker	21
3.4.6 Captive insurance-bolag	22
3.4.7 Shipping-bolag	22
3.4.8 Trading-bolag	22
3.4.9 Trust-bolag	23
3.4.10 Real estate-bolag	23
3.4.11 Fast driftsställe utanför landet	23

3.5	Free Zones	23
3.6	Realisationsvinster och -förluster	24
3.7	Källskatter	24
3.8	New Fiscal Framework	24
3.8.1	Offshore-regimen upphör	25
3.8.2	Participation exemption	26
3.8.3	Källskatt på aktieutdelning	26
4	DUBBELBESKATTNINGSAVTALET FÖR NEDERLÄNDSKA KUNGARIKET	27
4.1	Dutch Sandwich	27
4.1.1	Beskattnings av det nederländska holdingbolaget	29
4.1.2	Möjliga effekter av ägarstrukturen	29
4.2	Icke-diskriminering och Fiscal Unity	31
5	INFORMATIONsutBYTE OCH INSYN	33
5.1	Banksekretess	33
5.2	Informationsutbyte	34
5.3	Insyn i skattesystemet och dess tillämpning	35
5.4	New Fiscal Framework och åtagandet gentemot OECD	36
6	NEDERLÄNDSKA ANTILLERNA OCH SKATTEKONKURRENSEN	37
6.1	Nederländska Antillerna – ett skatteparadis?	37
6.1.1	New Fiscal Framework och åtagandet gentemot OECD	42
6.2	Föreligger skattekonkurrens enligt uppförandekoden?	43
6.2.1	Offshore-bolag	44
6.2.2	Captive Insurance-bolag	47
6.2.3	Free Zones	48
6.2.4	Snedvridande effekter på lokalisering av verksamhet	49
6.2.5	Nederländernas ansvar	50
7	SKATTEPLANERING VIA NEDERLÄNDSKA ANTILLERNA	52
8	AVSLUTANDE KOMMENTARER	59
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	61

Sammanfattning

Inom både OECD och EU pågår samarbete för att motverka skadlig skattekonkurrens. OECD:s skattekonkurrenssamarbete omfattar endast geografiskt rörlig verksamhet, såsom finansiell- och annan serviceverksamhet. Organisationen har presenterat ett antal nyckelfaktorer som kan användas för att identifiera skatteparadis och skadliga förmånliga skattesystem och kommer på så vis fram till var skadlig skattekonkurrens förekommer. Nederländska Antillerna var ett av de länder som av OECD pekades ut som ett skatteparadis under år 2000. EU:s arbete mot skadlig skattekonkurrens på företagsbeskattningsens område avser all ekonomisk verksamhet. I uppförandekoden har EU lagt fram ett antal kriterium som kan användas för att peka på vad som utgör skadlig skattekonkurrens. Tre skatteåtgärder i landets skattesystem fanns med på den lista över skadliga skatteåtgärder som presenterades inom ramarna för EU:s arbete, nämligen skattereglerna för *offshore*-bolag, *captive insurance*-bolag och *free zones*.

I uppsatsen redogörs för principerna för bolagsbeskattningen på Nederländska Antillerna. Landets skattesystem framstår som om det till stor del består av undantags- eller lättnadsregler vilka i många fall möjliggör inkomstbeskattning med väldigt låga skattesatser, ofta cirka 3 procent. Till stor del tycks lättnadsreglerna vara avsedda att locka dit utländska investerare eftersom de är tillgängliga även för så kallade *offshore*-bolag. Dessa bolag ägs av utländska subjekt och bedriver sin verksamhet utanför landets gränser. Även vissa effekter till följd av Kungariket Nederländernas dubbelbeskattningsavtal diskuteras och visar att en företagsstruktur med bolag både i Nederländerna och på Nederländska Antillerna kan ha mycket förmånliga effekter ur skattesynpunkt. Dessutom redogörs för möjligheterna till informationsutbyte och insyn i landets skattesystem. Dessa är just nu begränsade, men ett nyligen undertecknat åtagande gentemot OECD (*advanced commitment letter*) kommer troligen att ändra på detta.

Nederländska Antillerna möter alla de kriterium för skatteparadis som OECD ställer upp och får således anses leva upp till sitt rykte. Det är möjligt att landet kan slippa klassificeringen som ett skatteparadis tack vare åtagandet gentemot OECD. Åtminstone tas Antillerna inte med på den lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis som skall färdigställas i mitten av 2001. Beskattningen av *offshore*-bolag, *captive insurance*-bolag och *free zones* får anses skadliga enligt de kriterier uppförandekoden ställer upp, under förutsättning att de kan anses ha betydande inverkan på var inom Europeiska gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Beroende på hur det kravet skall tolkas, kan det anses tveksamt om skatteåtgärderna för *free zones* kan anses ha sådan effekt. Skadlig skattekonkurrens enligt uppförandekoden föreligger således vid åtminstone två av de tre utpekade skatteåtgärderna.

De svenska cfc-reglerna medför vissa begränsningar i möjligheterna för svenska skattesubjekt att i sin skatteplanering använda sig av skatteförmåner på Nederländska Antillerna. I nuläget är det emellertid inte särskilt komplicerat att ta sig runt detta hinder. Förändringar i den svenska lagstiftningen är emellertid att vänta och dessa kommer att innebära en viss skärpning av cfc-lagstiftningen. Samtidigt kommer föreslagna förändringar beträffande beskattning på utdelningar och reavinster från näringsbetingade innehav att i någon mån väntas minska benägenheten att skatteplanera via skatteparadis som Nederländska Antillerna.

Förord

Tack till alla som på olika sätt hjälpt mej i arbetet med denna uppsats.

Ett särskilt tack till Sture Bergström och Anette Bruzelius som varit uppmuntrande, pådrivande och kommit med synpunkter och goda råd under arbetet med denna uppsats.

Tack också till Jakob Roël¹ som korrekturläst stora delar av mina utkast mycket noggrant, haft värdefulla synpunkter på min användning av språket och tålmodigt svarat på mina frågor. De språkliga misstag som smugit sig in i uppsatsen är förstås mina egna.

Malmö, februari 2001

Jessica Nilsson

¹ Jakob Roël, A & Ord, marijako@hem.passagen.se

Konferenstolk och facköversättare i svenska, nederländska, tyska och engelska.

Förkortningar

ANG	Nederländska Antillernas Gulden
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk (Kungariket Nederländernas dubbelbeskattningsavtal)
DTO	Dividend Withholding Tax Ordinance
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
NFF	New Fiscal Framework
NV	Naamloze Vennootschap (Limited liability Company)
PTO	Profit Tax Ordinance (1940)
RSV	Riksskatteverket

1 Inledning och bakgrund

Nederländska Antillerna har i flera sammanhang betraktats som ett skatteparadis. Landets interna skattesystem innehåller många, mycket förmånliga beskattningsregler för diverse typer av bolag och verksamheter. Landet står även i nära förbindelse med Nederländerna vilket på olika sätt kan medföra fördelar ur skattesynpunkt för de bolag som väljer att etablera sig på Antillerna. I de fall internationella företagsgrupper placerar innehav i Nederländerna sägs bolag på Nederländska Antillerna också ofta förekomma². Antillerna tycks kunna erbjuda skatteförmåner som inte kan åtnjutas i flertalet andra länder. Kan landet sägas konkurrera via sina skatter?

Inom EU och OECD har arbete sedan en tid pågått med att motverka så kallad skadlig skattekonkurrens.³ Detta har resulterat i EU:s uppförandekod för företagsbeskattning⁴ och i OECD:s skattekonkurrensrapport⁵. Både EU och OECD angriper det man kallar skadlig skattekonkurrens, men organisationernas angreppssätt är något olika. OECD:s skattekonkurrensrapport pekar ut vad som är karakteristiskt för skatteparadis och skadliga förmånliga skattesystem och kommer på så sätt fram till vad som utgör skadlig skattekonkurrens. EU:s uppförandekod talar inte om skatteparadis⁶ utan anger i stället kriterier för vad som utgör skadliga skatteåtgärder. De skadliga skatteåtgärderna faller inom ramen för den skadliga skattekonkurrensen.

Både OECD och EU har publicerat rapporter som pekar ut länder vars skattesystem i sin helhet eller till vissa delar anses medföra skadlig skattekonkurrens, enligt de båda organisationernas respektive utvärderingar. OECD:s rapport innehåller en lista över ett antal skatteparadis och på denna

² Affärsvärlden, 9 augusti 2000, "Holland lockar", s. 29.

³ Skattekonkurrens beskrivs allmänt som ett lands förbättring av sin ekonomi i relation till andra länder genom sänkning av den interna skattebördan, i syfte att öka konkurrenskraften hos inhemsk näringsverksamhet eller för att locka till sig utländska investeringar. Det är i det senare fallet, d. v. s. då syftet är att attrahera utländska investeringars som skattekonkurrensen sägs kunna medföra skadliga effekter. (Pinto, Carlo, "EU and OECD to fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?", i Intertax, 1998, s. 386).

⁴ Resolution av Rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i Rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning, införd som bilaga i Rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01), EGT C 2. 6.1.1998, (EU:s uppförandekod).

⁵ OECD, "Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue", 1998, (OECD 1998).

⁶ Detta har förklarats med att ingen av EU:s medlemsstater är renodlade skatteparadis, och att det förmodligen skulle vara politiskt omöjligt för EU att nå överenskommelse om att en medlemsstat utgör skatteparadis. (Dahlberg, Mattias, "Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD", i Skattenytt 1999, s. 214).

finns Nederländska Antillerna med.⁷ En liknande lista över skadliga skatteåtgärder har presenterats av EU och på denna finns tre regelsystem på Nederländska Antillerna med.⁸

Nederländska Antillerna är inte medlem i vare sig OECD eller EU. Arbetet med motverkan av skadlig skattekonkurrens inom OECD riktar sig emellertid även mot länder som inte är medlemmar. Problemet med skattekonkurrens beskrivs som en effekt av den ökade globaliseringen och pågår världen över. OECD vill därför gärna att även sådana länder som inte är medlemmar i organisationen samverkar för att åstadkomma förbättringar.⁹ När det gäller EU:s uppförandekod omfattas Nederländska Antillerna på den grunden att landet utgör ett associerat territorium.¹⁰ Dessa omfattas uttryckligen av uppförandekoden på så vis att ansvar läggs på respektive medlemsstat, i det här fallet Nederländerna, att verka för principernas tillämpning i det associerade territoriet.¹¹

Nederländska Antillerna ingår i Kungariket Nederländerna tillsammans med Nederländerna och Aruba. Landet består av två ögrupper bland vilka Curaçao har en central roll i finansiella sammanhang. Antillerna är självstyrande i interna frågor vilket således inkluderar beskattningsrätten och endast ansvaret för utrikespolitik och försvarsfrågor är Nederländernas ansvar¹². Nederländska är landets officiella språk och valutan är Nederländska Antillernas Gulden (ANG) vilken också kallas florin.¹³ Landet har reagerat på den kritik mot dess skattesystem som förekommit på internationellt plan. Sedan 1995 har arbete pågått med att undersöka och införa vad man kallar ett nytt skattesystem för att arbeta bort stämpeln av skatteparadis som omvärlden anses ha givit landet¹⁴. Nederländska Antillerna har dessutom nyligen undertecknat ett särskilt åtagande genom vilket man gentemot OECD förpliktigar sig att åtgärda vissa brister som anses föreligga. Framför allt åtar man sig att åstadkomma effektivt informationsutbyte i skattefrågor, insyn i landets skatteåtgärder samt

⁷ OECD, "Towards Global Tax Co-operation – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices", 2000, (OECD 2000).

⁸ Code of Conduct (Business Taxation) / Primaloro Group, 29-02-2000 (English) – Nr: 4901/99, (Code of Conduct Report).

⁹ OECD 1998, p. 13.

¹⁰ Artikel 182 EG, Bilaga II Romfördraget.

¹¹ Särskilt de medlemsstater som har beroende eller associerade territorier eller med särskilt ansvar eller befogenheter i skattehänseende på andra territorier skall åta sig att inom ramen för landets konstitutionella bestämmelser säkerställa principernas tillämpning på dessa territorier. (EU:s uppförandekod p. M).

¹² Spitz, Barry, Clarke, Giles, *Butterworth's Offshore Service*, Del 1, Issue 57, oktober 1999, NA/1 [NA.2].

¹³ <http://www.vob.an/Brochure/Introduction.htm> (2000-08-19), <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/foreword.htm> (2000-12-06), <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/banking.htm> (2000-12-06).

¹⁴ Projektet kallas *New Fiscal Framework* (NFF). Se Boes, Eric, F.M., "New Fiscal Framework: More than a Facelift?", i *European Taxation*, November/December 1998, s. 453-454 och Bongers, Emile, Ruijten, Florian, "A New Fiscal Framework for the Netherlands Antilles: Half-time", i *INTERTAX*, 2000, s. 214 – 218.

eliminering av sådan beskattning som inte ställer krav på substantiell verksamhet i landet¹⁵.

1.1 Syfte och avgränsningar

Avsikten är att i uppsatsen beskriva principerna för bolagsbeskattningen på Nederländska Antillerna. Vidare skall redogöras för några av de faktorer som kan påverka intresset hos utländska subjekt att förlägga verksamhet till och bli beskattade på Antillerna. Detta skall sedan ligga till grund för att utreda huruvida landet utgör ett skatteparadis utifrån de kriterier för sådana som OECD tagit fram. Vidare kommer att diskuteras huruvida de skatteåtgärder på Antillerna som EU betecknar som skadlig skattekonkurrens uppfyller kriterierna för sådan enligt uppförandekoden. Avsikten är dessutom att föra en diskussion beträffande möjligheterna för skattesubjekt i Sverige att utnyttja det förmånliga skattesystemet på Nederländska Antillerna.

Landets skattesystem kan inte beskrivas i detalj, utan det blir endast fråga om en övergripande beskrivning. Detta beror delvis på begränsningar i tillgången till information om dess exakta utformning, men också på att det huvudsakliga syftet är att kunna utreda huruvida skattekonkurrens föreligger i EU:s och OECD:s mening. Redogörelsen för landets skatteregler och andra omständigheter är således utformad så att den koncentreras på sådant som skulle kunna matcha organisationernas kännetecken för skatteparadis respektive skadlig skattekonkurrens. Ytterligare avgränsningar presenteras i respektive avsnitt.

1.2 Metod och material

Uppsatsen innehåller deskriptiva avsnitt som behandlar delar av skattesystemet på Nederländska Antillerna. Läsaren måste härvid göras uppmärksam på att redogörelsen är baserad på sekundära källor. Landets officiella språk är nederländska och landets officiella dokument publiceras på detta språk. Bortsett från språkbarriärer har författaren ännu inte hittat någon väg att få tillgång till officiella publiceringar av skattelagstiftningen. Det finns dock gott om konsultbyråer och andra som via Internet beskriver hur förmånlig landets företagsbeskattning är. Uppgifter från sådana källor har använts endast om de kunnat bekräftas av andra, mer tillförlitliga källor. På Internet har även diverse information publicerad av officiella institutioner och myndigheter på Nederländska Antillerna funnits tillgänglig. Till sådant material har författaren haft större tillit. Vidare har information om delar av företagsbeskattningen inhämtats från tidningsartiklar och ur litteratur på området.

¹⁵ http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/com_NETHANT.htm (2001-02-11).

1.3 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse för OECD:s och EU:s kännetecken för vad som är skadlig skattekonkurrens. Därefter beskrivs bolagsbeskattningen på Nederländska Antillerna och dubbelbeskattningsavtalet inom Kungariket Nederländerna. Efter det beskrivs vad som gäller för informationsutbyte med landet och möjligheterna till insyn i skattesystemet. Därefter följer en diskussion som tillämpar OECD:s och EU:s kännetecken för skadlig skattekonkurrens på Nederländska Antillerna och dess skatteåtgärder. Avslutningsvis diskuteras på vilka sätt de förmånliga beskattningsreglerna på Nederländska Antillerna i praktiken skulle kunna utnyttjas av svenska subjekt.

2 Skadlig skattekonkurrens

Samverkan för att motverka skadlig skattekonkurrens pågår, som sagt, både inom OECD och EU. Här skall beskrivas på vilket sätt de båda organisationerna pekar ut vad som utgör skadlig skattekonkurrens. Avsikten är inte att presentera någon fullständig redogörelse av organisationernas arbete på området, utan endast att presentera och diskutera de delar av aktuella rapporter och dokument som är relevanta för frågeställningarna i uppsatsen.

2.1 OECD:s skattekonkurrensrapport

OECD:s skattekonkurrensrapport godkändes av OECD:s råd i april 1998. I rapporten sägs att skattekonkurrens är ett globalt fenomen och att det därför är viktigt att så många länder som möjligt involveras i diskussionen om denna. Rapporten innehåller också kännetecknen för skadliga skattejurisdiktioner samt ett antal rekommendationer¹⁶ och riktlinjer som skall fungera såsom motåtgärder mot skadlig skattekonkurrens. Riktlinjerna avser endast skadliga förmånliga skatteordningar, se nedan.¹⁷ OECD:s skattekonkurrensrapport avser endast beskattning av geografiskt rörlig verksamhet. Som exempel på sådan verksamhet¹⁸ nämns finansiell verksamhet och annan serviceverksamhet. Beskattning av tillverkningsverksamhet och liknande är uttryckligen undantagen från tillämpningsområdet för 1998 års rapport.¹⁹

Rapporten talar om tre olika typer av skattejurisdiktioner: skatteparadis²⁰, skadliga förmånliga skatteordningar²¹ och normalskattestater^{22 23}. Alla tre

¹⁶ Rekommendation 17 särskilt intressant. Enligt denna skall stater med besittningar (*dependencies*) som utgör skatteparadis försäkra sig om att dessa förbindelser inte används på ett sätt som ökar eller gynnar skadlig skattekonkurrens. (OECD 1998, Annex – Recommendations and guidelines for dealing with harmful tax practices, Rekommendation nr. 15).

¹⁷ OECD 1998, särskilt förordet och p. 13.

¹⁸ I rapporten talas det om *“highly mobile activities, such as financial and other service activities”*. Författarens tolkning härav är att finansiell verksamhet och annan serviceverksamhet utgör exempel och att rapporten därmed även kan tänkas rikta sig mot annan geografiskt rörlig verksamhet.

¹⁹ OECD 1998, p. 6.

²⁰ I denna uppsats används begreppet skatteparadis i den mening som avses inom OECD, så som det kommer till uttryck i 1998 års rapport vilket skall redogöras för nedan. För en diskussion av begreppet skatteparadis i vidare bemärkelse, se Järetoft, Mikael, *“Skatteparadis – ur ett internationellt och svenskt perspektiv”*, Examensarbete, Juridiska fakulteten, Lunds universitet, HT 2000.

²¹ Det engelska uttrycket som används är *harmful preferential tax regimes*. Någon självklar svensk motsvarighet till det begreppet är svår att finna, men ”skadlig förmånlig skatteordning” har använts av Anette Bruzelius (Bruzelius, Anette, *“Uppförandekoden för företagsbeskattningen inom EU – ett effektivt motverkande av den skadliga*

fallen kan medföra oönskade effekter hos andra stater, men problematiken med normalskattestater lämnas utanför ramen för vad som betraktas som skadlig skattekonkurrens i 1998 års rapport.²⁴ I rapporten anges ett antal nyckelkriterier vilka kan användas för att identifiera skatteparadis och skadliga förmånliga skatteordningar. Ingen beskattning av eller låg effektiv skattesats beträffande den relevanta inkomsten utgör utgångspunkten vid alla utvärderingar, men varje sådan skall baseras på en helhetsbedömning av de relevanta faktorerna.²⁵

2.1.1 Skatteparadis

Skatteparadisen sägs tjäna tre huvudsakliga syften: passiva innehav placeras där, de tillhandahåller en plats där man kan lyfta fram så kallade *paper profits*²⁶ och de möjliggör för skattesubjekt att undgå utländska skattemyndigheters granskning.²⁷ Följande kriterier utgör vad man kallar nyckelfaktorer som utmärker skatteparadis:

- a) inga eller endast nominella skatter,
- b) avsaknad av effektivt informationsutbyte,
- c) avsaknad av insyn i hur skattesystemet fungerar samt
- d) ingen substantiell verksamhet/aktivitet i det aktuella landet.²⁸

Även icke skattemässiga faktorer anses ha betydelse för populariteten hos ett skatteparadis. Ett inte alltför strängt och komplicerat regelsystem samt en stabil affärsmässig infrastruktur kan bidra till att göra staten attraktiv. Dessutom kan starka band med stater som inte utgör skatteparadis vara av betydelse. Är ett skatteparadis under en annan stats besittning kan det utan kostnad dra nytta av diplomatiska, finansiella och övriga delar av infrastrukturen hos det andra landet.²⁹

Skattekonkurrensproblematiken har diskuterats i en tidigare rapport från 1987 och där konstaterades svårigheterna med att tillhandahålla en objektiv

skattekonkurrensen?”, Examensarbete, Juridiska fakulteten, Lunds universitet, HT 1998).

Mattias Dahlberg använder termen parallellskattesystem (Dahlberg a.a.).

²² Rapporten talar om stater som har betydande intäkter från uttag av skatt på både fysiska personers och bolags inkomster, men där den effektiva skattesatsen är lägre än motsvarande skattesats i en tänkt jämförelsestat. Termen normalskattestat är Mattias Dahlbergs (Dahlberg a.a. s. 212).

²³ OECD 1998, p. 40.

²⁴ OECD 1998, p. 41.

²⁵ OECD 1998, p. 45-46.

²⁶ Referensmaterialet säger ”...provide a location where paper profits can be booked...”.

Termen *paper* översätts i FAR:s engelska ordbok (1994) med värdepapper/korta värdepapper. Om det är detta som avses med *paper profits* torde det vara fråga om att man i skatteparadisen kan realisera och bokföra kapitalinkomster från värdepapper. Då skatteparadisen i flera fall kan antas utnyttjas för mindre lagliga syften måste *paper profits* emellertid antas syfta till vinster på grund av luffakturor och papperskonstruktioner.

²⁷ OECD 1998, p. 49.

²⁸ OECD 1998, kapitel 2, del 2, Box 1.

²⁹ OECD 1998, p. 56.

definition av begreppet skatteparadis.³⁰ Slutsatsen ledde till att man skulle söka vägledning via vad man kallade ett *reputation test* för att avgöra om en stat utgjorde ett skatteparadis. Ett tydligt tecken på att en stat är ett skatteparadis ansågs vara att staten utbjuder sig eller marknadsför sig som ett sådant, alternativt att staten av omvärlden i allmänhet uppfattas såsom ett skatteparadis³¹.

2.1.2 Skadliga förmånliga skattesystem

Följande omständigheter utgör nyckelfaktorer vid identifieringen av ett skadligt förmånligt skattesystem:

- a) landet har inte någon beskattning eller har låga effektiva skattesatser,
- b) landet praktiserar *ring-fencing*, det vill säga skatteregeln isoleras till att gälla exempelvis enbart utländska bolag,
- c) landet tillåter inte insyn i hur skattesystemet fungerar samt
- d) landet samarbetar inte för att uppnå ett effektivt informationsutbyte.³²

Vid utvärderingen finns ett antal stödskriterier att tillgå utöver de fyra nyckelfaktorerna samt tre frågeställningar vilkas syfte är att utvärdera skadliga ekonomiska effekter av skattelagstiftning i ett individuellt fall.³³

2.1.3 Nederländska Antillerna ett skatteparadis

I skattekonkurrensrapportens rekommendationer föreskrivs att ett forum bildas som skall verka för implementering av rapportens riktlinjer och rekommendationer³⁴. Detta forum³⁵ har arbetat bland annat med att identifiera skatteparadis och skadliga förmånliga skattesystem i ett antal länder. Den 26 juni 2000 lades en rapport³⁶ fram i vilken OECD pekar ut de jurisdiktioner som anses utgöra skatteparadis respektive skadliga förmånliga skattesystem³⁷ enligt kriterierna i 1998 års skattekonkurrensrapport. Nederländska Antillerna är ett av de länder som anses vara ett skatteparadis³⁸. Utvärderingen har grundats på uppgifter från de aktuella jurisdiktionerna, bland annat i form av officiella publikationer samt

³⁰ OECD, *International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies*, 1987, (OECD 1987), p. 22.

³¹ OECD 1998, p. 51.

³² OECD 1998, p. 61-64. Bland dessa faktorer utgör (a) en nödvändig förutsättning för att ett skadligt förmånligt skattesystem skall anses föreligga. Det krävs dessutom att ett eller flera av de övriga kriterierna är uppfyllda.

³³ OECD 1998, p. 68-84.

³⁴ OECD 1998, Annex – Recommendations and guidelines for dealing with harmful tax practices, Rekommendation nr. 15.

³⁵ *Forum on Harmful Tax Practices*.

³⁶ OECD 2000.

³⁷ Intressant att notera att alla de stater som är medlem i OECD och som har ansetts bedriva skadlig skattekonkurrens finns med på listan över skadliga förmånliga skattesystem. Listan över skatteparadis innehåller endast länder som inte är medlemmar i OECD.

³⁸ OECD 2000, s. 17.

bilaterala och multilaterala kontakter. Bedömningen var rent teknisk och gjordes enbart utifrån de kriterier skattekonkurrensrapporten uppställer.³⁹

2.2 EU:s uppförandekod

I december 1997 antog Rådet uppförandekoden för företagsbeskattning⁴⁰ genom en resolution⁴¹ Av preambeln till denna kod framgår att dess syfte är att bekämpa skadlig skattekonkurrens för att bidra till minskandet av snedvridningar på den inre marknaden, förhindra betydande skattebortfall samt att ge skattestrukturerna en mer sysselsättningsvänlig inriktning. I preambeln understryks också att koden endast innebär ett politiskt åtagande. Detta innebär att medlemsstaternas rättigheter och skyldigheter samt medlemsstaternas och gemenskapens respektive behörighet enligt fördraget inte påverkas.⁴² En viktig skillnad jämfört med OECD:s arbete, som endast avser geografiskt rörlig verksamhet är att uppförandekoden riktar sig mot skatteåtgärder för all ekonomisk verksamhet på företagsbeskattningens område. Hänvisningar till punkter nedan avser uppförandekoden.

Punkten A anger att koden avser de åtgärder som har, eller kan få betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Med verksamhet avses även all verksamhet som utförs inom en företagsgrupp. De skatteåtgärder koden avser inbegriper både bestämmelser i lagar eller andra författningar och administrativ praxis. Följande punkt (B) säger att inom det i punkten A angivna tillämpningsområdet skall de skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga, anses vara potentiellt skadliga och därmed omfattas av koden. En påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå kan orsakas av den nominella skattesatsen, beskattningsunderlaget eller andra relevanta faktorer. Vid en bedömning av huruvida de potentiellt skadliga åtgärderna också är skadliga bör hänsyn bland annat tas till följande faktorer:

- 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,

³⁹ Hänsyn togs inte till i vilken grad de olika jurisdiktionerna uppfyllde de uppställda kriterierna och inte heller till ländernas beredvillighet att samarbeta på ett internationellt plan mot penningtvätt och annan ekonomisk brottslighet. (OECD 2000, s. 10 f.).

⁴⁰ Uppförandekoden ingår i ett tredelat åtgärds paket för bekämpning av skadlig skattekonkurrens, vilket lades fram i november 1997 och består av delarna: en uppförandekod för företagsbeskattning, åtgärder för att avlägsna snedvridningar i beskattningen av kapitalinkomster samt åtgärder för att avskaffa källskatt på gränsöverskridande betalningar av räntor och royalties mellan företag. (KOM (97) 564 slutlig, Bryssel 05.11.1997, Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet, "Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska unionen").

⁴¹ EU:s uppförandekod.

⁴² Preambeln till EU:s uppförandekod.

- 2) om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget,
- 3) om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner,
- 4) om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt vedertagna principer, särskilt de regler som antagits 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.

Vid skadlighetsbedömningen skall, enligt punkt G, en omsorgsfull bedömning ske av skatteåtgärdernas inverkan på andra medlemsstater.

De motåtgärder som presenteras är dels frysning (punkt C), vilket innebär att medlemsstaterna åtar sig att inte införa nya skadliga skatteåtgärder, dels avveckling (punkt D), innebärande att medlemsstaterna skall se över nuvarande bestämmelser och gällande praxis samt vid behov genomföra ändringar för att snarast avskaffa varje skadlig åtgärd.

2.2.1 Skadliga skatteåtgärder på Nederländska Antillerna

Uppförandekodens punkt H föreskriver att en arbetsgrupp skall inrättas för att bedöma vilka skatteåtgärder som kan innefattas i kodens tillämpningsområde. Arbetsgruppen skall övervaka att upplysningar lämnas om sådana åtgärder och har som uppgift att välja ut och bedöma skatteåtgärderna. Rådet bekräftade i mars 1998 att en arbetsgrupp har bildats⁴³ och dennas arbete har resulterat i en rapport där ett stort antal skatteåtgärder i medlemsstaterna och dess associerade eller beroende territorier har utvärderats. Åtgärder som har befunnits vara skadliga har givits vad man kallar en *positive evaluation* och listas särskilt i rapportens Annex C. I februari 2000 bestämde Rådet, utan att ta ställning till rapportens innehåll, att den skulle offentliggöras.⁴⁴

Nederländska Antillernas regler om *offshore*-bolag, *captive insurance*-bolag och *free zones* finns med på den särskilda listan över skadliga skatteåtgärder.⁴⁵

⁴³ Arbetsgruppens namn är Primaloro Group, efter Mrs Primaloro som valdes till ordförande för en period om två år från och med arbetsgruppens bildande.

⁴⁴ Code of Conduct Report, se inledningen samt p. 6 och 29.

⁴⁵ Code of Conduct Report, Annex C, F020, F023, F024.

3 Företagsbeskattningen på Nederländska Antillerna

I detta avsnitt beskrivs principerna för beskattningen av bolag enligt lagstiftningen på Nederländska Antillerna. Avsikten är inte att lämna en fullständig redogörelse för regelsystemet kring företagsbeskattningen, utan är i stället tänkt att vara översiktlig och särskilt uppmärksamma sådana inslag som kan tänkas passa in på de kriterier för identifieringen av skatteparadis som presenterades i OECD:s skattekonkurrensrapport.

Grunderna i beskattningssystemet är hämtade framför allt ur beskattningsprinciper i Nederländerna.⁴⁶ Särskilt framträdande är att det framstår som att skattesystemet präglas av en stor mängd undantagsregler, eller specialregler för vissa typer av bolag och för vissa typer av inkomster.

Nederländska Antillerna har under många år varit ett attraktivt land i skatteplaneringssyfte, särskilt för *holdingbolag*, finansbolag, bolag med immateriella rättigheter, *offshore*-banker och *mutual funds*⁴⁷. Landets popularitet i detta avseende sägs bero framför allt på fyra faktorer:

- en väl utbyggd infrastruktur,
- låg beskattning av vissa bolag (däribland vissa så kallade *offshore*-bolag),
- avsaknad av källskatter samt
- den särskilda skatteregleringen mellan länderna inom Kungariket Nederländerna - *Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK)*.⁴⁸

De tre senare faktorerna kommer att presenteras och diskuteras i detta och följande avsnitt, i den ordning de anges ovan. Avsnittet inleds dock med en presentation av sådant som inte direkt kan hänföras till någon av de fyra faktorerna.

3.1 Skattskyldighet

Beskattningen av företag regleras i Profit Tax Ordinance från 1940 (PTO) med efterföljande ändringar. Skattskyldighet förefaller uppstå för bolag då de är etablerade på Nederländska Antillerna eller då de kan sägas ha skatterättslig hemvist⁴⁹ där. Utländska bolags fasta driftsställen på

⁴⁶ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/31 f [NA.123].

⁴⁷ Termen översätts i FARs engelska ordbok (1994) med aktiefond.

⁴⁸ Boes, a.a. s. 453.

⁴⁹ I referensmaterialet används den engelska termen *resident*. Den översättning som torde ligga närmast är skatterättslig hemvist.

Nederländska Antillerna medför också skattskyldighet, liksom bland annat inkomster från fast egendom⁵⁰ inom landet.⁵¹

Ett bolag anses ha skatterättslig hemvist på Nederländska Antillerna om det är bildat eller upprättat enligt landets lagstiftning. Därutöver avgör omständigheterna i varje enskilt fall huruvida skatterättslig hemvist inom landet föreligger. Är det till exempel fråga om ett utländskt bolag vars effektiva ledning och kontroll utövas från Nederländska Antillerna anses skatterättslig hemvist föreligga.⁵²

Varje bolag är skattskyldigt var för sig. Det finns inte några regler som tillåter koncerngemensam beskattning.⁵³

3.2 Tax rulings

Ett enskilt skattesubjekt kan erhålla ett *advance ruling*⁵⁴ om beskattningen i en viss situation. Utslaget blir bindande för skattemyndigheterna vid en eventuell tvist. Denna typ av förhandsbesked blir bindande endast i förhållande till det sökande skattesubjektet.⁵⁵ Dessa förhandsbesked tycks gå ut på att i förväg bestämma den årliga vinsten och beskattningen av ett bolag, enligt skattereglernas tillämpning på just det sökande skattesubjektet. Möjligheten till förhandsbesked sägs utnyttjas främst av *offshore*-bolag.⁵⁶ Även *general rulings*⁵⁷ kan lämnas om skattemyndigheten⁵⁸ anser att det bör göras, närmare bestämt om myndigheten anser att viss inkomst bör beskattas på särskilt sätt och önskar göra detta till en allmän princip. Alla skattesubjekt som uppfyller förutsättningarna för sådan beskattning enligt utslaget kan sedan kräva att behandlas enligt principerna i ett sådant.⁵⁹

3.3 Onshore och offshore

Såsom ovan nämnts har Nederländska Antillerna varit populärt i skatteplaneringssyfte bland annat för den i skattehänseende förmånliga behandlingen av så kallade *offshore*-bolag. Begreppet *offshore*-bolag förekommer dock inte i landets lagstiftning. I stället är det en term som

⁵⁰ I referensmaterialet används termen *immovable property*. Fast egendom torde vara den översättning som ligger närmast till hands.

⁵¹ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/32 [NA.125] och Del 2, Issue 54, april 1999, Legislation, NA/569, Artikel 1(1) a-c.

⁵² Spitz m.fl. a.a. Del 2, NA/570, Artikel 1(2), PricewaterhouseCoopers, "Corporate Taxes, Worldwide Summaries 1999-2000", 1999, s. 503.

⁵³ PricewaterhouseCoopers a.a. s. 505.

⁵⁴ Förhandsbesked är den översättning av *advance ruling* som tillhandahålls av FARs engelska ordbok (1994).

⁵⁵ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/36 [NA.152-161].

⁵⁶ www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/advancedrules.htm 2000-12-06.

⁵⁷ Det torde vara fråga om någon sorts generellt gällande förhandsbesked.

⁵⁸ Referensmaterialet talar här om the Director of Taxes.

⁵⁹ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/35 f [NA.152-161].

används i praktiken för att beskriva sådana bolag, vars inkomster härrör från källor utanför landet och som erhållit dispens från utländsk valutakontroll⁶⁰ av centralbanken på Nederländska Antillerna. Ett grundläggande villkor för beviljandet av sådan dispens är att bolagets aktieägare inte är bosatta på Nederländska Antillerna. Det är inte nödvändigt att bolagets verkliga ägare⁶¹ avslöjas för beviljandet av sådan dispens.⁶² Det är således fråga om sådana bolag i landet vars aktier ägs av utländska subjekt och som inte riktar sin affärsverksamhet den inhemska marknaden.⁶³

Det finns ett antal typer av bolag som är vanliga bland *offshore*-bolagen. Bland dessa förekommer till exempel: *trading*-bolag⁶⁴, *investment*⁶⁵- och *holdingbolag*, *patent holding*-bolag⁶⁶, *real estate investment*-bolag⁶⁷, finansbolag, *mutual funds*, *captive insurance*-bolag⁶⁸. *Shipping*⁶⁹- och *aircraft*-bolag finns också med bland *offshore*-bolagen, liksom *offshore*-banker.⁷⁰

Den associationsrättsliga lagstiftningen innehåller regler om både *partnerships* och *corporations*. Det finns både *general partnership* (Vennootschap onder Firma) och *limited partnership* (Commanditaire Vennootschap). För det förstnämnda gäller att varje partner enskilt ansvarar för företagets alla förpliktelser (jämför den svenska formen för handelsbolag⁷¹)⁷². Reglerna för den senare föreskriver att en eller flera

⁶⁰ En tidigare rapport från OECD säger att skatteparadis vanligen har två system för valutakontroller, vilka vanligen skiljer mellan lokal och utländsk valuta. Systemet brukar innebära att skattesubjekt som inte är hemmahörande i landet endast underkastas kontroll med hänsyn till den lokala valutan. Dessa regler utformas för att typiskt passa skatteparadis. Ett bolag som bildats i ett skatteparadis, vars verkliga ägare saknar hemvist i landet och vars verksamhet i huvudsak bedrivs utanför skatteparadiset, behandlas normalt som icke hemmahörande i denna stat vid valutakontrollen. Följden härav blir att bolagets transaktioner inte underkastas skatteparadisets valutakontroll så länge de sker i en utländsk valuta och verksamheten bedrivs utanför skatteparadiset. (OECD 1987, s. 23 p. 15). *Offshore*-bolag på Nederländska Antillerna anses ofta sakna hemvist inom landet enligt valutakontrollregleringarna (<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/offshorecomps.htm> 2000-12-06).

⁶¹ Referensmaterialet talar om *beneficial owners*. Termen översätts i FARs engelska ordbok (1994) med verklig ägare (berättigad till alla fördelar av ägandet utan att vara formell ägare).

⁶² Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/32 [NA.129-130].

⁶³ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/offshorecomps.htm> (2000-12-06).

⁶⁴ Termen översätts i FARs engelska ordbok (1994) med handelsföretag.

I referensmaterialet sägs emellertid dessa bolag vara sådana som sköter organisation, fakturering och administration av verksamhet bedriven utomlands från Nederländska Antillerna..

⁶⁵ Termen översätts i FARs engelska ordbok (1994) med investmentbolag.

⁶⁶ Bolag som uppstår intäkter från avkastning av diverse immateriella rättigheter, såsom licensing copyrights, patent, varumärken och liknande.

⁶⁷ Bolag som investerar i fast egendom och/eller fastigheter beläget utanför Nederländska Antillerna.

⁶⁸ Termen översätts i FARs engelska ordbok (1994) med koncernägda försäkringsbolag.

⁶⁹ Termen översätts i FAR:s engelska ordbok (1994) med rederi.

⁷⁰ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/offshorecomps.htm> (2000-12-06).

⁷¹ Se Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla föreningar 2 kap 20 § 1 st.

delägare enskilt är ansvariga för företagets alla förpliktelser, medan en eller flera deltar endast genom att skjuta till kapital (jämför det svenska kommanditbolaget^{73,74}). Båda typerna av partnerskap beskattas, med vissa undantag, direkt hos delägarna⁷⁵. I *offshore*-sammanhang är dock *corporations* den mest använda associationsformen. Den enda förekommande bolagsformen är *limited liability company* (Naamloze Vennootschap - NV). Ett sådant kan stiftas och innehas av ett enda subjekt.⁷⁶ I princip liknar denna form det svenska aktiebolaget bland annat eftersom att bolaget ägs genom aktier och aktieägaren inte är personligt ansvarig för bolagets förpliktelser^{77,78}. Ett NV kan bildas snabbt, i normalfallet tar det inte mer än en vecka. Efter bildandet måste bolagets registreras hos landets handelskammare, vilket medför att vissa uppgifter om bolaget måste publiceras och bli föremål för allmänhetens insyn, däribland uppgifter om bolagets maximikapital (högsta tillåtna aktiekapital) och dess utfärdade aktiekapital. Det finns emellertid inte något krav på att aktieägarnas identitet publiceras i detta register. Register över bolagets aktieägare förs av bolagsledningen och förvaras hos bolaget.⁷⁹ Det registret är inte öppet för allmänhetens insyn. Inte heller bolagets aktieägare har någon ovillkorlig rätt att få kännedom om övriga aktieägares identitet. Under förutsättning att hela aktiekapitalet är inbetalt till bolaget⁸⁰ är aktieägarnas identitet helt konfidentiell.⁸¹

Ett *offshore*-bolag skall ha minst en *manager*⁸² som utgörs av antingen en fysisk person bosatt på Nederländska Antillerna eller ett bolag hemmahörande i landet. I praktiken väljs oftast ett *trust*-bolag⁸³ på Antillerna till bolagets manager.⁸⁴

⁷² Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/31 [NA.106] och Del 2, NA/352 [NA.414], artikel 14.

⁷³ Se Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla föreningar 1 kap. 2 §.

⁷⁴ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/31 [NA.107].

⁷⁵ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/31 [NA.109].

⁷⁶ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/2-24 [NA.47-48].

⁷⁷ Se Aktiebolagslag (1975:1385) 1 kap 1 § 1 st.

⁷⁸ Spitz m.fl. a.a. Del 2, NA/354 [NA.428], artikel 33.

⁷⁹ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/2-24 [NA.48, 50].

⁸⁰ Referensmaterialet säger ”*provided that all shares are fully paid*”, vilket bäst tycks kunna översättas med att hela aktiekapitalet måste vara inbetalt till bolaget. Detta villkor aktualiseras väl då främst i samband med bildande av bolag.

⁸¹ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/2-24 [NA.54].

⁸² Termen management översätts i FARs engelska ordbok (1994) bland annat med (företags)ledning. Det torde således vara fråga om att åtminstone ett subjekt i företagsledningen måste finnas på Nederländska Antillerna.

⁸³ Det är fråga om bolag som tillhandahåller service med att stifta nya bolag, tillhandahåller ett säte (hemvist), handhar andra företags dokumentation, affärskorrespondens och ekonomiska dokumentation (ev. bokföring), förser bolag med *nominees*.

(<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> 2000-12-06).

Termen *nominee* översätts i FARs engelska ordbok (1994) med förvaltare.

⁸⁴ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/contents/permits.htm> (2000-12-06).

Bestämmelserna om valutakontroll⁸⁵ är ofta väldigt liberala med hänsyn till *offshore*-bolag. Sådana bolag kan anses sakna hemvist i landet med avseende på valutakontroll, vilket i princip innebär att bolagen helt undantas från sådan kontroll.⁸⁶

3.3.1 Beskattning av onshore-bolag

Onshore-bolag är i princip skattskyldiga för inkomster som intjänas både i och utanför landet och skattesatsen varierar mellan 32 och 48 procent.⁸⁷ Skatten tas ut efter en progressiv skala, där skattesatsen stiger då inkomsterna överstiger vissa spärrbelopp upp till en viss nivå då skattesatsen sjunker igen. Särskilda regler medför att *vissa onshore*-bolag beskattas med avvikande skattesatser. Några av dessa specialregleringar kommer att beskrivas nedan, men i korthet gäller beskattning enligt följande:⁸⁸

- <i>Free-zone companies</i> ⁸⁹	2 %
- <i>Shipping and aviation companies</i>	
t. o. m. ANG 100 000	6,72 %
över ANG 100 000	8,4 % ⁹⁰
- <i>Real estate companies</i>	0 % ⁹¹
- <i>Mutual funds</i>	varierar ⁹²
- <i>Insurance companies</i>	32 – 39 % ⁹³
- <i>New industries</i> ⁹⁴ and hotels	2 % ⁹⁵
- <i>Land development companies</i>	2 % ⁹⁶ .

⁸⁵ Referensmaterialet talar om *exchange controls*. Termen översätts i FARs engelska ordbok (1994) med valutakontroll.

⁸⁶ PriceWaterHouse Coopers a.a. s. 506, <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/offshorecomps.htm> (2000-12-06).

⁸⁷ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/32 [NA.126], beträffande skattesatserna se <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/taxsystem.htm> (2000-12-06).

⁸⁸ PriceWaterHouse Coopers a.a. s. 502, Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/31 [NA.109].

⁸⁹ Bolag inom särskilda frihandelsområden. Skattelindringen gäller för beskattningen av vinster som uppstår till följd av export. (<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/investments.htm> 2000-12-06).

⁹⁰ Bolagen kan välja att beskattas med ANG 0,4 per registrerat ton.

⁹¹ Utländska intäkter av fastigheter är undantagna från skatt. Aktieutdelning från utländska fastighetsbolag till moderbolag på Nederländska Antillerna är också undantagen från skatt, dock ej om dotterbolaget är nederländskt.

⁹² Aktiefonder kan ansöka om att beskattas enligt en varierande skala, baserat på värdet av fondens nettotillgångar, d. v. s. tillgångar efter avdrag för skulder. Minsta årliga skatt är USD 1 000 och högsta är USD 10 000.

⁹³ Försäkringsbolag kan ansöka om att beskattas med dessa skattesatser applicerade på en fixerad vinst (10 – 20 % av de erhållna premierna - brutto - under ett beskattningsår) under en period av fem år.

⁹⁴ Skattelindringen gäller för de vinster som uppstår till följd av export (<http://www.curacao-chamber-an/c-info-htm/content/investments.htm> 2000-12-06).

⁹⁵ Skattelindring under 5-11 år.

⁹⁶ Denna skattesats gäller för beskattning av vinst från försäljning av exploaterad mark, enligt <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/investments.htm> (2000-12-06), och i maximalt 15 år.

3.3.2 Beskattning av offshore-bolag

Offshore-bolag anses ha skatterättslig hemvist på Nederländska Antillerna.⁹⁷ Det finns inte någon särskild ordning eller särskilda regler just för beskattningen av *offshore*-bolag. Dessa bolag kvalificerar sig emellertid ofta för att beskattas enligt någon av alla de undantagsregler eller lättnadsregler skattesystemet tillhandahåller.⁹⁸ Särskilt artikel 12, 14 och 14 A i PTO tillhandahåller sådana lättnadsregler som kan tillämpas på *offshore*-bolagen.

Offshore-bolagen kan emellertid (helt eller delvis) ha inkomster som inte kvalificerar sig för beskattning enligt någon lättnadsregel. Dessa inkomster bör då beskattas enligt de allmänt gällande skattesatserna. Med detta torde avses de för *onshore*-bolagen gällande skattesatserna mellan 32 och 48 procent (se avsnitt 3.3.1). Det är dock oklart vilka skattesatser som egentligen gäller för dessa inkomster, eftersom vissa delar av referensmaterialet menar att de då gällande skattesatserna är på mellan 24 och 30 procent⁹⁹. Är detta riktigt sker i princip alltid en förmånligare behandling av *offshore*-bolagen, eftersom de för *onshore*-bolagen allmänt gällande skattesatserna varierar mellan 32 och 48 procent.

3.4 Lättnadsregler och specialregleringar

Nedan kommer ett antal lättnadsregler och specialregleringar att redovisas. En del av dem tillämpas, såsom sagts ovan (avsnitt 3.3.1), på vissa *onshore*-bolag, men särskilt *offshore*-bolagen kvalificerar sig ofta för den förmånliga behandlingen enligt dessa regler.

Redogörelsen är inte avsedd att behandla alla förutsättningar som gäller för beskattning enligt specialreglerna, utan beskriver endast principerna för hur och med vilka skattesatser beskattning sker.

3.4.1 Investment- och holdingbolag

För att beskattas enligt reglerna för *investment*- och *holdingbolag* krävs att bolagets syfte och faktiska verksamhet går ut på att enbart eller så gott som enbart investera i värdepapper. Dessa bolag beskattas för sin nettoinkomst med en skattesats på 2,4 procent för de första 100 000 ANG och på den överstigande inkomsten utgår skatt med 3 procent.¹⁰⁰ Räntekostnader är inte avdragsgilla.¹⁰¹

⁹⁷ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/32 [NA.129].

⁹⁸ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/32 [NA.131].

⁹⁹ PricewaterhouseCoopers, a.a. s. 505 (se p. 3 om offshore banks).

¹⁰⁰ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/32 f [NA.132-133], PricewaterhouseCoopers a.a. s. 505.

¹⁰¹ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> (2000-12-06).

3.4.2 Finance-bolag

Finansbolag beskattas således med en skattesats om 2,4 procent på de första 100 000 ANG och med 3 procent på inkomster däröver. Skattesubjektet avtalar i förväg med landets skattemyndigheter om hur stor den beskattningsbara inkomsten skall anses vara¹⁰². För dessa bolag gäller att räntebetalningar till andra subjekt än banker eller liknande finansiella institutioner ej är skattemässigt avdragsgilla. Under vissa förutsättningar kan dock undantag medges, med följderna att även andra räntekostnader blir avdragsgilla.¹⁰³

3.4.3 Royaltybolag¹⁰⁴

Skattesatserna på mellan 2,4 och 3 procent tillämpas även på royaltybolag och bolag vars inkomster härrör från teknisk support i form av *know-how* och *show-how*¹⁰⁵. Förutsättningarna för att beskattas enligt dessa regler är att bolaget enbart eller så gott som enbart har till syfte att förvärva:

- inkomster härrörande från avyttringar eller leasing av rätten att använda copyrights, patent, designer, konfidentiella processer eller formler, varumärken och liknande egendom;
- royalties/licensavgifter, inklusive hyresintäkter, avseende filmer eller utnyttjande av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning samt avseende drivande av gruva eller stenbrott alternativt någon annan naturtillgång och annan fast egendom;
- ersättningar för teknisk support, intjänade utanför Nederländska Antillerna.¹⁰⁶

3.4.4 Mutual funds

Aktiefonder beskattas efter väldigt förmånliga villkor, enligt följande:

- Aktiefonder med nettotillgångar om minst 50 000 000 USD, minst 50 aktieägare och som sysselsätter minst fyra personer i landet genom anställning, är undantagna från beskattning.
- Aktiefonder med nettotillgångar om minst 300 000 000 USD, minst 50 aktieägare och som sysselsätter minst två personer i landet genom anställning, är undantagna från beskattning.
- Övriga aktiefonder som bildats i enlighet med lagstiftningen på Nederländska Antillerna beskattas enligt följande:
 - 1) av nettotillgångarna upp till 25 000 000 USD skall 1 procent tas upp såsom nettoinkomst,

¹⁰² Referensmaterialet säger ”2,4 – 3 %, applied on a minimum taxable spread arranged in advance with the Netherlands Antilles tax authorities”.

¹⁰³ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/33 [NA.134], PricewaterhouseCoopers a.a. s. 506.

¹⁰⁴ Eventuellt licensbolag (jämför FARs engelska ordbok 1994).

¹⁰⁵ Referensmaterialet talar om *technical assistance* och nämner *know-how* och *show-how* som exempel härpå.

¹⁰⁶ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/33 [NA.135].

- 2) av nettotillgångarna mellan 25 000 000 USD, 40 000 000 USD skall 0,5 procent tas upp såsom nettoinkomst samt
- 3) av tillgångar överstigande 40 000 000 USD skall 0,25 procent tas upp såsom nettoinkomst.

De totala inkomsterna enligt ovan beskattas med en skattesats på mellan 2,4 och 3 procent. Det lägsta skatteuttaget är dock 1 000 USD och det högsta är 10 000 USD.¹⁰⁷

Denna beskattningsordning tillämpas endast på sådana inkomster som aktiefonder mottar från länder med vilka Nederländska Antillerna inte har ingått något dubbelbeskattningsavtal. För närvarande har landet gällande dubbelbeskattningsavtal endast med övriga länder i Kungariket Nederländerna (se avsnitt 4) samt med Danmark¹⁰⁸ och Norge^{109 110}.

3.4.5 Offshore-banker

Gällande rätt för beskattning av *offshore*-banker tycks vara komplex. Några särskilda regler i lagstiftningen beträffande *offshore*-banker finns inte. De placerings- och ränteintäkter som kvalificerar sig som sådana inkomster som behandlas enligt artikel 14 PTO, beskattas emellertid med skattesatser mellan 2,4 och 3 procent. Bankerna beskattas således enligt reglerna för investmentbolag på de inkomster som kvalificerar sig för denna behandling¹¹¹. Sådan inkomst som uppstår vid *banking transactions*¹¹² beskattas, enligt en *ruling*, med skattesatser mellan 4,8 och 6,6 procent¹¹³. Inkomster av provisioner¹¹⁴ och avgifter beskattas med de allmänt gällande skattesatserna¹¹⁵. Den effektiva skattesatsen för dessa inkomster kan dock reduceras till skattesatserna mellan 2,4 och 3 procent genom en *ruling*.¹¹⁶

¹⁰⁷ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/34 [NA.139-140].

¹⁰⁸ International Bureau of Fiscal Documentation, "Denmark – Netherlands Antilles" (income) Tax Treaty, International Bureau of Fiscal Documentation, "Supplementary Service to European Taxation", Amsterdam, No. 10 – October 1986.

¹⁰⁹ International Bureau of Fiscal Documentation, "Norway – Netherlands Antilles (income and capital) Tax Treaty, International Bureau of Fiscal Documentation, "Supplementary Service to European Taxation", Amsterdam, No. 3 – March 1991.

¹¹⁰ Spitz, m.fl. a.a. Del 1, NA/34 [NA.141].

¹¹¹ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> (2000-12-06).

¹¹² Termen *banking operations* översätts i FAR:s engelska ordbok (1994) med bankverksamhet.

¹¹³ PricewaterhouseCoopers, a.a. s. 502, <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> (2000-12-06).

¹¹⁴ Referensmaterialet talar här om *commissions*.

¹¹⁵ Vilka skattesatserna är diskuteras i avsnitt 3.2.2.

¹¹⁶ PricewaterhouseCoopers a.a. s. 505.

3.4.6 Captive insurance-bolag

Captive insurance-bolag kan anhålla om att beskattas enligt skattesatser mellan 2,4 och 3 procent¹¹⁷ alternativt med en nominell skatt¹¹⁸ oavsett bolagets faktiska inkomster av försäkringspremier. Dessa skattesatser gäller också inkomster av placeringar/investeringar. Ytterligare ett alternativ tycks vara att beskattning sker med skattesatser mellan 24 och 30 procent tillämpat på endast 20 procent av inkomsterna, vilket ger en effektiv skattesats på mellan 4,8 och 6 procent¹¹⁹. För att bilda ett *captive insurance*-bolag krävs att centralbanken på Nederländska Antillerna i förväg godkänner detta.¹²⁰

3.4.7 Shipping-bolag

Två system för beskattning av rederier finns. Företaget kan betala skatt per tonnage. Skatt tas då ut med 0,22 USD per registerton brutto, dock lägst 560 USD per år.¹²¹ Alternativt kan dessa bolag beskattas enligt en särskild ordning där 80 procent av bolagets vinst anses härröra från utlandet och beskattas med en skattesats på mellan 2,4 och 3 procent. Resterande 20 procent av vinsten beskattas med 24 procent för vinst upp till 100 000 ANG och 30 procent för den överstigande delen. Särskilda regler ger rätt till avdrag för överavskrivningar, vilket reducerar den effektiva skattesatsen avsevärt.¹²²

3.4.8 Trading-bolag

Trading-bolag beskattas med en skattesats på mellan 24 och 30 procent. Förhandsbesked kan emellertid erhållas, med följden att skattesatsen sänks till uppskattningsvis mellan 4,8 och 6 procent.¹²³ Detta sker troligen genom att 90 procent av nettoinkomsten undantas från beskattning.¹²⁴ För att en sänkning av skattesatsen skall komma i fråga tycks det förutsättas att *trading*-bolaget är ett *offshore*-bolag¹²⁵, det vill säga att bolagets ägare är

¹¹⁷ En annan uppgift är att skattesatsen för försäkringspremierna är 4,8 – 6 procent. (<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> 2000-12-06).

¹¹⁸ Uppgifterna om storleken på denna nominella skatt varierar mellan de olika källor författaren använt. En uppgift är att skatten är 2 400 USD och en annan säger att skatten är ca 1 350 USD. En tredje källa talar om att beskattningen är nominell därför att den uttas på en fixerad inkomst om 100 000 ANG.

¹¹⁹ Code of Conduct Report, del 3, Dependent or Associated Territories, F023.

¹²⁰ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/34 [NA.142], PricewaterhouseCoopers a.a. s. 506.

¹²¹ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/35 [NA.145].

¹²² Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/35 [NA.146-147].

¹²³ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/35 [NA.148].

¹²⁴ PricewaterhouseCoopers a.a. s. 505.

¹²⁵ Det sägs ”companies that are engaged in offshore trading activities are subject to taxation at rates of 4,8 – 6 %”. Det sägs inget om de normalt gällande högre skattesatserna. Detta tyder på att endast *offshore*-bolag kommer i fråga för den lägre beskattningen. (<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> 2000-12-06).

bosatta utomlands och att handelsverksamheten inte bedrivs gentemot allmänheten på Nederländska Antillerna. Bolag som mottar management- och konsultarvoden samt kommissioner beskattas också enligt dessa principer.¹²⁶

3.4.9 Trust-bolag

Trust-bolag sägs i normalfallet beskattas med en skattesats om 3 procent, men referensmaterialet antyder att det kan göras undantag härifrån.¹²⁷

3.4.10 Real estate-bolag

Bolag på Nederländska Antillerna som har intäkter härrörande från fast egendom lokaliserad utanför landet beskattas inte för dessa inkomster. Undantaget gäller även för inkomster av rättigheter till fast egendom samt utdelning från ett utländskt dotterbolag (ej nederländskt) vars huvudsakliga verksamhet är att inneha fast egendom till moderbolag på Nederländska Antillerna.¹²⁸

3.4.11 Fast driftsställe utanför landet

Bolag på Nederländska Antillerna vars inkomst härrör från fast driftsställe beläget utanför Nederländska Antillerna, Nederländerna eller Aruba beskattas med en skattesats på mellan 2,4 och 3 procent. Är det fasta driftsstället placerat inom något av de andra länderna i Kungariket Nederländerna är inkomster därifrån helt undantagna från inkomstbeskattning på Nederländska Antillerna.¹²⁹

3.5 Free Zones

Vissa områden utgör så kallade frizoner¹³⁰ och inkomster härrörande från ett bolags verksamhet inom dessa zoner inkomstbeskattas med en skattesats på 2 procent. Bolagen betalar inte några tullar vid import och export.¹³¹ Minst 75 procent av den årliga totala försäljningen måste ske via export, medan maximalt 25 procent av försäljningen får ske på den inhemska marknaden. Inkomster av försäljning på den inhemska marknaden beskattas med de

¹²⁶ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/35 [NA.148].

¹²⁷ Handelskammaren på Curaçao rekommenderar den som är intresserad av att bedriva affärsverksamhet på ön att kontakta en rådgivare för information om dessa regler tillämpning i just denna situation. (<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> 2000-12-06).

¹²⁸ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/33 [NA.137], PricewaterhouseCoopers a.a. s. 502, 506.

¹²⁹ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/34 [NA.138].

¹³⁰ Det tycks finnas en frizon i anknytning till hamnområde och en i anknytning till flygplats (<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/freezone.htm> 2000-12-06).

¹³¹ PricewaterhouseCoopers a.a. s. 506.

allmänt gällande skattesatserna för *offshore*-bolag (se avsnitt 3.3.2). För att beskattas enligt reglerna för frizoner måste bolaget anställa ett visst antal antillianska medborgare.¹³²¹³³ Ursprungligen var denna reglering endast avsedd för affärsverksamhet som inte har med produktion och tillverkning att göra, utan för sådan som består av montering paketering, lagring och därpå följande export. Numera har regleringen utökats att avse även annan affärsverksamhet.¹³⁴

3.6 Realisationsvinster och -förluster

Beträffande *onshore*-bolag anses realisationsvinster utgöra ordinär inkomst och beskattas enligt de allmänt gällande skattesatserna för sådana bolag. Realisationsförluster berättigar till avdrag enligt allmänna principer för avdragsrätt.¹³⁵

För de *offshore*-bolag som beskattas enligt de särskilda reglerna för *investment*-, *holding*-, finans- och royaltybolag¹³⁶ gäller att realisationsvinster är undantagna från beskattning, samtidigt som realisationsförluster inte berättigar till skattemässigt avdrag.¹³⁷

3.7 Källskatter¹³⁸

Landets skattesystem innehåller inte några regler om uttag av källskatter på räntor, aktieutdelningar eller royalties som utbetalas till skattesubjekt utan skatterättslig hemvist på Nederländska Antillerna. Inte heller utgår källskatt på kompensation för *personal services*¹³⁹ som betalas till subjekt med utländsk hemvist.¹⁴⁰

3.8 New Fiscal Framework

Nederländska Antillerna har, som sagt, varit attraktivt för utländska investeringar huvudsakligen till följd av den låga beskattningen av *offshore*-bolag, avsaknaden av källskatter på bland annat aktieutdelningar samt tillgången till dubbelbeskattningsavtalet mellan länderna inom Kungariket Nederländerna. Eftersom landet på senare år från olika håll har betraktats

¹³² Minst en medborgare per 170 kvadratmeter hyrd yta i den fria zonen.

¹³³ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/freezezone.htm> (2000-12-06).

¹³⁴ PricewaterhouseCoopers a.a. s. 506.

¹³⁵ PricewaterhouseCoopers a.a. s. 503.

¹³⁶ Alternativt *patent holding companies*.

¹³⁷ PricewaterhouseCoopers a.a. s. 503.

¹³⁸ Referensmaterialet talar om *withholding taxes*. FARs engelska ordbok (1994) översätter denna term med den svenska termen kupongskatter. Den generella termen borde vara källskatter då kupongskatt är en typ av källskatt.

¹³⁹ Det torde vara fråga om konsult- och managementarvoden av olika slag.

¹⁴⁰ PricewaterhouseCoopers a.a. s. 506.

som ett skatteparadis har man arbetat för att genomföra förändringar i beskattningssystemet som ett led i att uppnå internationell acceptans och för att göra det möjligt att ingå dubbelbeskattningsavtal med OECD-länder. År 1995 deklarerade Nederländska Antillerna att man planerade ändringar i landets skattessystem för att anpassa det till standarder inom OECD.¹⁴¹

Den 6 december 1999 lade regeringen slutligen fram tre lagförslag som utgör del i det så kallade *New Fiscal Framework* (NFF). Lagförslagen antogs samma månad av parlamentet. Dessa innebär ändringar i 1940 års PTO samt 1943 års *Income Tax Ordinance*¹⁴². De viktigaste ändringarna anses vara upphävandet av den förmånliga behandlingen av *offshore*-bolag samt införandet regler om *participation exemption*¹⁴³. De antagna lagförslagen innebär även införande av källskatt på (aktie)utdelningar genom den nya *Dividend Withholding Tax Ordinance* (DTO). NFF medför också möjligheter att skjuta förluster framåt i tiden för kvittning mot framtida vinster, samt att konsoliderad beskattning för bolag inom en *fiscal unity* tillåts. Ändringarna i PTO och den nya DTO kommer emellertid inte att träda i kraft förrän dubbelbeskattningsavtalet inom Kungariket Nederländerna har arbetats om.¹⁴⁴

3.8.1 Offshore-regimen upphör

Den i praktiken gällande skillnaden mellan *onshore*- och *offshore*-bolag finns inte kvar till följd av NFF. I och med de införda ändringarna görs nu i stället åtskillnad mellan *ordinary* och *exempt companies*.¹⁴⁵ Åtskillnaden torde ha att göra med huruvida bolaget kvalificerar sig för beskattning enligt *participation exemption* eller ej. De förstnämnda bolagen kommer i princip att inkomstbeskattas med en skattesats om 34,5 procent på bolagets världsomfattande inkomster¹⁴⁶.

Från och med den 1 januari 2000 upphörde således den tidigare förmånliga behandlingen av *offshore*-bolag i princip att gälla. Sådana *holdingbolag*, finansbolag och licensbolag¹⁴⁷ som bildats före den 31 december 1999 och som kvalificerar sig för *offshore*-förmåner enligt de gamla reglerna kommer emellertid att beskattas enligt dessa fram till den 31 december 2019. I princip kommer de gamla reglerna att gälla även för andra typer av *offshore*-bolag fram till och med den 31 december 2009. Beskattning enligt de gamla reglerna förutsätter att skattesubjektet ansökt om detta senast den 31 december 1999. Väljer ett skattesubjekt att beskattas enligt den nya ordningen i stället, kan det aldrig uppnå *offshore*-status igen. Avyttras ett

¹⁴¹ Bongers m.fl. a.a. s. 214.

¹⁴² Innehåller regler om personbeskattning. Se Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/31 f [NA.123].

¹⁴³ Dispens från beskattning av utdelningar med mera, till följd av visst andelsinnehav.

¹⁴⁴ Bongers m.fl. a.a. s. 214, 216.

¹⁴⁵ Bongers m.fl. a.a. s. 215.

¹⁴⁶ Bongers m.fl. a.a. s. 215.

¹⁴⁷ Referensmaterialet talar om *licensing companies*. Troligen är det fråga om sådana bolag som beskattas enligt reglerna för de bolag som ovan kallats royaltybolag.

offshore-subjekt upphör dess *offshore*-status och det beskattas enligt den nya ordningen.¹⁴⁸

3.8.2 Participation exemption

Regler om *participation exemption* enligt nederländsk förebild¹⁴⁹ skall införas. Undantagsreglerna innebär att inkomster från aktieutdelning, likvidation av bolag och reavinsterna helt eller delvis undantas från inkomstbeskattning då förutsättningar härför föreligger. Kravet för att innehav skall omfattas av dispensregleringen är att det uppgår till minst 5 procent av andelarna eller röstetalet i bolag som ägs genom aktier. Inkomsterna undantas helt från beskattning om de härrör från innehav inom landet medan 95 procent av inkomsterna undantas då de härrör från utländska bolag. Avdragsrätten för kostnader som uppstått till följd av de aktuella innehaven, är på motsvarande sätt begränsad med 100 respektive 95 procent.¹⁵⁰

3.8.3 Källskatt på aktieutdelning

NFF medförde att källskatt infördes på vinstdistributioner. Skatt kommer att tas ut med 10 procent vid aktieutdelningar från bolag med skatterättslig hemvist inom landet (se avsnitt 3.1).¹⁵¹

Ett antal undantag från den nya regimen kommer att gälla. Källskatt utgår bland annat inte för:

- utdelning som lämnas till aktieägare hemmahörande inom landet,
- utdelning inom samma *fiscal unity*¹⁵²,
- utdelning som lämnas av bolag vars aktier åtminstone delvis (minst 50 procent) är listade på en erkänd börslista eller som ägs (direkt eller indirekt) av ett sådant bolag,
- utdelning från bolag vars inkomster helt eller delvis omfattas av *participation exemption*,
- utdelning från bolag som omfattas av den gamla *offshore*-regimen,
- utdelning från bolag som beskattas enligt de särskilda villkoren för bland annat frizoner och exploatering av mark,
- utdelning till ett utländskt bolag som äger minst 25 procent av aktiekapitalet eller röstetalet i det utdelande bolaget, och detta ägarförhållande har förelegat under en sammanhängande period om minst ett år,
- utdelning i samband med likvidation/upplösning av bolag, i vissa fall.¹⁵³

¹⁴⁸ Bongers m.fl. a.a. s. 216 f.

¹⁴⁹ Jämför *participation exemption* i Nederländerna avsnitt 4.1.1.

¹⁵⁰ Bongers m.fl. a.a. s. 215, Boes a.a. s. 453.

¹⁵¹ Bongers m.fl. a.a. s. 215.

¹⁵² Skattemässig enhet. Torde vara någon form av koncerngemensam beskattning. NFF medför att *fiscal unity* kommer att införas (Boes a.a. s. 454).

¹⁵³ 2000 Dividend withholding tax Ordinance, art 4, 5, Bongers m.fl. a.a. 2000, s. 217.

4 Dubbelbeskattningsavtalet för Nederländska Kungariket

Mellan Nederländska Antillerna, Nederländerna och Aruba gäller den särskilda beskattningsordningen *Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK)*¹⁵⁴. Denna fungerar som ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal. De tre staterna är suveräna beträffande inhemsk skattelagstiftning och har sina egna skatteordningar, medan BRK inskränker tillämpligheten av de inhemska lagstiftningarna på samma sätt som dubbelbeskattningsavtal gör. Avtalet slöts första gången 1964 och då var Surinam part i avtalet. Sedermera har detta land utträtt ur Kungariket och blivit en självständig stat, med följden att det inte längre är part i BRK. Aruba var inte självständigt vid ingåendet av BRK men uppnådde självständighet 1986 och blev part i BRK som en följd av detta.¹⁵⁵

BRK reviderades första gången 1986. Ändringarna motiverades med att man önskade hindra ett sådant utnyttjande av ”*Dutch Sandwich*” (se avsnitt 4.1) att källskatten i Nederländerna uteblev helt vid utdelning från ett nederländskt bolag till ett skattesubjekt på Antillerna. År 1996 reviderades BRK återigen. Även denna gång var syftet med ändringarna att motverka missbruk och icke avsett utnyttjande av dess regler.¹⁵⁶

4.1 Dutch Sandwich

En av anledningarna till att Nederländska Antillerna har varit så intressant ur skatteplaneringsperspektiv är att BRK kan medföra väldiga fördelar för den totala skattebelastningen i en internationell ägarstruktur. Det viktigaste skälet sägs vara att utdelning under vissa förutsättningar kan föras från dotterbolag i Nederländerna till moderbolag på Nederländska Antillerna med en kraftigt reducerad källskatt. En ägarstruktur där ett moderbolag (ofta i form av *offshore*-bolag) på Nederländska Antillerna äger ett mellanliggande nederländskt *holdingbolag* har kommit att kallas *dutch sandwich*¹⁵⁷.

¹⁵⁴ International Bureau of Fiscal Documentation, ”Netherlands-Netherlands Antilles and Aruba (income, capital, inheritance, gift etc.) Tax Treaty, Unofficial translation”, International Bureau of Fiscal Documentation, ”Supplementary Service to European Taxation”, Amsterdam, No. 10 – October 1998, (Cit. BRK).

¹⁵⁵ Betten, Rijkele, ”*The 1996 Amendments to the Tax Arrangement for the Kingdom of the Netherlands: Introduction*”, i *European Taxation*, June 1997, s. 214.

¹⁵⁶ Betten a.a. s. 214.

¹⁵⁷ Boes a.a. s. 453.



Vid ändringarna av BRK har således fokus legat bland annat på de bestämmelser som behandlar uttag av källskatter vid utdelning från ett bolag i ett av länderna till ett bolag i något av de andra länderna för vilket avtalet gäller. Artikel 11 (1) BRK säger i princip att utdelning från bolag i ett land till bolag i ett av de andra länderna får beskattas i det land där det mottagande bolaget har sitt säte. Detta stycke måste rimligen gälla inkomstbeskattningen hos mottagaren av utdelningen. Artikel 11 (3) BRK bestämmer källskattens storlek under vissa förutsättningar¹⁵⁸. Källskatten får uppgå till maximalt 7,5 procent, om:

- utdelningen mottas av ett bolag som helt eller delvis ägs via aktier,
- det mottagande bolaget är hemmahörande¹⁵⁹ i det andra landet och
- bolaget äger minst 25 procent av det inbetalda aktiekapitalet i det utbetalande bolaget.

Blir utdelningen beskattad¹⁶⁰ hos det mottagande bolaget i landet där det har sitt säte, med en skattesats om minst 5,5 procent får emellertid källskatten i det utdelande bolagets hemviststat uppgå till högst 5 procent.¹⁶¹

I artikel 8 B PTO i den interna skattelagstiftningen på Nederländska Antillerna finns särskilda regler som gör det möjligt för bolag som annars skulle ha beskattats med skattesatser mellan 2,4 och 3 procent, att välja en högre beskattning med 5,5 procent för att uppfylla villkoren för lägre källskatt enligt BRK.¹⁶²

¹⁵⁸ Nederländska Antillerna har tidigare inte uttagit någon källskatt, och de nya reglerna om sådan skatt kommer inte att tillämpas förrän BRK genomgått vissa förändringar (se avsnitt 3.7 och 3.8.3). I Nederländerna uttas källskatt enligt normalregeln med 25 procent. I praktiken sänks denna dock oftast till 15 procent på grund av dubbelbeskattningsavtal. International Bureau of Fiscal Documentation, "European Tax Handbook 2000", Netherlands, A-Taxation of Companies, (IBFD, European Tax Handbook), s. 399, 6.1.(a).

¹⁵⁹ I BRK artikel 2 (d) definieras begreppet hemmahörande (resident) såsom ett bolag som enligt något av ländernas skattelagstiftningar är skattskyldigt där på grund av "...domicile, residence, place of management, or any other criterion of a similar nature" Begreppet innefattar emellertid inte subjekt som är skattskyldiga i landet enbart på grund av "income from sources in that country or of capital situated therein...".

¹⁶⁰ Beskattning skall ske med *tax on profits*.

¹⁶¹ BRK artikel 11 (3).

¹⁶² Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/38-238 [NA.173].

4.1.1 Beskattning av det nederländska holdingbolaget

Fördelarna med en ägarstruktur som denna beror möjligen delvis på villkor i nederländsk lagstiftning. Under vissa förutsättningar kan bolag i Nederländerna motta aktieutdelningar från bolag i andra länder utan att detta utlöser någon inkomstbeskattning. Även realisationsvinster vid avyttring av aktier i sådana bolag kan undantas, detta enligt reglerna *om participation exemption*¹⁶³. Skattesubjekt, inklusive utländskt bolags fasta driftställe i Nederländerna, har rätt till undantag enligt *participation exemption* enligt följande villkor:

- skattesubjektet äger minst 5 procent av aktiekapitalet i det utdelande bolaget¹⁶⁴,
- aktierna utgör inte omsättningstillgång hos det mottagande bolaget,
- det utdelande bolagets vinster är underkastade statlig inkomstbeskattning¹⁶⁵ i dess hemviststat och
- inkomsterna i det utdelande bolaget får inte utgöras av passiva inkomster¹⁶⁶.

Det sistnämnda villkoret behöver ej vara uppfyllt beträffande aktieinnehav som utgör minst 25 procent i bolag inom EU, som en följd av moder- och dotterbolagsdirektivet¹⁶⁷. Detta gäller under förutsättning att det utdelande bolaget är föremål för en normal inkomstbeskattning.¹⁶⁸

Participation exemption medför vissa begränsningar i avdragsrätten beträffande kostnader som är relaterade till det aktuella aktieinnehavet. Vidare gäller att realisationsförluster på aktier som behandlats enligt *participation exemption* i princip inte är avdragsgilla.¹⁶⁹

4.1.2 Möjliga effekter av ägarstrukturen

Konsekvenserna av en ägarstruktur som *dutch sandwich* kan således bli en väldigt låg total skattebelastning för företagsgruppen. Under de rätta förutsättningarna kan ett *holdingbolag* i Nederländerna uppbära utdelningar

¹⁶³ Skattefrihet på grund av visst andelsinnehav torde vara en lämplig översättning av denna term.

¹⁶⁴ Det utdelande bolaget måste således helt eller delvis ägas via aktier.

¹⁶⁵ Skattesatsens storlek är utan betydelse.

¹⁶⁶ Såsom passiva inkomster räknas ränteinkomster, utdelningar, royaltyinkomster samt i vissa fall hyresinkomster. I de fall då ett utländskt moderbolag etablerar ett mellanliggande *holdingbolag* i Nederländerna, vars enda uppgift är att äga aktier i dotterbolag eller i intressentbolag, krävs att *holdingbolaget* utgör en länk mellan moderbolagets verksamhet och det underliggande utländska bolagets verksamhet. Äger *holdingbolaget* mer än 50 procent av aktiekapitalet i det utländska bolaget presumeras att en sådan länk föreligger. (Lindström-Ihre, Lena, "Holland – nya skatteregler skall främja investeringar", i SvSkt 8/97, s. 733 f.).

¹⁶⁷ Direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990, EGT nr L 225, 20.8.1990, om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, (Moder- och dotterbolagsdirektivet).

¹⁶⁸ IBFD, European Tax Handbook, s. 397, Lindström-Ihre a.a. s. 733 f.

¹⁶⁹ IBFD, European Tax Handbook, s. 397.

skattefritt. Dessa medel kan sedan vidareutdelas till moderbolaget på Nederländska Antillerna där de blir föremål för inkomstbeskattning till en skattesats på mellan 2,4 och 3 procent, alternativt 5 procent. Den totala skattebelastningen¹⁷⁰ blir således maximalt cirka 10,5 procent¹⁷¹. Eftersom lagstiftningen på Nederländska Antillerna inte föreskriver något uttag av källskatter vid utdelning från bolag med hemvist där till skattesubjekt utanför landet, kan medlen föras ut ur landet skattefritt. Det skattesubjekt som i sin tur äger moderbolaget på Nederländska Antillerna kan på detta vis ha fått medel utbetalade med en total skattebelastning på cirka 10,5 procent. Naturligtvis skall väl även denna utdelning i princip inkomstbeskattas hos det mottagande subjektet enligt den beskattningsordning som gäller för detta, men det torde kunna antas att detta i praktiken ofta inte sker. Uppfinningsrikedomen är stor när det gäller att finna ”legala” vägar att få ut vinstmedel ur bolag utan att det uppfyller formerna för aktieutdelning. Dessutom kan man nog anta att den stränga banksekretessen på Nederländska Antillerna tillgodoser utländska skattesubjekts önskemål om att kunna få medel utbetalade med stor diskretion. Jämförs denna totala skattebelastning med den allmänt gällande skattesatsen om 30 procent hos fysiska personer¹⁷² för beskattning av aktieutdelning respektive bolagsskatten på 28 procent i Sverige, kan konstateras att ägarstrukturen kan vara synnerligen fördelaktig.

En fråga som aktualiseras i samband med konstruktioner som *dutch sandwich* är varför det är intressant att placera ett mellanliggande *holdingbolag* i ägarstrukturen. De medel det nederländska *holdingbolaget* eventuellt kan uppbära skattefritt, skulle troligen ofta kunna uppbäras direkt av bolaget på Antillerna med endast en inkomstbeskattning på mellan 2,4 och 3 procent. Dessa skulle sedan kunna delas ut utan eventuell källskatt. Den totala skattebelastningen för en ägarstruktur skulle då kunna minska till 2,4 till 3 procent (förutom den inkomstbeskattning som alltid antas ske längst ned i strukturen). Ett möjligt svar på frågan är att Nederländerna internationellt inte har utpekats såsom skatteparadis på samma sätt som Nederländska Antillerna. Nederländernas skattesystem har till exempel av OECD utpekats såsom ett skattesystem med förmånliga inslag, men anses inte utgöra ett skatteparadis¹⁷³. En ägarstruktur torde möjligen uppnå större acceptans om utdelningar lämnas till ett bolag i Nederländerna än om vinstmedel flyttas direkt till Nederländska Antillerna. Dessutom kan man inom EU undvika uttag av källskatter under förutsättning att det mellanliggande *holdingbolaget* innehar minst 25 procent av

¹⁷⁰ Förutom den inkomstbeskattning som antas ske i de underliggande bolagen i ägarstrukturen. Hur stor denna beskattning blir beror naturligtvis på vilken typ av bolag det rör sig om och i vilken jurisdiktion de utgör skattesubjekt.

¹⁷¹ Det ena alternativet ger 7,5 procent källskatt adderat med 2,4 – 3 procent vid inkomstbeskattningen och det andra alternativet ger 5 procent källskatt adderat med 5,5 procent vid inkomstbeskattningen. Vid båda alternativen kan medlen ha mottagits som utdelning skattefritt under *participation exemption*.

¹⁷² De särskilda reglerna om beskattning av fåmansföretag kan leda till en beskattning med nära det dubbla.

¹⁷³ OECD 2000, s. 12 f.

andelskapitalet¹⁷⁴. Om utdelning lämnas direkt från bolagen längst ned i strukturen till moderbolaget på Nederländska Antillerna utgår som regel källskatt¹⁷⁵. Även inkomstbeskattning av utdelning som lämnas mellan bolag inom EU kan många gånger undvikas.¹⁷⁶ Ett ytterligare skäl till att låta strukturen se ut som den gör är att Nederländerna omfattas av EU:s reglering av bilateralt bistånd och informationsutbyte i skattefrågor, samt har ett stort nät av dubbelbeskattningsavtal med länder världen över. Om det nederländska *holdingbolaget* i stället utgjorde moderbolag i strukturen skulle information om dess ägare troligen lättare komma andra länders skattemyndigheter till handa än då moderbolaget ligger på Nederländska Antillerna.

4.2 Icke-diskriminering och Fiscal Unity

Nederländernas beskattningssystem innehåller regler om konsoliderad beskattning för så kallade *fiscal unities*. Ett antal förutsättningar skall vara uppfyllda för att flera skattesubjekt skall kunna gå samman till en enhet. Dubbelbeskattningsavtalet BRK innehåller villkor om icke-diskriminering vilka i princip innebär att ett bolag i en av staterna som etablerat sig i någon av de andra avtalsslutande staterna inte behandlas sämre än inhemska bolag i denna stat¹⁷⁷. BRK:s klausul om icke-diskriminering utgjorde skäl för ett avgörande i Nederländernas högsta domstol, vilket i princip innebar att antillianska bolag som befinner sig i samma situation som nederländska bolag har rätt att ingå i en *fiscal unity* under förutsättning att övriga krav härför är uppfyllda. Inom en *fiscal unity* kan vinster och förluster avsättas mot varandra vid beskattningen i Nederländerna. Detta innebär att bolag så att säga kan importera förluster från Antillerna för att reducera den Nederländska skatten. Nederländernas finansministerium fann detta oacceptabelt och annonserade att ändringar skulle komma. BRK är visserligen under förändring, men för att stoppa dessa effekter av *fiscal unity* anses det krävas ändringar i de inhemska nederländska skattereglerna. Det sägs att förändringar är på väg, men att de inte är att vänta inom den närmaste tiden.¹⁷⁸ Snarare tycks möjligheten att inkludera utländska subjekt i en *fiscal unity* komma att bli fastslagen i lag. Enligt förslag som lagts fram skall utländska subjekts fasta driftsställe i Nederländerna kunna ingå i en *fiscal unity* i detta land.¹⁷⁹ Således tycks det fortfarande vara möjligt att

¹⁷⁴ Moder- och dotterbolagsdirektivet, artikel 5. Vissa andra förutsättningar beträffande associationsform hos det utdelande och mottagande bolaget måste vara uppfyllda, se artikel 2.

¹⁷⁵ Den svenska formen av källskatt för dessa situationer är kupongskatten, vilken utgår med en skattesats om 30 procent av utdelningen, se Kupongskattelag (1970:624) § 5.

¹⁷⁶ Moder- och dotterbolagsdirektivet, artikel 4.

¹⁷⁷ BRK, artikel 1.

¹⁷⁸ Goedkoop, A.G, Kloosterhof, S, "The Non-Discrimination Article of the BRK", i European Taxation, juni 1997, s. 215 ff.

¹⁷⁹ van Dam, Richard, "Proposed Changes to the Fiscal Unity Regime in the Netherlands", i Bulletin for International Fiscal Documentation, Nr 3/2000, s. 118, 120.

flytta förluster från Antillerna till Nederländerna via konsoliderad beskattning i den sistnämnda staten.

Konsoliderad beskattning inom en *fiscal unity* med flera bolag existerar inte i dagsläget på Nederländska Antillerna. Det antillianska bolagets fasta driftsställe i Nederländerna utgör i stället del av ett antilleanskt skattesubjekt, vilket är skattskyldigt för dess världsomfattande inkomster. Antillianska bolags fasta driftsställen i de övriga länderna inom Kungariket är emellertid undantagna från inkomstbeskattning på Antillerna (se avsnitt 3.4.11). En ytlig granskning leder således till att de inhemska skattereglerna på Antillerna inte bör anses lägga hinder i vägen för att genom konsoliderad beskattning för en *fiscal unity* flytta förluster från Antillerna till Nederländerna i de fall detta skulle vara lönsamt.

5 Informationsutbyte och insyn

Enligt OECD är brist på insyn i hur skattesystemet fungerar samt avsaknad av effektivt informationsutbyte två nyckelfaktorer vid identifiering av skatteparadis.¹⁸⁰ Även EU:s uppförandekod har insynsmöjligheter i landets skatteåtgärder och deras tillämpning som ett kännetecken för skadlig skattekonkurrens.¹⁸¹ För att kunna göra en bedömning av om dessa kriterier är uppfyllda redogörs här i korthet för möjligheterna till informationsutbyte och insyn.

5.1 Banksekretess

Bankerna på Nederländska Antillerna tillhandahåller både lokal och internationell service i en miljö som präglas av sekretess.¹⁸² Banksekretessen är inte absolut, utan får brytas under vissa förutsättningar. Sekretessen kring bankverksamheten sägs inte vara reglerad i särskild lagstiftning¹⁸³, utan beskrivs mer som en sorts tystnadsplikt. Överträdelser av denna tystnadsplikt behandlas i straffrättslig lagstiftning som föreskriver straff härför. Detta torde i princip bli aktuellt då sådan information som borde behandlats med sekretess lämnats ut.¹⁸⁴

Enligt handelskammaren på Curaçao lämnas information ut endast då det krävs enligt särskild lagstiftning. Exempel på sådana situationer är:

- vid konkurs,
 - vid verkställande av testamenten,
 - vid centralbankens inspektion av den affärsdrivande bankens redovisning,
 - då det begärs av en lokal domare rörande straffrättsliga frågor samt
 - då det begärs på grund av landets interna taxering och skatteuppbörd.¹⁸⁵
- Banksekretessen upprätthålls helt i de fall då en utländsk domare/domstol begär konfidentiell information.¹⁸⁶

¹⁸⁰ OECD 1998, p. 52 – 54.

¹⁸¹ EU:s uppförandekod, p. B nr. 5.

¹⁸² www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/banking.htm (2000-12-06).

¹⁸³ Förberedelser sägs pågå för lagstiftning som skall förpliktiga banker att utreda blivande klienters fullständiga identitet innan de ingår någon sorts konfidentiell relation. När klienten väl har identifierats, kommer denne dock att åtnjuta full professionell tystnadsplikt och diskretion. (<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/economicsectors.htm> 2000-12-06).

¹⁸⁴ www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/bankingsecrecy.htm (2000-12-07).

¹⁸⁵ Referensmaterialet talar om *internal revenue*.

¹⁸⁶ www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/bankingsecrecy.htm (2000-12-07).

5.2 Informationsutbyte

Många dubbelbeskattningsavtal föreskriver olika former av informationsutbyte länder emellan. Inom OECD har samarbete pågått på området och ett modellavtal beträffande administrativt bistånd vid indrivning av skattekrav¹⁸⁷ tagits fram, såväl som en multilateral konvention beträffande ömsesidig administrativt bistånd i skattefrågor¹⁸⁸. Även i andra modellkonventioner framtagna inom OECD fastläggs olika former av informationsutbyte^{189, 190}. Dessa, med flera modeller ligger sedan mer eller mindre till grund för klausuler om bistånd och tillhandahållande av information i bilaterala överenskommelser i skattefrågor.

Nederländska Antillerna har gällande dubbelbeskattningsavtal endast med Danmark, Norge och övriga länder inom Kungariket Nederländerna. BRK innehåller artiklar som behandlar ömsesidig samverkan. Det föreskrivs samverkan i form av både bistånd vid indrivning av skatter och utbyte av sådan information som är nödvändig för tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet eller de respektive ländernas interna skattelagstiftning.¹⁹¹ För länder utan dubbelbeskattningsavtal med landet är denna väg till information stängd och information om landets skattesubjekt stannar inom jurisdiktionens gränser.

Även inom EU pågår arbete för ökad samverkan i liknande frågor. Bland annat finns ett direktiv beträffande ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter på området för direkt beskattning¹⁹². Detta är dock relevant endast för och mellan medlemsstaterna. Eftersom Nederländska Antillerna inte är medlem i EU utan endast ett associerat territorium påverkar reglerna inte landets praxis vad gäller utlämnande av information.

Nederländska Antillerna har valt att delta i internationellt samarbete genom informationsutbyte endast när det gäller bekämpning av vissa typer av brott. Landets regering sägs förbereda lagstiftning som skall förpliktiga banker och andra finansiella institutioner att rapportera ovanliga transaktioner till ett oberoende organ som skall stå i förbindelse med landets finansdepartement¹⁹³. Lagstiftning mot penningtvätt har tidigare antagits¹⁹⁴.

¹⁸⁷ Model Convention for Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims (1981).

¹⁸⁸ Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (1988) – för att denna konvention skall träda i kraft krävs att den undertecknats och ratificerats av fem länder.

¹⁸⁹ Se artikel 26 i OECD Model Tax Convention on Income and Capital (1977), (uppdaterad 1992).

¹⁹⁰ OECD, "Tax Information Exchange Between OECD Member Countries", (1994), s. 11 – 12, 17, 42.

¹⁹¹ BRK, artikel 36 – 38.

¹⁹² Direktiv 77/799 av den 19 december 1977, EGT L 336, 27.12.1977, om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område.

¹⁹³ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/economicsectors.htm> (2000-12-06).

Detta torde vara en följd av landets medverkan i internationellt samarbete mot finansiell och ekonomisk brottslighet.

Mot bakgrund av detta kan konstateras att tillgången till information för utländska (skatte)myndigheter är starkt begränsad. Det finns inte många möjligheter på mellanstatlig nivå att kräva information, med tanke på att landet endast har tre gällande dubbelbeskattningsavtal.

5.3 Insyn i skattesystemet och dess tillämpning

Hur ett fullgott svar på frågan huruvida det finns insyn i skattesystemet och dess tillämpning är inte helt klart. Man kan dock konstatera att skattelagstiftning i originalutgåva i form av officiellt tryck inte finns tillgänglig på Internet¹⁹⁵ via landets regerings officiella webbplats¹⁹⁶. Viss lagstiftning finns att tillgå här, men den berör inte beskattningsfrågor. Handelskammaren på huvudön Curaçao har emellertid en väldigt fyllig informationssida på Internet¹⁹⁷ med uppgifter om mycket som man kan tänkas behöva veta för att kunna bedriva affärer från landet, däribland grunderna för företagsbeskattningen och principerna för den stora mängd specialregler för skatteåtgärder som finns. Det har i litteraturen påståtts att handelskamrarna i olika länder är mycket goda källor till information för skatteplanering¹⁹⁸. Informationen från handelskammarens webbplats har till stora delar kunnat bekräftas med hjälp av andra källor, men frågan är om det kan sägas råda insyn i landets skattesystem endast till följd av denna spridning av information. Skattelagstiftningen har inte funnits att tillgå via denna länk. I stället verkar det som om handelskammarens huvudsakliga syfte med informationen är att framhålla hur positivt och förmånligt det är att bedriva affärsverksamhet och finansiell verksamhet med mera från Nederländska Antillerna. Man säger att landets befolkning önskar göra företagsklimatet så attraktivt som möjligt för *offshore*-bolag¹⁹⁹. Intrycket är således att landet marknadsför sig självt som ett mycket fördelaktigt alternativ i skattehänseende och berättar gärna om hur låg beskattningen är för diverse typer av bolag och verksamheter. När det gäller mer grundlig information tycks dock dörrarna vara stängda. Den som vill ha information om just sin skattesituation lämnas rådet att kontakta skatterådgivare för

¹⁹⁴ Bierlaagh, Huub M.M., "The 1996 Amendments to the Tax Arrangement for the Kingdom of the Netherlands – Taxation of Intercompany Dividends between the Netherlands and the Netherlands Antilles under the BRK", i *European Taxation* juli 1997, s. 266.

¹⁹⁵ Jämför tillgången till författningar i fulltext, propositioner m.m. på svenska regeringens webbplats www.regeringen.se samt den officiella webbplatsen www.lagrummet.gov.se. Visserligen är författningstexterna endast tillgängliga på svenska, men full insyn i det svenska skattesystemet torde ändå kunna sägas föreligga på denna grund.

¹⁹⁶ www.gov.an.

¹⁹⁷ www.curacao-chamber.an.

¹⁹⁸ Valdemarsson, Bengt, Andersson, Sten, Thorén, Mats, "Skatteplanera för den Nya Ekonomin", 2000, s. 196.

¹⁹⁹ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/offshorecomps.htm> (2000-12-06).

konsultation. Således torde kunna påstås att omvärlden inte har möjlighet till full insyn i skattesystemets funktion och därmed inte heller i dess tillämpning på olika nivåer.

5.4 New Fiscal Framework och åtagandet gentemot OECD

Målsättningen sägs vara att genom arbetet med NFF åstadkomma insyn i skattesystemet. Man avser också att skapa klart definierade lagtexter, lagar samt förordningar som reglerar hur tillämpningen av skattesystemet bör ske och som föreskriver att praxis skall bygga på en nära tolkning av de nya lagarna. Även principer för informationsutbyte skall införas genom NFF.²⁰⁰

Nederländska Antillerna har nyligen undertecknat ett så kallat *advanced commitment letter*. Undertecknandet innebär bland annat att Antillerna ansluter sig till ett program som skall öka informationsutbytet i skattefrågor och insynen i statens skattesystem till en godtagbar nivå innan slutet av 2005 (se diskussion om åtagandets betydelse i avsnitt 6.1.1).²⁰¹

²⁰⁰ Code of Conduct Report, del 3, Dependent of Associated Territories, F033, Tax reform – the New Fiscal Framework for the Netherlands Antilles and Aruba.

²⁰¹ Dokumentet publicerades på OECD:s webbplats den 19 janurari 2001 (http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/com_NETHANT.htm 2001-02-11).

6 Nederländska Antillerna och skattekonkurrensen

I detta avsnitt skall diskuteras huruvida Nederländska Antillerna kan anses bedriva skadlig skattekonkurrens i OECD:s och EU:s mening. I samband med detta kommer vissa tillämpningssvårigheter med de respektive organisationernas kriterier för skattekonkurrens att uppmärksammas.

6.1 Nederländska Antillerna – ett skatteparadis?

Nederländska Antillerna var ett av de länder som OECD genom *Forum on Harmful Tax Practises* pekade ut som ett skatteparadis. Avsikten är att här undersöka om landet kan anses utgöra ett skatteparadis enligt de riktlinjer och nyckelfaktorer²⁰² OECD lade fram i skattekonkurrensrapporten.

Nyckelfaktor a)²⁰³ har ansetts utgöra en nödvändig men inte tillräcklig förutsättning för existensen av ett skatteparadis²⁰⁴. Att det är ett nödvändigt kriterium framgår tydligt av den aktuella rapporten, då detta kriterium anges som den nödvändiga utgångspunkten för bedömningen och dessutom uttryckligen sägs vara ett nödvändigt villkor.²⁰⁵ Huruvida det krävs att ytterligare någon av nyckelfaktorerna föreligger skulle möjligen kunna betraktas som osäkert. I skattekonkurrensrapporten sägs att den omständigheten att en stat erbjuder sig själv, eller uppfattas såsom att den erbjuder sig som en plats för icke där bosatta att undkomma beskattning i deras hemviststater, i kombination med utgångspunkten om inga eller endast nominella skatter är tillräckligt för att staten skall anses utgöra ett skatteparadis²⁰⁶. Därefter sägs att de övriga nyckelfaktorerna kan bekräfta att det är fråga om ett skatteparadis.²⁰⁷ En språklig tolkning härav torde därför innebära att nyckelfaktor a) utgör en nödvändig och även tillräcklig

²⁰² Nyckelfaktorerna för skatteparadis är (se avsnitt 2.1.1):

- a) inga eller endast nominella skatter,
- b) avsaknad av effektivt informationsutbyte,
- c) avsaknad av insyn i hur skattesystemet fungerar samt
- d) ej krav på substantiell verksamhet/aktivitet i det aktuella landet. (OECD 1998, p. 52)

²⁰³ Om nyckelfaktor (a) har sagts att även om staten påför skatt kan det vara så att den beskattningsbara inkomsten bestäms på ett så restriktivt sätt att en väldigt liten del av inkomsten beskattas i realiteten, med följden att detta kriterium kan anses vara uppfyllt. (OECD 1998, p. 52).

²⁰⁴ Dahlberg a.a. s. 212 f.

²⁰⁵ OECD 1998, p. 52.

²⁰⁶ Lydelsen är ”No or only nominal taxation is a necessary condition...if combined with a situation where the jurisdiction offers or is perceived to offer itself as a place where non-residents can escape tax in their country of residence, it may be sufficient to identify a tax haven.” (OECD 1998, p. 52).

²⁰⁷ OECD 1998, p. 52.

nyckelfaktor. Ytterligare omständigheter tycks emellertid krävas men enligt denna tolkning skulle det till synes inte vara tvunget att det är fråga om någon av de övriga nyckelfaktorerna. Det är emellertid inte säkert att denna tolkning är riktig. Snarare finns det tecken som tyder på motsatsen. I rapporten från 2000²⁰⁸ uttalades att vid utvärderingen av en jurisdiktion skall hänsyn till alla föreliggande fakta och omständigheter²⁰⁹. Ett uttalande av Francke²¹⁰ tyder på att innebörden härav är att alla nyckelfaktorer skall vara uppfyllda för att ett skatteparadis skall anses föreligga. Han poängterar att samtliga kriterier skall föreligga, och om nyckelfaktor a) säger han att denna är ett indicium som kan leda till att jurisdiktionen skall anses utgöra ett skatteparadis, men att det i sig inte är tillräckligt för en sådan slutsats²¹¹.

OECD:s skattekonkurrensrapport är endast tillämplig på geografiskt rörlig verksamhet. Som exempel på sådan nämns finansiell verksamhet och annan serviceverksamhet.²¹² Att endast geografiskt rörlig verksamhet avses måste innebära att en eller flera av nyckelfaktorerna skall vara uppfyllda beträffande sådan verksamhet för att konstituera ett skatteparadis. Det kan således inte vara fråga om att landets skattesystem i sin helhet skall uppfylla nyckelfaktorerna, åtminstone inte när det gäller nyckelfaktor a) och d). Att Nederländska Antillernas generellt gällande bolagsskattesats ligger inom spannet 32 – 48 procent (se avsnitt 3.3.1) utgör således inte hinder för att landet skulle kunna utgöra ett skatteparadis.

Finansiell verksamhet och annan serviceverksamhet utgör således geografiskt rörlig verksamhet och den antillianska lagstiftningen innehåller ett avsevärt antal lätttnadsregleringar för just denna typ av bolag. *Investmentbolag*, *holdingbolag*, finansbolag, royaltybolag, *mutual funds*, *offshore*-banker och *captive insurance*-bolag bedriver alla verksamhet som kan anses utgöra finansiell verksamhet eller annan serviceverksamhet. Det finns även särskild beskattning för bolag som uppbär konsult- och managementarvoden samt för *trust*-bolag, Dessa kan sägas bedriva den sorts serviceverksamhet man tycks avse.

Såsom visats tidigare beskattas dessa bolag med mycket förmånliga skattesatser. Nyckelfaktor a) säger att det skall vara fråga om inga eller endast nominella skatter. *Mutual funds* kan under vissa förutsättningar helt undgå beskattning. Ett av kraven är att ett visst antal arbetstillfällen skall skapas inom landet. *Captive insurance*-bolag kan beskattas med en nominell skatt om de i förhand ansöker härom. Nyckelfaktor a) tycks således vara

²⁰⁸ OECD 2000.

²⁰⁹ Lydelsen är ”The fact that a jurisdiction may impose no or nominal tax...is a necessary but not sufficient condition... Whether a jurisdiction meets the tax haven criteria is determined based upon all the facts and circumstances...” (OECD 2000, s. 10).

²¹⁰ Jan Francke var ordförande i OECD:s skattekommitté 1998, vilken inledde projektet ”Harmful Tax Competition”.

²¹¹ BRÅ-Rapport 2000:19, ”Finansiella offshoremarknader och skatteparadis”, (BRÅ-rapport 2000:19), s. 8.

²¹² OECD 1998, p. 6.

uppfyllt med hänsyn till dessa bolag. De övriga uppräknade bolagstypernas inkomster beskattas och skatteuttaget är relaterat till inkomsternas storlek. Nyckelfaktor a) kan därför inte anses vara uppfyllt med hänsyn till skattereglerna för de övriga bolagstyperna. En jämförelse kan göras med nyckelfaktor a) för skadliga förmånliga skattesystem (se avsnitt 2.1.2), som ställer kravet på inga eller låga effektiva skattesatser. Låga skattesatser passar bättre på reglerna för *investment*-, *holding*-, finans- och royaltybolag samt *offshore*-banker. Även beskattningen av serviceföretagen som uppstår management- och konsultarvoden och *trust*-bolagen uppfyller nyckelfaktor a) för skadliga förmånliga skattesystem.

I skattekonkurrensrapporten sägs emellertid att utgångspunkten vid identifiering av ett sådant är om en jurisdiktion påför inga eller nominella skatter i allmänhet eller under speciella omständigheter²¹³. Vad innebär detta? Eftersom motverkandet av skattekonkurrens endast avser geografiskt rörlig verksamhet, torde uttalandet innebära ingen eller endast nominell skatt utgår för geografiskt rörlig verksamhet generellt, eller i vissa fall. Det tycks således inte vara något krav att landets skatteåtgärder beträffande all geografiskt rörlig verksamhet skall uppfylla nyckelfaktor a). Är detta riktigt måste detta kriterium uppfyllt, med hänsyn till att *mutual funds* kan undgå beskattning och *captive insurance*-bolag kan beskattas med nominell skatt. Det faktum att åtminstone de *offshore*-bolag som beskattas enligt reglerna för *investment*-, *holding*-, finans- och royaltybolag kan motta intäkter av reavinster utan beskattning på Antillerna måste anses bidra i förstärkande riktning till att anse att faktor a) är uppfyllt.

Det måste kunna sägas att landet gentemot omvärlden marknadsför skattesystemet med dess förmånliga behandling av *offshore*-subjekt. Att man relativt utförligt berättar om bland annat förmånliga skattesatser och den stränga banksekretessen utgör tydliga tecken härpå.²¹⁴

Att nyckelfaktor a) är uppfyllt samt den omständigheten att Antillerna tycks försöka locka till sig utländska skattesubjekt genom att sprida information om skattesystemets fördelar skulle kunna vara tillräckligt för att konstatera att landet utgör ett skatteparadis. Konstaterandet är beroende av hur stor vikt som skall läggas vid en språklig tolkning av uttalanden i OECD:s skattekonkurrensrapport. Skall lydelsen i denna följas kan det redan nu

²¹³ *Generally or in special circumstances*, se OECD 1998, p. 52.

²¹⁴ En fråga som aktualiseras genom introducerandet av de fyra nyckelfaktorerna i skattekonkurrensrapporten är om det tidigare framlagda *reputation test* (se avsnitt 2.1.1) fortfarande är av självständig betydelse. Tydligt ansågs det tidigare vara ett ganska säkert tecken på att ett skatteparadis var för handen om detta marknadsförde sig som ett sådant gentemot omvärlden. Även uppfattningen hos omvärlden, d.v.s. landets rykte kunde medföra att det ansågs utgöra ett skatteparadis. Är det fortfarande en god indikation eller krävs det att nyckelfaktorerna i 1998 års skattekonkurrensrapport tillämpas i första hand vid en prövning? Av vad som sades ovan angående nyckelfaktor a) torde kunna slutas att *reputation test* inte är tillräckligt i sig. Eftersom ingen eller endast nominell beskattning utgör ett nödvändigt kriterium, måste detta gälla framför *reputation test*.

konstateras att Nederländska Antillerna är ett skatteparadis. Detta är emellertid osäkert och därför skall undersökas huruvida också de övriga tre nyckelfaktorerna är uppfyllda.

Nyckelfaktor (b) tar sikte på att skatteparadis typiskt sett tillhandahåller lagstiftning eller administrativ praxis enligt vilken bolag och individer kan åtnjuta sträng sekretess och annat skydd mot skattemyndigheters granskning. Därigenom hindras ett effektivt informationsutbyte beträffande lågskattejurisdiktionens skattesubjekt. Detta medför begränsningar i tillgång till den information som behövs för korrekt beskattning av de aktuella subjekten.²¹⁵

En sträng tystnadsplikt föreskrivs för banker på Antillerna. Enligt information från handelskammaren på Curaçao skall denna tystnadsplikt upprätthållas strikt i de fall då utländska myndigheter begär information. Visserligen sägs att det inte finns någon särskild lagstiftning som ålägger bankerna denna sekretessplikt, men det tycks finnas åtminstone straffrättslig lagstiftning som föreskriver straff för överträdelse av tystnadsplikten. Detta måste anses utgöra ett tydligt tecken på att det saknas ett effektivt informationsutbyte beträffande landets skattesubjekt. Härav följer att även nyckelfaktor b) är uppfylld.

Nyckelfaktor (c) avser omvärldens brist på möjlighet till insyn i hur beskattningssystemet är utformat och hur det tillämpas. Både lagstiftade och administrativa villkor innefattas.²¹⁶

Huruvida tillräcklig insyn föreligger i hur Nederländska Antillernas skattesystem ser ut och hur administrationen av detta fungerar är något osäkert. Klart är att landet lämnar ut uppgifter om gällande skattesatser för olika typer av verksamhet och om vissa av förutsättningarna för beskattning enligt de olika reglerna. Det berättas också att *rulings* kan erhållas och att man härigenom i vissa fall på förhand kan bestämma den årliga vinsten och därmed också beskattningen av ett bolag. Exakt hur detta går till är man emellertid inte särskilt öppen med, och så måste det också sägas vara med insynen i skattesystemet som helhet. Man låter gärna sprida fragmentarisk information om fördelarna med beskattning på Antillerna, men det är svårt att få tillgång till information om hur skattesystemet fungerar i sin helhet samt hur det tillämpas av myndigheter och domstolar. Därmed torde kunna sägas att även nyckelfaktor c) är uppfylld.

Nyckelfaktor d) riktar sig mot att ett bolag eller en individ kan bli skattesubjekt och beskattat i den aktuella jurisdiktionen utan krav på att det skall förekomma någon substantiell verksamhet i staten. Denna faktor är av betydelse eftersom den indikerar att en stat försöker dra till sig investeringar eller transaktioner föranledda enbart av skatteskal. Det kan också vara ett

²¹⁵ OECD 1998, p. 54.

²¹⁶ OECD 1998, p. 53.

tecken på att en stat inte har några andra fördelar att erbjuda för affärsverksamhet än just låg beskattning. Svårigheten ligger i att bestämma när och hur en verksamhet kan kallas substantiell. Den typ av bolag som kallas *paper companies*²¹⁷ kan emellertid med lätthet sägas sakna den väsentliga graden av aktivitet i landet.²¹⁸

De verksamhetstyper som uppfyller nyckelfaktor a), det vill säga *mutual funds* och *captive insurance*-bolag, bedrivs väldigt ofta av *offshore*-bolag. Dessa bolag ägs av utländska subjekt och riktar inte någon affärsverksamhet gentemot landets inhemska marknad. Beträffande *mutual funds* gäller att dessa för att helt undgå beskattning, måste skapa minst två eller fyra arbetstillfällen inom landet för antillianska medborgare. Är detta tillräckligt för att det skall anses föreligga krav på substantiell verksamhet inom landet? Vad gäller *captive insurance*-bolag finns inte något särskilt krav på anställning av landets medborgare och inte heller något annat krav på särskilt aktivitet på Antillerna. Det finns således inte något krav på att substantiell verksamhet inom landet för dessa bolag. Även de övriga geografiskt rörliga verksamhetstyperna, det vill säga *investment*-, *holding*-finans-, och royaltymbolag samt *offshore*-banker, bedrivs ofta av *offshore-bolag* vilka inte agerar på den inhemska marknaden. I själva verket bedrivs verksamheten i realiteten troligen ofta från andra länder medan ett så kallat *trust*-bolag på Antillerna åtar sig att sköta vad som krävs för att uppnå status av ett skattesubjekt i form av *offshore*-bolag. Det är tydligt att flera verksamhetstyper kan åtnjuta den förmånliga beskattningen i landet utan att någon verksamhet alls bedrivs inom dess territorium. Det står också klart att ett eventuellt *trust*-bolags verksamhet i landet, på uppdrag av *offshore*-bolag, inte medför att tillräcklig grad av verksamhet i staten kan anses föreligga beträffande de sistnämnda.

Alla fyra nyckelfaktorer är således uppfyllda i förhållande till Nederländska Antillerna. Nyckelfaktor a) är emellertid inte uppfylld med samma styrka som de övriga tre. Endast två verksamhetstyper undgår beskattning helt eller beskattas med ett nominellt belopp. Övriga verksamhetstyper beskattas dock med mycket låga skattesatser vilka måste kunna tjäna skatteparadisens syfte att locka till sig investeringar. En samlad bedömning måste leda till slutsatsen att Nederländska Antillerna är ett skatteparadis,

Att dubbelbeskattningsavtalet inom Kungariket kan medföra förmånliga effekter skulle kunna anses bidra till att förstärka omdömet om Nederländska Antillerna såsom ett skatteparadis. Starka band med ett land som inte är ett skatteparadis kan bidra till att locka till sig skattesubjekt och investerare. Här uppstår en sorts *free-riding* eftersom Antillerna utan

²¹⁷ Ett *paper company/letter box company* saknar kontor, tillgångar och anställda i det aktuella landet. Det finns endast en adress till en person som korrespondensen kan skickas till. Den faktiska affärsverksamheten bedrivs i ett annat land. (International Bureau of Fiscal Documentation, International Tax Glossary 1992).

²¹⁸ OECD 1998, p. 55.

kostnad kan dra nytta av Nederländernas diplomatiska och finansiella struktur samt av andra faktorer såsom BRK.²¹⁹

6.1.1 New Fiscal Framework och åtagandet gentemot OECD

Antillernas målsättning med införandet av nya skatteregler (NFF) sägs vara att tvätta bort skatteparadisstämpeln vilken anses tynga landet. Det är emellertid tveksamt om man lyckas med detta. *Offshore*-regimen är garanterad till och med 2019 för de bolag som var bildade innan ändringarnas införande. Den nya regimen innebär att *participation exemption* införs, med väldigt förmånliga resultat. Det krävs ett innehav om minst 5 procent och beskattningsnivån av inkomster i form av utdelning och reavinster från ett utländskt innehav blir 1,725 procent²²⁰. Detta är en lägre skatt än den redan idag förmånliga beskattningen av *holdingbolag*. Dessutom finns det en mängd undantag från uttag av källskatter, bland annat för bolag vars inkomster omfattas av *participation exemption*. Det kan således konstateras att skatteförmånerna kvarstår för åtminstone *holding*- och *investmentbolag*. Den totala skattebelastningen i en *dutch sandwich* ökar endast marginellt, vilket gör att även vissa fördelar på grund av dubbelbeskattningsavtalet kvarstår. Visserligen innebär inte de nya reglerna nollbeskattning av *holdingbolagens* inkomster men väl en mycket låg beskattning av de relevanta inkomsterna. Vill Nederländska Antillerna uppnå internationell acceptans och ta sig ur skatteparadisträsket får man nog anstränga sig lite mer. En övergångsperiod om nära 20 år *offshore*-bolagen kan dessutom inte direkt sägas tjäna detta syfte.

Frågan är om åtagandet gentemot OECD kan medföra en positivare bild av landet hos omvärlden. Den i november 2000 undertecknade Nederländska Antillerna²²¹ och Isle of Man, som sjunde och åttonde länder²²², så kallade *advanced commitment letters* gentemot OECD. Undertecknandet är en politisk förpliktelse och innebär att Antillerna ansluter sig till ett program som skall öka informationsutbytet i skattefrågor och insynen i statens skattesystem (se avsnitt 5.4) samt eliminera varje inslag i skattesystemet som lockar dit finansiell- och annan serviceverksamhet med frånvaron av krav på substantiell verksamhet i landet. Den tidsplan som gäller för åtagandet innebär att åtgärderna skall vara genomförda innan slutet av 2005. Nederländska Antillerna förbinder sig också att avstå från:

- att införa nya skatteåtgärder som innebär skadlig skattekonkurrens,

²¹⁹ Jämför OECD 1998, p. 56.

²²⁰ Beräkningen är baserad på den information som presenterades i avsnitt 3.8.1 och 3.8.2. Skattesatsen är 34,8 procent på 5 procent av intäkterna ($0,345 * 0,05 = 0,01725$).

²²¹ Det framgår inte av dokumentet eller av informationen från OECD om det är Nederländernas ansvar i egenskap av medlemsstat i OECD som drivit fram Antillernas undertecknande av det aktuella åtagandet. (Jämför not 16).

²²² Tidigare har Bermudas, Cayman Islands, Cypern, Malta, Mauritius och San Marino undertecknat sådana åtagande. Därmed underlät OECD att inkludera dessa länder på listan över skatteparadis i 2000 års rapport. (OECD 2000, s. 16 f.).

- att förändra sådana skatteåtgärder för finansiell- och annan serviceverksamhet som idag inte innebär skadlig skattekonkurrens på ett sådant sätt att de blir skadliga på denna grund samt
- att förstärka eller utöka sådana skatteåtgärder som i nuläget utgör skadlig skattekonkurrens i enlighet med OECD:s skattekonkurrensrapport.²²³

På det omedelbara planet innebär detta åtagande troligen att landet inte blir utsatt för de sanktioner OECD planerar gentemot icke-samarbetsvilliga skatteparadis. OECD skall färdigställa en lista över sådana skatteparadis till den 31 juli 2001 och alla tidigare utpekade skatteparadis som inte undertecknat ett särskilt åtagande att samarbeta kommer att finnas med på denna lista.²²⁴ Nederländska Antillerna kommer således inte att finnas med bland dessa länder.²²⁵

Huruvida omvärldens syn på Antillerna såsom ett skatteparadis kommer att förändras i och med NFF och åtagandet ovan är osäkert. Det kan förstås ses som ett tecken på att landet är villigt att i viss mån anpassa sig till omvärldens krav vilket bör ge positiv respons. För att åtgärderna skall ha de önskade effekterna måste Antillerna naturligtvis visa att de är beredda att också förverkliga löftena.

6.2 Föreligger skattekonkurrens enligt uppförandekoden?

Nederländska Antillerna hade sju skatteåtgärder med i utredningen som resulterade i *Code of Conduct Report*. Beskattningen av *offshore*-bolag och *captive insurance*-bolag samt reglerna om frizoner ansågs utgöra åtgärder av sådan beskaffenhet att de innebär skadlig skattekonkurrens. Här skall utredas huruvida dessa skatteåtgärder möter EU:s kännetecken för skadlig skattekonkurrens såsom de lagts fram i uppförandekoden²²⁶.

²²³ Dokumentet publicerades på OECD:s webbplats den 19 januari 2001 (http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/com_NETHANT.htm 2001-02-11).

²²⁴ OECD 2000, s 18.

²²⁵ Varje år kommer en utvärdering att göras av *Forum on Harmful Tax Practices* för att bedöma om den i åtagandet fastlagda tidsplanen följs. Om så inte är fallet kommer landet omedelbart att hamna på listan över icke-samarbetsvilliga skatteparadis. (OECD 2000, s. 18).

²²⁶ Såsom beskrivits i avsnitt 2.2 krävs, för att omfattas av uppförandekoden, att skatteåtgärderna har eller kan medföra snedvridande effekter på lokaliseringen av ekonomisk verksamhet inom europeiska gemenskapen. De regler är potentiellt skadliga som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än den som normalt tillämpas i landet. Vid skadlighetsbedömningen bör hänsyn tas till:

- 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

Vid skadlighetsbedömningen enligt de fem kriterierna får man enligt Primaloro-gruppen²²⁷, förutom en bokstavligtolkning också ta hänsyn till en vidare tolkning av dessa.²²⁸

Bedömningen av det tre skatteåtgärderna får ta sin början i huruvida skatteåtgärderna kan anses potentiellt skadliga på grund av den lägre beskattningsnivån samt ifall de med hänsyn till de fem kriterierna också är skadliga. Frågan om de aktuella skatteåtgärdernas inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs har betydelse för om skatteåtgärderna skall omfattas av uppförandekoden och kommer att diskuteras i avsnitt 6.2.4.

6.2.1 Offshore-bolag

Såsom tidigare visats finns det inte någon speciell *offshore*-lagstiftning. Termen *offshore* är en i praktiken använd term för sådana bolag som ägs av utländska subjekt och som bedriver sin verksamhet utanför den antillianska marknaden. *Offshore*-bolagen sägs ofta kvalificera sig för beskattning enligt någon av de många lättnadsreglerna.

Det första steget är att bedöma huruvida skatteåtgärderna kan anses medföra en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än den som normalt tillämpas i landet. Beskattningen av *offshore*-bolagen sker oftast till skattesatser som kan anses vara mycket förmånliga. Trots att det sägs saknas särskilda regler för beskattningen av just *offshore*-bolagen, beskattas dessa oftast med en avsevärt lägre skattesats än de inhemska *onshore*-bolagen. Detta följer av att de i allmänhet kvalificerar sig för beskattning enligt den stora mängden lättnadsregler i skattesystemet. De skattesatser som är aktuella enligt specialreglerna ligger mellan 2,4 och 3 procent eller 4,8 och 6 procent på hela eller delar av vinsterna. Reglerna om utomlands belägen fast egendom innebär nollbeskattning och vissa regler innebär att nominell beskattning tillämpas. Dessutom är *offshore*-bolagens realisationsvinster ofta undantagna från beskattning. Dessa skattesatser skall alla ställas i relation till vad man kallar den ordinära skattesatsen i landet på mellan 32 och 48 procent. Det torde stå klart att *offshore*-bolagen, enligt vad som åtminstone i praktiken liknar en särskild regim för dessa bolag, är underkastade en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än de som normalt tillämpas i landet. Därmed måste skatteåtgärderna anses potentiellt skadliga och omfattas av uppförandekoden.

4) om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt vedertagna principer, särskilt de regler som antagits 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. (EU:s uppförandekod p. A och B).

²²⁷ Delar av gruppen reserverade sig mot att tillämpa denna vidare tolkning i vissa fall.

²²⁸ Code of Conduct Report, p. 14.

Skadlighetsbedömningen utgår från de tidigare uppräknade kriterierna, varav det första tar sikte på huruvida förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga, alternativt beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där. *Offshore*-bolag ägs av utländska subjekt som saknar hemvist i landet och bolagets verksamhet riktar sig inte mot den antilianska marknaden. Om endast denna typ av bolag kan åtnjuta den förmånliga beskattningen skulle det första kriteriet anses uppfyllt. Det tycks emellertid inte finnas någon uttalad generell gällande restriktion med innebörden att endast *offshore*-bolagen kan komma i fråga för beskattning enligt lättnadsreglerna. Endast vad gäller *trading*-bolag kan eventuellt antas att det skall vara fråga om ett *offshore*-bolag för att komma i åtnjutande av den förmånligare beskattningen. Situationen beskrivs såsom att lättnadsreglernas utformning medför att *offshore*-bolagen ofta kvalificerar sig för dessa²²⁹. Detta är förstås inte samma sak som att inhemska subjekt är undantagna från regleringen. Å andra sidan är inte någon mer detaljerad information om förutsättningarna för tillämpning av specialregleringarna tillgänglig, vilket innebär att det i realiteten mycket väl kan vara så att endast *offshore*-bolag kan beskattas enligt de förmånligare reglerna. Viss information tyder också på att så är fallet²³⁰. Härav kan slutas att det finns tecken på att vissa skatteförmåner endast kommer i fråga för utomlands bosatta subjekt. Att detta kriterium skulle vara uppfyllt motsägs av att åtminstone reglerna om *mutual funds* och företag med utomlands belägen fast egendom tillgängliga även för inhemska subjekt (se avsnitt 3.3.1).

Hur det andra kriteriet skall tillämpas får anses något oklart. På vilket sätt förmånerna skall vara avgränsade från den inhemska ekonomin är, med hänsyn till det första kriteriet, otydligt formulerat. Det är möjligt att man tar sikte på huruvida inhemska subjekt kan komma i åtnjutande av förmånerna med följderna att det inhemska beskattningsunderlaget minskar då de inhemska subjekten beskattas med låga skattesatser i stället för den generella skatten på mellan 32 och 48 procent. Åtminstone lättnadsreglerna för *mutual funds* och företag med fast egendom utomlands är tillgängliga även för inhemska subjekt. Detta talar mot att det andra kriteriet skall anses uppfyllt.

Någon särskild verksamhet i landet tycks inte krävas. Den i praktiken gällande definitionen av *offshore*-bolag förutsätter att dessa riktar sig mot utländska marknader. Förekomsten av *trust*-bolag tyder dessutom på att många bolag med skatterättslig hemvist på Antillerna i realiteten existerar där endast formellt. Vissa av lättnadsreglerna föreskriver särskilt förmånlig beskattning om ett visst antal arbetstillfällen skapas i landet. Om endast detta är tillräckligt för att anse en egentlig ekonomisk verksamhet eller

²²⁹ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/32 [NA.131].

²³⁰ Den information som tillhandahålls via Internet av handelskammaren talar om lättnadsreglerna endast i samband med *offshore*-bolag. Det är fråga om *offshore finance companies*, *offshore trading companies* o.s.v. (<http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/offshorecomps.htm> samt <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> 2000-12-06).

närvaro i staten får kanske anses tveksamt. De flesta lättnadsreglerna tycks emellertid inte uppställa något krav på särskild verksamhet eller visst investerat kapital i landet, varför det tredje kriteriet kan anses uppfyllt.

Det fjärde kriteriet avser om sättet för beräkning av vinsten inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt vedertagna principer. Det framgår inte av uppförandekoden vilka dessa är men det finns indikationer på att det främst är fråga om OECD:s regler om internprissättning²³¹ och eventuellt normgivande redovisningsprinciper^{232 233}. Dessa principer är mycket omfattande och kommer därför ej att utredas här. *Offshore*-bolagens möjlighet till vinstberäkning enligt de olika lättnadsreglerna kommer ändå att diskuteras kort.

Offshore-regimen avser inte beskattning av företagsgrupper och Antillernas skattesystem innehåller i dagsläget inte några regler om konsoliderad beskattning för *fiscal unities*. *Offshore*-bolag ingår emellertid ofta i internationella företagsgrupper, varför det torde vara intressant att utreda detta kriterium. Vissa av lättnadsreglerna innebär att endast delar av vinsterna beskattas. Finansbolagens beskattningsbara vinst tycks i förväg bestämmas genom avtal med skattemyndigheterna. Den skattepliktiga vinsten för *mutual funds* bestäms med hänsyn till fondens nettotillgångar, vilket kanske i och för sig inte avviker från internationellt vedertagna principer²³⁴. Storleken på nettotillgångarna kan emellertid delvis ligga till grund för att fonden helt undantas från beskattning. Rederier kan hänföra 80 procent till beskattning med låg skattesats och dessutom göra avdragsgilla överavskrivningar. *Trading*-bolag kan på liknande sätt undanta stora delar av vinsterna från beskattningsbar inkomst och på så sätt underkastas en mycket låg effektiv skatt. Det är inte helt klart vad som avses med beräkning av vinsten, men åtminstone vissa av dessa regler kan möjligen anses avvika från internationella standarder. Möjligheterna till olika former av *rulings*, vilket främst utnyttjas av *offshore*-bolag (se avsnitt 3.2), medför också klara avsteg från internationellt vedertagna principer för beräkning av vinsten inom företagsgrupper. Att i förväg komma överens med skattemyndigheten om hur stor den kommande årliga vinsten skall anses vara, kan svårigen anses utgöra någon form av beräkning. Sammantaget måste detta anses innebära att det fjärde kriteriet är uppfyllt beträffande *offshore*-regimen.

²³¹ OECD, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", Report of July 1995 with supplements, Paris 1995.

²³² På det internationella planet är International Accounting Standards Committee det mest inflytelserika normgivande organet. Kommittén har givit ut en mängd rekommendationer i olika redovisningsfrågor.

²³³ Berndtsson, Kerstin, "Nederländska skatteregler om finansbolag och holdingbolag – ur ett skattekonkurrensperspektiv", examensarbete, Juridiska fakulteten, Lunds universitet, HT-2000, s. 18.

²³⁴ Jämför de svenska reglerna om beskattning av investmentföretag och värdepappersfonder, vilka föreskriver att beskattning till viss del grundas på fondens tillgångar. (IL 39 kap. 14 § 1 st. 2 p.).

Att det saknas tillräcklig insyn i skatteåtgärderna och dess tillämpning kan, som ovan sagts (se avsnitt 6.1), troligen konstateras på den grunden att tillgänglig information endast är fragmentarisk och ytlig. Det torde också ha framgått vid utvärderingen enligt de övriga skadlighetskriterierna att tillgången till information är begränsad och den information som lämnas ut är väldigt allmänt hållen.

Av detta kan konstateras att åtminstone tre av skadlighetskriterierna, det tredje, fjärde och femte, får anses uppfyllda. En helhetsbedömning leder till att skatteåtgärderna för *offshore*-bolag anses skadliga enligt uppförandekoden, under förutsättning att de också kan anses ha snedvridande effekter på lokalisering av verksamhet (se avsnitt 6.2.4).

6.2.2 Captive Insurance-bolag

Med anledning av att *captive insurance*-bolag beskattas med skattesatsen 2,4 till 3 procent eller en effektiv skatt på mellan 4,8 och 6 procent, alternativt med en nominell skatt på högst 2 400 USD, måste skatteåtgärderna för dessa bolag anses innebära en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än den normalt gällande skattesatsen om 32 till 48 procent. Detta medför att skatteåtgärden anses potentiellt skadlig.

Skadlighetsbedömningen blir ganska lik bedömningen av *offshore*-bolagsbeskattningen ovan. För att svara på om det första kriteriet är uppfyllt måste svaras på frågan om endast utländska subjekt kan åtnjuta den förmånliga beskattningen för *captive insurance*-bolag. Såsom konstateras i föregående avsnitt kan inte något säkert svar ges på denna fråga. Det uttalas inte att reglerna gäller endast för *offshore*-bolag, det vill säga bolag som ägs av utländska subjekt och vars verksamhet sker utanför Nederländska Antillerna. Ett tecken på att så dock är fallet skulle kunna vara att handelskammarens tillgängliga information endast talar om *captive insurance*-bolag i sammanhanget *offshore*-bolag²³⁵. Det får anses osäkert huruvida det första kriteriet kan anses vara uppfyllt.

Vad gäller skatteåtgärdernas avgränsning enligt det andra kriteriet, får på samma sätt som i avsnitt 6.2.1 konstateras att det möjligen är uppfyllt på den grunden att det är tveksamt om inhemska subjekt kommer i åtnjutande av den förmånliga beskattningen. På så sätt minskas inte det nationella beskattningsunderlaget. Förmånerna beviljas för *offshore*-bolag och dessa ägs, som sagt, av utländska subjekt och bedriver inte någon verksamhet på den inhemska marknaden. Detta innebär att det inte finns något krav på egentlig ekonomisk verksamhet i landet. Några särskilda regler för beräkning av vinsten tycks inte föreligga, men att påföra nominell skatt borde kunna sägas avvika från det sätt på vilket man vanligen beräknar beskattningsbar inkomst. Att tillräcklig insyn i den aktuella skatteåtgärdens

²³⁵ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/offshorecomps.htm>, se också <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/TaxationCompanies.htm> (2000-12-06).

utformning och tillämpning saknas torde, av vad som tidigare sagts stå klart. Således måste en samlad bedömning leda till att reglerna om *captive insurance*-bolag anses skadliga, under förutsättning att de har snedvridande effekter på lokaliseringen av verksamhet (se avsnitt 6.2.4).

6.2.3 Free Zones

Skatt tas ut med 2 procent på inkomster från verksamhet inom frizonerna med undantag för inkomster av sådana transaktioner som skett på landets inhemska marknad. Detta utgör en påtagligt lägre effektiv skatt än den normalt gällande skatten på mellan 32 och 48 procent. Eftersom endast 25 procent av bolagets totala försäljning tillåts ske på den inhemska marknaden, kommer också den effektiva beskattningen av bolagets totala inkomster att vara betydligt lägre²³⁶. Skattereglerna om frizoner måste därmed anses vara potentiellt skadliga.

Det finns inte någon uttalad restriktion med innebörden att endast *offshore*-bolag, det vill säga i realiteten utländska subjekt, får lov att utnyttja skatteförmånerna i frizonerna. Referensmaterialet antyder inte heller att så skulle vara fallet, då dessa regler diskuteras för sig och inte i samband med *offshore*-bolag²³⁷. Således verkar dessa skatteåtgärder åtminstone formellt vara tillgängliga även för inhemska subjekt. Det första kriteriet får emellertid anses vara uppfyllt på den grunden att den förmånliga beskattningen med 2 procent endast tillämpas på de inkomster som härrör från transaktioner på den utländska marknaden. Detta överensstämmer med det första kriteriets krav på att den förmånliga beskattningen skall vara förbehållen transaktioner med personer som inte är bosatta på Antillerna.

Förmånerna kan inte anses avgränsade från den inhemska ekonomin på så sätt att de inte är tillgängliga för inhemska subjekt. De inhemska bolagen kan välja att åtnjuta en lägre beskattning av inkomster från utlandstransaktioner än den normalt gällande, genom att bedriva verksamheten från en frizon och härigenom kan sägas att beskattningsunderlaget för den normalt gällande bolagsskattesatsen minskar. Innebörden härav blir att det andra kriteriet inte kan anses uppfyllt.

Det tredje kriteriet kan inte anses uppfyllt, eftersom verksamheten åtminstone till viss del faktiskt förutsätts bedrivas från frizonerna vilka ju är belägna inom landets territorium. I frizonerna sker uthyrning av yta för rörelsen och ett visst antal inhemska medborgare måste anställas i relation till mängden hyrd yta. Dessutom ligger frizonerna i anslutning till hamn och flygplats för att underlätta export av varor. Dessa omständigheter bör

²³⁶ Bolagets totala skatt på försäljningsinkomster skulle bli högst 13,5 procent $(0,48*0,2+0,02*0,75)$.

²³⁷ <http://www.curacao-chamber.an/c-info-htm/content/freezone.htm> (2000-12-06).

innebära att skatteförmånerna beviljas endast under förutsättning att någon ekonomisk verksamhet eller närvaro förekommer på Antillerna.

Det finns till synes inte några särskilt gällande regler för beräkning av vinsten i bolag från frizonerna. Vad gäller insyn i skatteåtgärden och dess tillämpning gäller samma som för föregående åtgärder. Insynen måste anses begränsad, då endast fragmentarisk information finns att tillgå. Eftersom två av kriterierna, det första och det femte, säkert är uppfyllda får reglerna om frizoner anses skadliga, under förutsättning att de kan anses ha snedvridande effekter på lokaliseringen av verksamhet (se avsnitt 6.2.4).

6.2.4 Snedvridande effekter på lokalisering av verksamhet

En fråga som måste besvaras är om de aktuella skatteåtgärderna kan anses ha eller kunna medföra betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Detta ingår i bedömningen av huruvida en skatteåtgärd kan anses potentiellt skadlig, eftersom dessa åtgärder står att finna bland sådana som kan ha snedvridande effekter på lokalisering av verksamhet. Territoriernas skatteåtgärder skall således påverka lokaliseringsfrågor av sådan verksamhet som förläggs inom EU-territorium, det vill säga de skall ha inverkan på verksamhetens förläggande till Nederländerna, Belgien, Irland eller Danmark och så vidare. Huruvida verksamhet förläggs till de associerade och beroende territorierna är till synes inte relevant eftersom dessa inte utgör EU-territorium.

Ett problem uppstår här eftersom det vid en första anblick synes långsökt att påstå att skatteåtgärder på Nederländska Antillerna påverkar var inom den Europeiska Gemenskapens territorium ekonomisk verksamhet förläggs. Det är svårt att se att det går att komma fram till en sådan slutsats enbart med hänsyn till Antillernas inhemska skattelagstiftning. Hur skulle låg skatt för *offshore*-bolag påverka om verksamhet lokaliseras till Danmark, Belgien eller Frankrike och så vidare? Är det tillåtet att väga in Kungariket Nederländernas dubbelbeskattningsavtal vid bedömningen kan emellertid de listade åtgärderna ovan möjligen ha en sådan effekt. För att anknyta till *offshore*-regimen och reglerna om *captive insurance*-bolag kan antas att dessa bolagstyper ofta passar in i en *dutch sandwich*. Fördelarna med reducerad källskatt i Nederländerna i kombination med lågbeskattade utdelningar och skattefria reavinster på Antillerna kan också komma en koncern tillgodo även om strukturen inte är en exakt avbild av *dutch sandwich*. Det är nog inte omöjligt att anpassa en bolagsstruktur både till dubbelbeskattningsavtalets fördelar och de förmånliga skattereglerna på Antillerna samtidigt som den är lämplig för de olika typer av verksamhet man önskar bedriva. Reglerna om konsoliderad beskattning för *fiscal unities* i Nederländerna kan möjligen vara lämpliga att utnyttja i en koncern där ett *captive insurance*-bolag är placerat på Nederländska Antillerna. Försäkringsverksamhet är ofta förknippad med stort risktagande. Uppstår förluster och dessa kan hänföras till en *fiscal unity* i Nederländerna finns

möjlighet till kvittning inom landet. Åtminstone tidigare har denna möjlighet uppstått på grund av regler icke-diskriminering i BRK. Effekterna av Antillernas inhemska lagstiftning i kombination med BRK kan således sägas påverka lokaliseringsbeslut inom gemenskapen så att ekonomisk verksamhet hellre förläggs i Nederländerna än i något annat gemenskapsland. Det ligger inte riktigt lika nära till hands att säga detsamma om reglerna för frizoner, men det är nog inte omöjligt att BRK även för dessa bolag medför särskilda fördelar.

Möjligen är detta ett problem som uppstår endast vid en onödigt bokstavlig tolkning av uppförandekoden. Kanske har man avsett att de associerade och beroende territoriernas skatteåtgärder skall anses potentiellt skadliga då de lockar ekonomisk verksamhet till territorium utanför gemenskapen. Är det så att man avsett att denna förutsättning, i fråga om associerade och beroende territorier, skall tolkas så att skatteåtgärderna skall medföra att verksamhet förläggs till Antillerna i stället för inom gemenskapens territorium kan alla tre skatteåtgärder anses ha denna effekt då skatteåtgärderna är så förmånliga att de med all säkerhet lockar investeringar och annan verksamhet från gemenskapsterritorium till Antillerna.

6.2.5 Nederländernas ansvar

Såsom sagts i inledningen till uppsatsen omfattas Nederländska Antillerna av uppförandekoden på den grunden att landet är ett associerat territorium till Nederländerna. I egenskap av medlemsland i EU har Nederländerna ansvar för att verka för principernas i uppförandekoden tillämpning på Nederländska Antillerna²³⁸.

Att låta medlemsstaterna inom EU åta sig att verka för principernas antagande i tredje land måste anses vara i linje med det politiska åtagande uppförandekoden innebär. Eftersom skattekonkurrens är en global företeelse måste ett motarbetande av denna rimligen ske med en global ansats för att ha långsiktig effekt. Medlemsstaternas marknadsföring av principerna mot skadlig skattekonkurrens utanför gemenskapens territorium måste därför anses nödvändigt. Det ansvar som, enligt uppförandekodens punkt M, läggs på de medlemsstater med associerade eller beroende territorier skulle emellertid kunna anses vara anmärkningsvärt. Dessas åtagande är att säkerställa principernas tillämpning på dessa territorier. Detta är ett mycket större ansvar än att marknadsföra och tala för principerna. I praktiken torde det innebära att aktuella medlemsstater skall säkerställa frysning och

²³⁸ Punkt M uppförandekoden behandlar uppförandekodens geografiska omfattning och säger att det är lämpligt att principerna för undanröjande av skadliga skatteåtgärder antas inom ett så stort geografiskt område som möjligt. Medlemsstaterna åtar sig därför att verka för att principerna antas i tredje land. Detta gäller särskilt de medlemsstater som har beroende eller associerade territorier eller med särskilt ansvar eller befogenheter i skattehänseende på andra territorier. Dessa skall åta sig att inom ramen för landets konstitutionella bestämmelser säkerställa principernas tillämpning på dessa territorier. (EU:s uppförandekod p. M).

avveckling av skadlig skattekonkurrens i sina respektive associerade eller beroende territorier. Visserligen görs det förbehållet att säkerställandet skall ske inom ramen för landets (medlemsstatens) konstitutionella bestämmelser, men det måste ändå sägas vara ett stort ansvar som läggs på dessa medlemsstater. I det här aktuella fallet har Nederländska Antillerna fullt internt självstyre, vilket innefattar beskattningsrätten. Detta gör det svårt för Nederländerna att direkt styra beskattningens utformning på Antillerna. Ansvar för utrikespolitik tillägs dock Nederländerna och i den mån Antillernas inhemska beskattningsprinciper kan omfattas härav är det naturligt att Nederländerna påverkar beskattningsprinciperna hos det associerade territoriet. Beskattningsrätten har emellertid sedan lång tid tillbaka varit starkt förknippad med staters suveränitet och självstyre vilket torde vara fallet även med Antillerna, då landet har fullt internt självstyre vilket omfattar beskattningsrätten (se avsnitt 1). Att Antillernas interna skattesystem innehåller skatteåtgärder som i EU:s mening utgör skadlig skattekonkurrens kan därmed inte omedelbart lastas Nederländerna. Det går troligen inte att påstå att utformningen av den interna beskattningen på Nederländska Antillerna ligger inom Nederländernas kompetensområde enligt gällande konstitutionella ramar. Dubbelbeskattningsavtalet inom Kungariket har Nederländerna däremot full möjlighet att påverka, i egenskap av avtalspart. Uppförandekoden omfattar visserligen inte uttryckligen regler i dubbelbeskattningsavtal, men med tanke på de förmånliga effekter vissa regler i BRK kan ha, i kombination med både Nederländernas och Antillernas interna skatteordningar, kan detta mycket väl uppfattas som stötande inom den europeiska skattepolitiken. Ett sådant dubbelbeskattningsavtal kan åtminstone inte sägas tjäna syftet att säkerställa uppförandekodens principers tillämpning på associerade territorier.

7 Skatteplanering via Nederländska Antillerna

Sätten att utnyttja skatteparadisens förmånliga skattesystem är många och anpassas i takt med att lagstiftningen i omvärldens stater förändras. Det är inte möjligt att inom ramarna för detta arbete presentera någon mer omfattande analys av möjligheterna att utnyttja skatteparadiserna. Detta beror delvis på att de skatteförmåner som kan uppnås i många fall uppstår vid konstruktioner där flera, ibland väldigt många, jurisdiktioner blandas in. Diskussionen i detta avsnitt kommer därför endast att peka på vissa möjligheter för subjekt med anknytning till Sverige att utnyttja antillianska skatteregler, eventuellt i kombination med skattelagstiftningen i Nederländerna.

I skatteplaneringssammanhang där Nederländerna är inblandat, talas det om *the Antilles way*²³⁹, vilket anspelar på konstruktioner som enligt BRK möjliggör överföring av pengar mellan Nederländerna och Antillerna till en mycket låg beskattning. För ett svenskt skattesubjekt kan det emellertid vara mindre fördelaktigt att äga bolag enligt strukturen i en *dutch sandwich*. Såsom visats tidigare är strukturen i sig fördelaktig eftersom reglerna om *participation exemption* gör det möjligt att under vissa förutsättningar skattefritt ta emot utdelningar och realisationsvinster i det nederländska *holdingbolaget*. Dessa vinstmedel kan sedan slussas vidare till Antillerna med ett mycket lågt uttag av källskatt i Nederländerna och en inkomstbeskattning med ofta 2 till 3 procent i moderbolaget.



Någon måste emellertid äga moderbolaget på Nederländska Antillerna och det är här det uppstår problem för det svenska skattesubjektet. Bolag i lågskatteländer som Nederländska Antillerna betraktas enligt svensk skattelagstiftning i allmänhet som sådana utländska juridiska personer som

²³⁹ Affärsvärlden, 9 augusti 2000, "Holland lockar", s. 29.

inte utgör utländska bolag²⁴⁰. Reglerna om cfc-beskattnings medför att en svensk delägare under vissa förutsättningar beskattas enligt handelsbolagsrättsliga principer för den del av inkomsterna i den utländska juridiska personen som belöper på denne, oavsett om några vinstmedel faktiskt delas ut²⁴¹. En ägarstruktur med ett direktägt lågbeskattat moderbolag på Antillerna kommer således ofta att leda till en beskattning av den svenske delägaren med en skattesats som högst uppgår till ca 55 procent om ägaren är en fysisk person²⁴², eller 28 procent om ägaren är ett svenskt aktiebolag²⁴³.

Ett sätt för den svenske ägaren till skatteparadisbolag att undgå cfc-beskattnings är naturligtvis att flytta från Sverige. Flera länder saknar regler om cfc-beskattnings, däribland Nederländerna²⁴⁴. Det är således fritt fram för nederländska skattesubjekt att direkt äga bolag på Antillerna utan att särskilt beskattas för de medel som flyter in i det lågbeskattade bolaget. En utflyttad fysisk person kan dock drabbas av beskattning enligt de svenska cfc-reglerna under en viss tid efter utflyttningen²⁴⁵. Detta kan vara ett skäl till att utflyttningsalternativet inte är det bästa, åtminstone på kort sikt.

Det finns emellertid andra sätt att kringgå delägarbeskattnings enligt cfc-reglerna. De aktuella reglerna är förenade med rent praktiska problem. Förutom betydande svårigheter att bevisa och kontrollera ett faktiskt innehav hos det svenska skattesubjektet²⁴⁶ är reglerna fokuserade på de fall då ett formellt innehav föreligger²⁴⁷. Detta innebär att reglerna kan kringgå

²⁴⁰ Se IL 6 kap. 8-10 §§. Den låga beskattning som tillämpas på en stor del av bolagen kan inte anses likartad den som gäller för svenska aktiebolag. Nederländska Antillerna finns inte heller med på den så kallade vita listan i IL 6 kap. 10 §, vilket gör att det inte finns någon presumtion för att bolag på Nederländska Antillerna faller under den svenska lagstiftningens definition för utländska bolag.

²⁴¹ IL 6 kap. 16 §. Cfc är en förkortning av det vedertagna begreppet *Controlled Foreign Company*. Sådana innehav beskattas i princip då den i Sverige obegränsat skattskyldiga personen själv eller tillsammans med vissa närstående fysiska och juridiska personer äger minst 10 procent av kapitalet eller röstetalet i det aktuella bolaget, samtidigt som minst 50 procent av bolagets kapital eller röstetal innehas eller kontrolleras av i Sverige obegränsat skattskyldiga personer (IL 6 kap. 15 §).

²⁴² Kommunal inkomstskatt utgår med ca 30 procent (jämför IL 65 kap. 3 §) och statlig inkomstskatt med 20 procent samt ytterligare 5 procent belastar den del av inkomsterna som överstiger de respektiveskiktgränserna om 232 600 kr och 374 000 kr (2001 års taxering). (se IL 65 kap. 5 §).

²⁴³ Se IL 65 kap. 14 §.

²⁴⁴ IBFD, *European Tax Handbook*, s. 398.

²⁴⁵ Vid fysiska personers utflyttning ur Sverige dröjer det fem år innan presumtionen automatiskt bryts för att sådan väsentlig anknytning föreligger som medför obegränsad skattskyldighet i Sverige (IL 3 kap. 3, 7 §§).

²⁴⁶ Det sägs att det snarare krävs aktivitet av skattesubjektet för att omfattas av reglerna än för att undkomma dem (Lauritzen, Suzanne, ”*Analys av den svenska cfc-lagstiftningen – en effektiv skatteflyktslagstiftning*”, i *Skattenytt* 1998, s. 837).

²⁴⁷ Lagtexten säger att cfc-beskattnings skall ske då minst 10 procent av kapital eller röstetal innehas av ”...ägaren *själv* eller av en krets av personer som *förutom delägaren* består av...” (IL 6 kap. 15 § 1 st. 1 p.). Det är således tydligt att krävs att det aktuella svenska skattesubjektet direkt äger någon del av det utländska lågbeskattade bolaget, d.v.s. att denne ingår i kretsen av delägare.

genom att ett indirekt ägande konstrueras. Riksskatteverket har tydligt påvisat att cfc-reglerna inte är tillämpliga när endast indirekt ägande föreligger. Det är tydligt att legalitetsprincipen kräver att cfc-beskattnings inte sker i dessa fall, då den i Sverige obegränsat skattskyldige enligt lagtexten inte ingår i kretsen av delägare. Den skattskyldige kan inte sägas äga det lågbeskattade bolaget tillsammans med en krets av vissa fysiska och juridiska personer. Den mellanliggande ägaren får dock inte vara en sådan utländsk juridisk person som inte utgör utländskt bolag, det vill säga ett cfc-bolag²⁴⁸.

Kapitalförsäkringar kan möjligen utnyttjas i detta syfte, genom att ett utländskt försäkringsbolag får äga bolaget på Nederländska Antillerna samtidigt som den egentliga ägaren tillskrivs en sådan försäkring. Konstruktioner som dessa förenas med sidoavtal mellan försäkringsbolaget och försäkringstagaren, av vilket det framgår att försäkringstagaren skall ha det reella inflyandet över verksamheten i bolagen. Eftersom försäkringsbolaget formellt är ägare till bolaget omfattas det svenska skattesubjektet inte av cfc-reglerna eftersom detta inte ingår i kretsen av delägare. Kompensation för vinster som uppstår i det antillianska bolaget sker genom att värdet på kapitalförsäkringen stiger. Utdelning på kapitalförsäkringar är undantagen från inkomstbeskattnings enligt svensk skattelagstiftning²⁴⁹, medan själva innehavet av en utländsk kapitalförsäkring i princip medför skattskyldighet för försäkringens avkastning²⁵⁰. De försäkringsbolag som utnyttjas i liknande sammanhang sägs emellertid oftast vara registrerade i skatteparadis²⁵¹, vilket torde medföra begränsade möjligheter för svenska skattemyndigheter att kontrollera försäkringens egentliga värde på grund av det bristande informationsutbytet med sådana länder. Ett upplägg som detta kan dock inte betraktas som helt riskfritt²⁵² och försiktighet bör nog iakttas.

På liknande sätt kan trustar och stiftelser användas, kanske för att dölja vem som i realiteten är ägare av bolag i bland annat skatteparadis. Nederländska

²⁴⁸ RSV, Handledning för internationell beskattning 2000, s. 126-129.

²⁴⁹ IL 8 kap. 14 §.

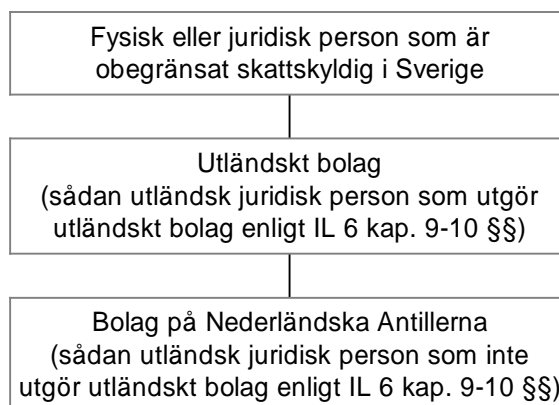
²⁵⁰ Skatten utgör 30 procent av ett kapitalunderlag, som beräknas på de värden som tillskrivs försäkringen, multiplicerat med föregående års genomsnittliga statslåneränta (Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel 2 § 1 st. 7 p. a), 3 § 1 och 6 st. och 9 § 2 st.).

²⁵¹ Bäckström, Peter, "Riksskatteverkets pågående undersökning av transaktioner riktade mot jurisdiktioner med låg skattenivå – "Paradisprojektet" ", i SvSkt 5/2000, s. 437.

²⁵² Hos Riksskatteverket har utredningar pågått kring denna typ av konstruktioner. Särskilt har sådana fall uppmärksammats där fysiska personers inkomster av eget arbete flyttats över till kapitalförsäkringar (Bäckström a.a. s. 437). Skattemyndigheten i Stockholm har uttalat sin syn på denna typ av upplägg. Dessa uttalanden tyder på att det kan finnas risk för att utdelningarna från kapitalförsäkringen beskattas såsom inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. (Riksskatteverket i "Rättsnytt" Nr 4/99, avsnitt 3.2 p. 6). Den verkliga innebörden av konstruktionen kan nog, trots att försäkringsbolaget formellt är ägare till bolaget, anses vara att försäkringstagaren är reell ägare till bolaget. Detta leder till att, såsom Skattemyndigheten i Stockholm har ansett, beskattningen bör ske hos denne för de inkomster som flyter in i skatteparadisbolaget.

Antillerna tycks, som ovan visats, ha särskilda regler om beskattningen av vad man kallar *trust*-bolag. Det antillianska rättssystemet känner dock inte till begreppet *trust*²⁵³, varför det inte är fråga om den anglosaxiska *trust*-formen. I stället torde det vara fråga om en särskild form av serviceföretag. I lagstiftningen på Nederländska Antillerna har det emellertid införts särskilda regler om *private foundations*²⁵⁴, vilka sägs kunna tjäna som ett utmärkt alternativ till den anglosaxiska *trusten*²⁵⁵. Genom att placera innehavet av bolaget på Antillerna i en stiftelse på Antillerna kommer det svenska skattesubjektet som nämndes tidigare, inte att ingå i kretsen av delägare och undgår därmed cfc-beskattnings i Sverige. Någon ökad beskattning på grund av stiftelsen uppstår inte på Antillerna²⁵⁶. Kanske kan konstruktioner som dessa bedömas som riskabla med tanke på riskerna med liknande upplägg via kapitalförsäkringar?²⁵⁷

För att undvika de eventuella riskerna med ovanstående konstruktioner kan indirekt ägande i stället uppnås genom att låta ett utländskt bolag äga cfc-bolaget. Med tanke på det klara stödet från RSV för en ägarstruktur som denna bör den i nuläget²⁵⁸ kunna bedömas som riskfri med hänsyn till de svenska cfc-reglerna²⁵⁹.



²⁵³ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/30 [NA.95-104].

²⁵⁴ Den enskilda stiftelseformen kan ha som syfte att göra utbetalningar/utdelningar till stiftarna och andra mottagare. (PricewaterhouseCoopers a.a. s. 501).

²⁵⁵ Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/29 [NA.91].

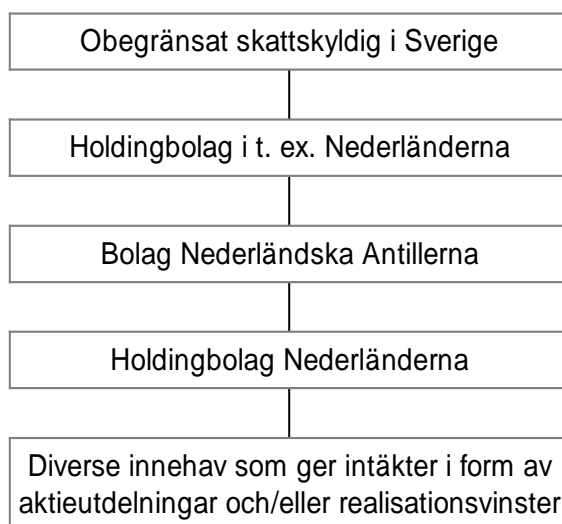
²⁵⁶ Enskild stiftelse är befriad från inkomstskatt under förutsättning att den inte bedriver affärsverksamhet. Att utgöra *holdingbolag* eller *investmentbolag* betraktas emellertid inte som att bedriva affärsverksamhet. Gåvoskatt utgår inte på Antillerna för utdelningar eller tillskott av kapital ur eller till stiftelsen. (PricewaterhouseCoopers a.a. s. 501, Spitz m.fl. a.a. Del 1, NA/29 [NA.86]).

²⁵⁷ Dessutom torde upplägget vara fördelaktigt endast i vissa fall då utdelningar från stiftelser i princip kan vara skattpliktigt till inkomstbeskattning alternativt gåvobeskattnings hos det mottagande subjektet. Utdelningar från stiftelser är endast i vissa fall befriade från inkomstbeskattning (jämför IL 11 kap. 47 § motsatsvis). Skattskyldighet för gåvoskatt följer av Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

²⁵⁸ Reglerna är under förändring, se nedan.

²⁵⁹ RSV säger i sitt exempel att "A beskattas däremot inte (annat än för utdelning) eftersom hon endast indirekt äger del i den utländska juridiska personen. (RSV, Handledning 2000, s. 129).

Med hänsyn till nu gällande lagstiftning är det således möjligt att använda sig av ett mellanliggande *holdingbolag* ovanför bolaget på Antillerna för att kunna utnyttja fördelarna med *dutch sandwich*. Detta förutsätter förstås att det övre *holdingbolaget* placeras i ett land utan cfc-lagstiftning.



Frågan blir då naturligtvis vilken nytta det nedre *holdingbolaget* har. Svaret på frågan måste bli det samma som i avsnitt 4.1.2. Härrör vinstmedlen längst ner i strukturen från bolag inom EU kan de under vissa förutsättningar skickas vidare uppåt utan att inkomstbeskattas i det nedre *holdingbolaget* och utan uttag av kupongskatter. Storleken på kupongskatterna kan ibland vara betydande²⁶⁰, och att undkomma dessa kan därmed innebära stora fördelar för en internationell företagsgrupp. De flesta länder saknar dessutom dubbelbeskattningsavtal med Antillerna, med den följd att kupongskatten inte heller därigenom kan bringas ned vid utdelningar till bolag i detta land. Även frågan om nyttan av ett bolag på Nederländska Antillerna uppstår. Varför skall man låta de medel som uppbärs i det nedre *holdingbolaget* bli föremål för ytterligare beskattning genom att slussa dem vidare till Antillerna? Vinstmedlen kan ju redan i många fall uppbäras skattefritt av bolag i Nederländerna. Hittills har det dock varit möjligt att använda bolag i skatteparadis som sparbössor utan omvärldens insyn i förmögenhetens storlek. Kanske kommer detta att förändras i och med det nyligen undertecknade åtagandet gentemot OECD, men det är inte omöjligt att just de stora möjligheterna till sekretess har varit ett av de tyngre skälen för att utnyttja skatteparadisen. Den misstanken ligger nära till hands att när tillgångar väl hamnat i skatteparadiset har de i viss mån kunnat vidareredistribueras för privat konsumtion utan insyn och kontrollmöjligheter

²⁶⁰ I Sverige utgår kupongskatt med 30 procent av utdelningen, se Kupongskattelag (1970:624) 5 §.

från omvärldens skattemyndigheter. Att möjligheterna till insyn och informationsutbytet nu skall förbättras mellan Antillerna och andra länder leder kanske till en minskad benägenhet att placera innehav där.

Möjligheterna till vinsthemtagning till subjektet i Sverige är beroende av om ägaren är en fysisk eller juridisk person. I princip föreligger vissa möjligheter till skattefri utdelning från bolag i Nederländerna om mottagaren är ett svenskt aktiebolag²⁶¹, men de måste anses begränsade i detta fall²⁶².²⁶³ Den utdelning som kommer in lär således bli föremål för den normala bolagsskatten om 28 procent. Om det svenska subjektet är en fysisk person finns i vissa fall risk för en högre beskattning enligt särskilda regler för fåmansföretag. Detta medför att utdelning som egentligen är att hänföra till inkomstslaget kapital i stället blir föremål för den högre beskattningen med cirka 55 procent såsom för intäkt av tjänst²⁶⁴. Ett sätt att undvika detta skulle kunna vara att låna ut pengar till exempelvis det nederländska *holdingbolaget* och uppbära marknadsmässiga ränteinkomster från detta vilka kommer att beskattas i inkomstslaget kapital till 30 procent²⁶⁵, samtidigt som räntekostnaden blir en avdragsgill post i det nederländska bolaget²⁶⁶. Av detta följer att det kan vara svårt att skattefritt ta hem vinstmedel till Sverige. Att bygga upp en konstruktion som denna kan emellertid ändå vara fördelaktigt eftersom medlen kan uppbäras i de underliggande bolagen till ingen eller låg beskattning, utan att bli föremål för cfc-beskattning i Sverige. I stället för att i princip alla inkomster skall beskattas med 28 procent eller mer om den svenska ägaren är en fysisk person, kan den underliggande företagsgruppen användas som en sparbössa där skattekostnaden avsevärt bringas ned med följderna att det blir mer tillgångar över att använda åt till exempel återinvesteringar.

De svenska reglerna är emellertid under förändring. Både cfc-reglerna och beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar utretts och förslag har lämnats till förändringar i lagstiftningen. Förslaget till nya cfc-regler innebär i korthet att även enbart indirekta innehav skall omfattas av lagstiftningen. och att i princip endast intäkter av passiv verksamhet skall beskattas.

²⁶¹ Se IL 20 kap. 20 – 22 §§.

²⁶² Omfattas *holdingbolagens* intäkter av *participation exemption* i Nederländerna kan dess inkomster inte anses underkastade sådan beskattning som är jämförlig med ett motsvarande svenskt bolag (jämför IL 24 kap. 20 § 2 p.). Det svenska subjektets innehav i det övre *holdingbolaget* kan inte anses vara näringsbetingat eftersom det bolagets inkomster troligen undantas från beskattning enligt *participation exemption* (IL 24 kap. 22 § 1 och 2 st., jämför bilaga 24.1 och 24.2).

²⁶³ Berndtsson a.a. s. 31 ff.

²⁶⁴ Se IL 57 kap. 7 §.

²⁶⁵ Ibland föreslås att ägaren lånar pengar av det utländska bolaget och på så sätt kan tillgodogöra sig medel för privat konsumtion, samtidigt som denne betalar marknadsmässig ränta till bolaget för att lånet inte skall betraktas som förtäckt utdelning. Man kan emellertid inte låta bli att undra vad som händer med själva lånet. Efterskänks den lånade summan måste samma risk föreligga, d.v.s. att lånet skall betraktas som förtäckt utdelning.

²⁶⁶ Viss uppmärksamhet bör i sådana fall riktas mot huruvida *holdingbolagets* hemland har regler som syftar till att motverka underkapitalisering. Nederländerna har emellertid inte några sådana regler (IBFD, European Tax Handbook, s. 398).

Skadlig skattekonkurrens skall motverkas genom att även i vissa fall beskatta inkomster av aktiv verksamhet.²⁶⁷ Utredningen föreslår vidare att beskattning av vinster på näringsbetingade andelar avskaffas i de fall då de innehas av bland annat svenska aktiebolag. I princip skall onoterade andelar alltid vara näringsandelar och för marknadsnoterade andelar krävs att ägarföretaget antingen gör sannolikt att innehavet betingas av rörelse eller att innehavet uppgår till minst 10 procent i det ägda företaget. Skattefrihet skall således alltid föreligga för vinster av marknadsnoterade innehav som uppgår till minst 10 procent. I princip gäller att innehavet skall ha förelegat i minst ett år för att skattefrihet skall föreligga.²⁶⁸

Om de föreslagna förändringarna genomförs²⁶⁹ kanske detta i viss mån kan påverka svenska skattesubjekts benägenhet att utnyttja skatteparadisens förmånliga regler. Genom att utdelningar och reavinster på näringsbetingade andelar blir skattefria vid innehav om 10 procent kan tänkas att Sverige blir ett attraktivt land att placera *holdingbolag* i. Innehavskravet är visserligen högre än Nederländernas om 5 procent men kan nog ändå i viss mån uppmuntra till att förlägga ägande till Sverige. I takt med att insynen i och informationsutbytet med Antillerna förväntas öka kan man kanske vänta en minskad benägenhet att förlägga sådana innehav dit, från vilka avkastning kan omfattas av skattefrihet i Sverige. I många fall har skatteparadiset använts som *holdingbolag* eller investmentbolag för mottagande av sådana utdelningar och reavinster som uppstått i bolag i Sverige och andra länder. På grund av begränsningar i rätten till skattefri vinsthemtagning i gällande svensk rätt har ägandet ofta flyttats till utlandet. I många fall kommer detta att bli onödigt då de svenska reglerna, om förslagen genomförs, kommer att vara ännu förmånligare än skatteparadiset Antillernas regler enligt vilka inkomsterna faktiskt blir beskattade enligt de nu gällande reglerna för *holdingbolag* enligt *offshore*-regimen. Utökningen av cfc-reglerna till att omfatta även fall av enbart indirekt ägande ser ut att utöka reglernas tillämpningsområde. Benägenheten hos svenska skattesubjekt att använda bolag i skatteparadis för att uppbära till exempel management- eller konsultarvoden kan emellertid trots det tänkas kvarstå. Inkomster av eget arbete utgör inte intäkter av passiv verksamhet i det antilianska bolaget och sådana skall inte beskattas hos den svenske delägaren om de inte omfattas av det fall där skadlig skattekonkurrens skall anses föreligga.

²⁶⁷ Förslaget innebär i princip att som intäkter av passiv verksamhet skall anses intäkter av: utdelning, ränta, hyresinkomster, reavinster, värdepapper. (SOU Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar – Slutbetänkande från Utredningen om vissa internationella företagskattefrågor, s. 205).

²⁶⁸ SOU 2001:11, s. 13 ff.

²⁶⁹ En förutsättning sägs vara att EU:s uppförandekod inte lägger hinder i vägen. (SOU 2001:11, s. 199).

8 Avslutande kommentarer

Huruvida OECD:s och EU:s principer för motverkan av skattekonkurrens kommer att ha önskad genomslagskraft är svårt att uttala sig om. OECD har dock lyckats få flera stater att samarbeta genom särskilda åtaganden. Kritiker har framfört åsikten att svårigheterna med att skapa en gemensam attityd gentemot skatteparadisen är omöjliga att övervinna. En åsikt som säkert har skäl för sig. Å andra sidan påpekas den preventiva effekt OECD:s arbete kan ha. Bland annat sägs märkas ett ökat intresse för diskussion och samarbete bland de olika jurisdiktionerna.²⁷⁰

Inom EU möter skattekonkurrensarbetet problem av en annorlunda karaktär, bland annat eftersom gemenskapens arbete mot skadlig skattekonkurrens måste ta hänsyn till att staterna fortfarande är suveräna i förhållande till den direkta beskattningsrätten. Uppförandekoden är visserligen ett icke bindande politiskt dokument och kan som sådant inte omedelbart sägas inkräkta på staternas suveränitet. Dess svaghet ligger emellertid också däri, då staterna så att säga inte har skyldighet att efterfölja den och det saknas sanktionsmedel mot överträdelser. Dessutom krävs det, för att EU:s arbete mot skadlig skattekonkurrens skall vinna framgång att också OECD:s arbete visar resultat. Annars riskerar EU:s länder att bli ”utkonkurrerade” av stater utanför gemenskapens territorium.

Nederländska Antillerna visar upp en tillmötesgående attityd gentemot omvärldens stater. Arbetet med NFF och det nyligen undertecknade åtagandet gentemot OECD är tecken på detta. Det kanske kan antas att Nederländerna har en viss roll att spela i sammanhanget och att man från Antillernas håll känner sig förpliktigade att verka för hela Kungarikets goda anseende. Utvecklingen har medfört nya skatteregler på Antillerna. Det är inte längre möjligt för nya bolag att uppnå *offshore*-status. I stället har nya regler om skattefrihet enligt *participation exemption* införts. Således kommer landet fortfarande att ha regler som medför en mycket förmånlig beskattning i vissa fall, vilken kan tänkas locka dit geografiskt rörlig verksamhet. Flera andra länder har emellertid också liknande förmånliga skatteregler som möjliggör skattefri vinsthemtagning från bolag. Det kan därför antas att Nederländska Antillernas popularitet i fråga om skatteplanering avtar något, med tanke på att de förmånliga skattereglerna minskar i antal och de nya förmånerna finns att tillgå i flera andra länder. Antillernas åtagande gentemot OECD kan också antas verka i denna riktning, då informationsutbytet och insynen i skattesystemet skall anpassas till internationella standarder.

Man kan emellertid undra vad effekten blir av att det enligt åtagandet gentemot OECD i framtiden skall ställas krav på substantiell verksamhet i

²⁷⁰ Francke i BRÅ-rapport 2000:19, s. 9.

landet. Hur hög grad av verksamhet kommer att ställas? Många skatteplanerande företagsgrupper kan nog utan större svårigheter placera en liten del av sin verksamhet i ett lämpligt land, för att få möjlighet att åtnjuta en särskilt förmånlig beskattning. Det är nog tveksamt om man kan motverka att skattebaserna i viss mån tunnans ut enbart genom att kräva insyn, informationsutbyte och viss grad av verksamhet i staterna. OECD säger att syftet med skattekonkurrenssamarbetet inte är att åstadkomma harmonisering av inkomstbeskattningen eller att föreskriva en viss lägsta godtagbar beskattningsnivå²⁷¹ men frågan är hur man helt skall kunna eliminera skattekonkurrens och en uttunnad skattebas om inte någon insats riktas mot just de låga skattesatserna.

Nederländska Antillerna visar således tydliga tecken på samarbetsvillighet redan och kommer troligen i viss mån att fortsätta anpassa sin skattelagstiftning och praxis för insyn och informationsutbyte till de internationellt ställda kraven. Så länge det på det internationella planet inte ställs några krav på en lägsta godtagbar skattenivå finns det emellertid inte något absolut hinder för landet att i vissa avseenden fortsätta utgöra ett lågskatteländ, ett skatteparadis om man så vill. Gränsen för vad som medför skadlig skattekonkurrens i OECD:s och EU:s mening är inte helt tydlig och det är nog inte omöjligt för Antillerna att fortsättningsvis hålla sig på rätt sida om denna, genom att samarbeta i vissa frågor. De skatteintäkter Antillerna har med anledning av sin lågskatteregim vill man med all säkerhet bibehålla vilket talar för att man även fortsättningsvis för att locka till sig investeringar kommer att erbjuda skatteförmåner, om än i en något mer tillputsad kostym.

²⁷¹ OECD 2000, s. 5.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck m.m.

Sverige

SFS 1941:416 Lag om arvsskatt och gåvoskatt

SFS 1970:624 Kupongskattelag

SFS 1975:1385 Aktiebolagslag

SFS 1980:1102 Lag om handelsbolag och enkla föreningar

SFS 1990:661 Lag om avkastningsskatt på pensionsmedel

SFS 1999:1229 Inkomstskattelag

SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar – Slutbetänkande från Utredningen om vissa internationella företagsskattefrågor

(hämtad på <http://www.regeringen.se/propositioner/sou/> 2001-02-20)

Nederländska Antillerna

Level One Commitment – The Netherlands Antilles, Advanced Commitment Letter gentemot OECD,

(hämtad på http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/comNETHANT.htm 2001-02-11)

Europeiska Unionen

Romfördraget – konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen

Direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990, EGT nr L 225, 20.8.1990, om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, (Cit. moder- och dotterbolagsdirektivet)

Direktiv 77/799 av den 19 december 1977, EGT L 336, 27.12.1977, om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område

Resolution av Rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i Rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (98/C 2/01), EGT C 2. 6.1.1998, (Cit. EU:s uppförandekod)

Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group 29-02-2000 (English) – Nr:4901/99 (hämtad 2000-08-14 på <http://ue.eu.int/newsroom>) (Cit. Code of Conduct Report)

KOM (97) 564 slutlig, Bryssel 05.11.1997, Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet, ”Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska unionen”

OECD

OECD, ”*International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies*”, OECD, Paris 1987 (Cit. OECD 1987)

OECD, ”Tax Information Exchange Between OECD Member Countries – A survey of current practices”, Paris, 1994

OECD, ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, Report of July 1995 with supplements, Paris 1995.

OECD, ”Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue” OECD, 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 – Progress in Identifying and elimination Harmful Tax Practices”, 2000, (hämtad 2000-08-18 på <http://www.oecd.org/daf/fa/harntax/harntax.htm>) (Cit. OECD 2000)

OECD, Model Convention for Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims, 1981

OECD, Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 1988

OECD, Model Tax Convention on Income and Capital, 1977, (uppdaterad 1992)

Litteratur

Berndtsson, Kerstin, "Nederländska skatteregler om finansbolag och holdingbolag – ur ett skattekonkurrensperspektiv", examensarbete, Juridiska fakulteten, Lunds universitet, HT-2000

Brottsförebyggande rådet, BRÅ-Rapport 2000:19, "Finansiella offshoremarknader och skatteparadis", Stockholm, 2000
(Cit. BRÅ-rapport 2000:19)

Bruzelius, Anette, "Uppförandekoden för företagsbeskattningen inom EU – ett effektivt motverkande av den skadliga skattekonkurrensen?", Examensarbete, Juridiska fakulteten, Lunds universitet, HT 1998

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, "FARs engelska ordbok", Halmstad, 1994

International Bureau of Fiscal Documentation, "Denmark – Netherlands Antilles" (income) Tax Treaty, International Bureau of Fiscal Documentation, "Supplementary Service to European Taxation", Amsterdam, No. 10 – October 1986

International Bureau of Fiscal Documentation, "Netherlands-Netherlands Antilles and Aruba (income, capital, inheritance, gift etc.) Tax Treaty, Unofficial translation", International Bureau of Fiscal Documentation, "Supplementary Service to European Taxation", Amsterdam, No. 10 – October 1998
(Cit. BRK)

International Bureau of Fiscal Documentation, "Norway – Netherlands Antilles (income and capital) Tax Treaty", International Bureau of Fiscal Documentation, "Supplementary Service to European Taxation", Amsterdam, No. 3 – March 1991

International Bureau of Fiscal Documentation, "European Tax Handbook 2000", Amsterdam, 2000, Netherlands, A-Taxation of Companies, s. 395 – 401
(Cit. IBFD, European Tax Handbook)

International Bureau of Fiscal Documentation, "International Tax Glossary", Amsterdam, 1992

Järetoft, Mikael, "Skatteparadis – ur ett internationellt och svenskt perspektiv", Examensarbete, Juridiska fakulteten, Lunds universitet, HT 2000

PricewaterhouseCoopers, "Corporate Taxes, Worldwide Summaries

1999-2000”, USA 1999

Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2000, Avesta, 2000

Spitz, Barry, Clarke, Giles, Butterworth´s Offshore Service, del 1, Issue 57, oktober 1999 och del 2, Legislation, Issue 54, april 1999, Wiltshire, 1999

Valdemarsson, Bengt, Andersson, Sten, Thorén, Mats, ”Skatteplanera för den Nya Ekonomin”, Värnamo, 2000

Artiklar

Affärsvärlden nr 32, 9 augusti 2000, s 23-34

Betten, Rijkele, ”The 1996 Amendments to the Tax Arrangement for the Kingdom of the Netherlands: Introduction”, i European Taxation, June 1997, International Bureau of Fiscal Documentation, s 214 – 215

Bierlaagh, Huub M.M., ”The 1996 Amendments to the Tax Arrangement for the Kingdom of the Netherlands – Taxation of Intercompany Dividends between the Netherlands and the Netherlands Antilles under the BRK”, i European Taxation, juli 1997, International Bureau of Fiscal Documentation, s 263 – 266

Boes, Eric, F.M., ”New Fiscal Framework: More than a Facelift?”, i European Taxation, November/December 1998, International Bureau of Fiscal Documentation, s 453-454

Bongers, Emile, Ruijten, Florian, ”A New Fiscal Framework for the Netherlands Antilles: Half-time” i INTERTAX, 2000, s 214 – 218.

Bäckström, Peter, ”Riksskatteverkets pågående undersökning av transaktioner riktade mot jurisdiktioner med låg skattenivå – ”Paradisprojektet” ”, i Svensk Skattetidning 5/2000, s 431 – 442

Dahlberg, Mattias: ”Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD” i Skattenytt 1999, s 209 – 222

van Dam, Richard, ”Proposed Changes to the Fiscal Unity Regime in the Netherlands”, i Bulletin for International Fiscal Documentation, Nr 3/2000, International Bureau of Fiscal Documentation, s 118 – 121

Goedkoop, A.G, Kloosterhof, S, ”The Non-Discrimination Article of the BRK”, i European Taxation, juni 1997 International Bureau of Fiscal Documentation, s 215 – 219

Lauritzen, Suzanne, ”Analys av den svenska cfc-lagstiftningen – en effektiv skatteflyktslagstiftning”, i Skattenytt nr. 12, 1998, s 825 – 837

Lindström-Ihre, Lena, ”Holland – nya skatteregler skall främja investeringar”, i SvSkt 8/97, s 732 – 738

Pinto, Carlo: ”EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?” i INTERTAX 1998, s 386-410

Riksskatteverket i ”Rättsnytt”, Nr 4/99, (hämtad på <http://www30.rsv.se> 2000-09-29)

Elektroniska källor

Här anges webbplatserna från vilka material hämtats. De elektroniska källorna anges med preciserad adress till hemsidorna i de aktuella fotnoterna, där också tidpunkt för hämtning av material anges.

<http://www.oecd.org> OECD:s webbplats.

www.curacao-chamber.an Handelskammarens på Curaçao webbplats

<http://www.vob.an> Vereniging Offshore Belangen (The Offshore Association of the Netherlands Antilles)

<http://www.regeringen.se> Sveska regeringens officiella webbplats

<http://www.lagrummet.gov.se> Den gemensamma ingångssidan för det offentliga rättsinformationssystemet (Sverige och EU).

<http://www.gov.an> Nederländska Antillernas regerings officiella webbplats