

Skatteprinciper och kollisionsnormer*

Av Leif Mutén**

Expertrappport 4 till skattebasutredningen

Mars 2002

*Prof. Bertil Wiman, jur.dr Mattias Dahlberg och medlemmar i Skattebasutredningens referensgrupp har bidragit med värdefulla synpunkter. Förf. tackar för dessa och har ansvaret för de fel som finns kvar.

**Professor emeritus i internationell skatterätt, Handelshögskolan, Stockholm, email: leif.muten@hhs.se

Innehåll

1	Uppdraget	13
2	Skatteavtalen	15
a)	Grundproblemet.....	15
b)	Avtal om inkomst- och förmögenhetsskatter.....	17
c)	Dubbelbeskattningsproblem vid arv och gåva.....	19
d)	Behövs avtal om skatterna på varor och tjänster?.....	21
3	Konkurrensneutralitet	25
4	CFC-lagstiftning	27
5	Stimulansåtgärder	31
6	Tax sparing (matching credit)	35
7	GATT:s och WTO:s roll	39
8	Internprissättning	43
9	Utflyttning	49
a)	Utflyttning av kapital.....	49
b)	Utflyttning av verksamhet	53
c)	Utflyttning av personer	54
10	Slutord	61

1 Uppdraget

Utredningen har bett mig göra en analys av internationella erfarenheter på skatteområdet. Speciellt finner utredningen att det är av intresse att beskriva framväxten av skatteavtal mellan länder och utvecklingen av gemensamt/konkurrerande arbete på skatteområdet genom tiderna. I uppdragsskrivelsen framhålls att de styrande principerna för ländernas agerande sannolikt förändras över tiden och skiljer sig mellan länder. Ett land kan i en period vara intresserat av att gynna verksamhet förlagd till hemlandet, medan principen för ett annat land kan vara att maximera skatteintäkterna. Det som vidare kan verka styrande när det gäller avtal och uppgörelser mellan länder är strävan efter konkurrensneutralitet liksom förhindrandet av utbrett skatteundandragande och fusk. Konkurrerande/samarbetande länder kan också ha intresse av att gynna företag från det egna landet som verkar i tredje land.

Utredningen vill veta om det går att urskilja de viktigaste principerna för ländernas agerande samt de historiskt sett viktigaste striderna. Hur har länder, enskilt eller genom organisationer som exempelvis WTO och OECD agerat? Vilken roll har GATT och EU spelat?

”Som framgår är utredningens intresse primärt vilka principer som har styrt ländernas agerande när det gäller internationellt rörliga skattebaser. Huvudtemat blir då inte vilka reformer som gjorts och en beskrivning av dessa i sin helhet utan vad som styrt länderna då man gjort skatteförändringar som påverkar/påverkas av andra länders beskattning.”

2 Skatteavtalen

a) Grundproblemet

Bakgrunden till utvecklingen av skatteavtal mellan stater är konflikten mellan internationella skattenormer, som kan leda till dubbla skattekrav. Om alla stater tillämpade principen att enbart beskatta inkomster som har sin källa i det egna landet, och om alla stater definierade vad som skall förstås med källa på samma sätt, skulle några skatteavtal inte behövas.

Den främsta anledningen till att avtalen behövs är att de allra flesta stater samtidigt tillämpar två olika principer för skattskyldighet. För de inom staten bosatta skattskyldiga tillämpas i regel ett skattekrav som inbegriper alla inkomster, oavsett om deras källa är utländsk eller inhemsk. Samtidigt uppställs ett skattekrav mot utrikes bosatta skattskyldiga som har inkomst av inländska källor. Om en skattskyldig med inkomst från utlandet betalar skatt både i källstaten och hemviststaten på samma inkomst, uppkommer det klassiska fallet av dubbelbeskattning.¹

Det finns flera sätt att angripa detta problem. Ett är att gå tillbaka till källstats- eller som den också kallas territorialitetsprincipen. Särskilt i Latinamerika var denna lösning av problemet länge den gängse. Man har emellertid numera i nästan alla latinamerikanska stater insett att en ren källstatsprincip inbjuder till internationellt skatteundandragande. Det har anmärkts att flera av de mest skuldtunga latinamerikanska staterna skulle bli fria från internationell skuldsättning, om de där bosatta ville ta hem sina placeringar från utlandet. Detta har de visat sig ovilliga till, när det egna landets lag tillät dem att utnyttja skattefria placeringsmöjlig-

¹ USA och ett fåtal andra länder går ännu längre och uppställer ett krav på global beskattning mot alla sina medborgare, även om de är bosatta utanför USA. Vidmakthållandet av detta skatteanspråk är knappast någon odelad succé. Det kräver extraterritoriell myndighetsutövning i en omfattning som knappast någon annan stat skulle kunna tillåta sig, och det skapar speciella problem vid avslutandet och tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

heter i utlandet som alternativ till beskattade hemlandsinvesteringar.

Det förekommer också på andra håll att stater tillämpar territorialitetsprincipen, ofta i sina dubbelbeskattningsavtal, som vi skall återkomma till, och väl så ofta i avseende på vissa slag av intäkter, t.ex. i utlandet intjänade löner – som vi snart skall se har Sverige gått på den linjen – och ibland också inkomst av näringsverksamhet.

Den spegelvända lösningen vore att i alla skattesystem enbart tillämpa beskattning i hemviststaten. En sådan lösning skulle ge utrymme för tillämpning av traditionella idéer om skatterättvisa, men den skulle upplevas som djupt orättvis i de länder, där mycket av företagsamheten ligger i utländska händer, och där man måste räkna med ett nettoutflöde av räntor, utdelningar och royalties. I dessa länder, där skattskyldiga med utrikes hemvist ofta betalar en mycket stor del av den totala skatten, åtminstone på inkomster – det gäller särskilt u-länderna – skulle enbart beskattning i hemviststaten vara en helt oacceptabel lösning på dubbelbeskattningsproblemet.

Ett annat sätt att genom ensidiga åtgärder avlägsna dubbelbeskattningen är att visserligen upprätthålla det dubbla skattekravet, men medge avräkning från den inhemska skatten för den skatt som erlagts utomlands. Vill man undvika dubbelbeskattning räcker det naturligtvis inte med att bara medge avdrag för den utländska skatten som för en kostnad för den utländska intäktens förvärvande. Det är avräkning av den utländska skatten från den inhemska som krävs. Metoden med avräkning av utländsk skatt (foreign tax credit) utvecklades tidigt i USA, medan det i Europa var vanligare med friställning av utländska inkomster och ett visst motstånd fanns mot avräkningsmetoden.²

En tredje metod att lösa dubbelbeskattningsproblemet är ingående av skatteavtal. Sådana avtal reglerar källstatens respektive bosättningsstatens beskattningsrätt och stadgar dessutom vilken metod, friställning eller skatteavräkning, som respektive stater skall tillämpa. Vidare innehåller avtalen bestämmelser om på vilka skatter de skall tillämpas, var en skattskyldig vid tillämpningen av avtalet skall anses bosatt, förbud mot diskriminering, metoder för

² I Sverige vidmakthöll vi länge tanken att det skulle vara ett brott mot vår suveränitet, om vi tillät en utländsk makt att genom skattebeläggning av här bosatta influera vilken svensk skatt dessa skulle betala. Därför var det först 1951 som kostnadsavdrag medgavs för utländsk skatt, och först 1966 som skatteavräkning tilläts.

lösning av konflikter vid avtalsstillämpningen och ömsesidiga förpliktelser till utbyte av informationer och lämnande av administrativt bistånd.

Historiskt är det lätt att förstå att USA varit betydligt senare i utvecklingen av ett nät av skatteavtal än vad inte minst Sverige varit – den ensidiga bestämmelsen om skatteavräkning gjorde behovet av avtal för de amerikanska företagens del långt mindre trängande än det var för de svenska. I avsaknad av både skatteavräkning och kostnadsavdrag för utländsk skatt var Sverige tidigt ute, och även nu, när avräkning finns stadgad, har vi ett betydande nät av avtal, med ett 70-tal länder på inkomstskattesidan, ett 20-tal avtal som rör arv och gåva, och något enstaka avtal som både rör skatt på inkomst och förmögenhet och skatt på arv och gåva.

b) Avtal om inkomst- och förmögenhetsskatter

De som förhandlar fram avtal behöver självfallet inte uppfinna hjulet på nytt i varje avtalsförhandling. Först i Nationernas Förbunds regi och efter andra världskriget i OECD har avtalsmodeller upprättats, som tjänar till ledning vid slutandet av dubbelbeskattningsavtal.³

Det finns olika attityder till vikten av att sluta avtal. Även om USA:s skatteavräkningssystem sedan 1986 års stora skattereform har blivit så restriktivt att dess praktiska nytta kan betvivlas, är inställningen den att själva dubbelbeskattningsfrågan egentligen är löst, varför intresset för avtal närmast knyts till utbytet av informationer. USA har därför i relationen med ett antal karibiska stater gått in för att sluta avtal som enbart behandlar utbyte av informationer och administrativt bistånd.⁴ I Sverige har vi traditionellt ansett det nyttigt att ha ett nät av fullständiga avtal.

³ OECD-modellen, som först kom i provisorisk gestalt 1963, har upplevt många versioner sedan dess och är numera föremål för kontinuerlig revision, ombesörjd av OECD:s Committee on Fiscal Affairs. En annan modell kom fram 1980 som resultatet av arbete i en expertkommitté med företrädare för både i-länder och u-länder, tillsatt av FN:s ekonomiska och sociala råd. Meningen är att den modellen skall ge rättvisa åt den bristande reciprociteten i det ekonomiska utbytet mellan rika och fattiga länder. En tredje modell, som i själva verket bara är en variation av OECD-modellen, har lagts fram i olika versioner av USA och ligger till grund för de amerikanska avtalen. Även Sverige har för internt bruk arbetat fram en avtalsmodell, som i och för sig nära följer OECD-modellen men representerar vissa avvikelser som vi med större eller mindre framgång försöker driva igenom.

⁴ Den morot man använt för att få de karibiska staterna benägna att sluta sådana avtal är ett undantag från regeln om att konferensutgifter får dras av bara för konferenser anordnade i USA. För turismen i det karibiska området är det viktigt att man skall kunna locka till sig amerikaner, och med bibehållen avdragsrätt för konferenskostnaderna är dessa självfallet mer

Förekomsten av modeller utesluter inte variationer i avtalspolitiken mellan olika stater. Det är framför allt metoden att undvika dubbelbeskattning som varierar. Många stater, däribland numera Sverige, går generellt in för en metod som innebär att källstatens skatt avräknas mot hemviststatens, den s.k. avräknings- eller credit-metoden. Andra stater föredrar en friställnings-, undantags- eller exempt-metod som innebär att källstaten ensam får beskatta sådan inkomst vartill avtalet tillerkänner den beskattningsrätten. Även de stater som i princip använder friställning brukar tillämpa avräkning i fråga om källskatter på räntor, utdelningar och royalties. Ingenting hindrar att två stater vid tillämpningen av samma avtal sinsemellan använder olika metoder, den ena staten avräkning, den andra staten friställning.

Avtalen varierar också beträffande utbyte av informationer och ömsesidigt bistånd. Det finns stater som vägrar att utbyta andra upplysningar än sådana som krävs för att effektuera själva avtalet, medan andra stater med allvar griper sig an uppgiften att dela med sig av sina informationer om skattskyldiga hemmahörande i andra avtalsstater. Det finns stater som av historiska skäl har mycket svårt att gå främmande makt till handa med åtgärder för indrivning av skatt, medan andra gärna tar på sig sådant samarbete.

Andra skillnader mellan olika avtal kan beröra sättet att lösa konflikter. Oftast sker det genom förhandlingar mellan de behöriga myndigheterna, men på senare år har en tendens förspotts att öppna möjligheter till anlitanande av skiljedom. Ambitionerna kan också växla i fråga om vilka konflikter man vill ha lösta. Somliga avtal reglerar nära förfarandet när en stat avviker från en skattskyldigs deklaration med hänsyn till internprissättningen, och en motsvarande justering kan vara indicerad i den andra staten. Andra avtal fäster större avseende vid varje avtalsstats suveränitet också på den här punkten.

Det är en intressant fråga varför regleringen av de internationella skattekraven kommit till stånd nästan uteslutande genom bilaterala avtal. Om man undantar det nordiska avtalet, som förutom de fem nordiska staterna också innefattar Färöarna, finns det mycket få exempel på multilaterala skatteavtal. Tanken på ett gemensamt, multilateralt avtal för EU-länderna har väckts men inte avancerat vidare. Själva grundidén att undvikande av dubbelbeskattning skulle

intresserade än utan sådan avdragsrätt. Särskilt de stater som etablerat sig som skatteoasländer är dock obenägna att ingå avtal om informationsutbyte

vara en folkrättslig förpliktelse har inte heller blivit förankrad i folkrätten, även om det förefaller vara en allmänt accepterad princip att dubbelbeskattning inte är önskvärd och bör undvikas med lämpliga metoder, unilaterala, bilaterala eller multilaterala.

Vad som skulle kunna tänkas ändra denna situation är rättsutvecklingen inom EU. I ett antal rättsfall har frågor uppkommit om medlemsstater genom tillämpningen av skatteavtal kommit att diskriminera mot individer och företag i andra medlemsstater. Det har också förekommit att regler i skatteavtal medfört en behandling, exempelvis av gränsgångare eller personer med hemvist i en avtalsstat och all sin inkomst i en annan avtalsstat, som inneburit ett hinder för arbetskraftens rörlighet eller för den fria etableringsrätten inom den gemensamma marknaden. Det kan uppfattas som en anomali, om dessa problem också på längre sikt får sin lösning dels i en mängd sinsemellan inte uniforma och långt ifrån alltid kompatibla skatteavtal, dels i EG-domstolens praxis. Svårigheterna att genom förordningar och direktiv nå några som helst resultat på området för harmonisering av direkta skatter har emellertid visat sig stora. Vidmakthållandet av vetorätten i ministerrådet på beskattningsområdet utgör självfallet ett betydande hinder i detta sammanhang.

c) Dubbelbeskattningsproblem vid arv och gåva

Det finns olika traditionella ansatser i fråga om motivet för arvs- och gåvoskatter. En tar som utgångspunkt att arv och gåva utgör förvärv, som i avseende på skatteförmågan kan jämföras eller till och med likställas med inkomst. Det finns exempel på denna ansats så nära som i Danmark, men även där betraktar man de flesta förvärv genom arv eller gåva som någonting annat än inkomst.

En annan ansats är egalitär och går ut på att statsmakten vid lämpliga tillfällen bör gå in och reducera förmögenhetsskillnaderna. Dödsfall framstår som ett lämpligt sådant tillfälle, kanske därför att de skattskyldiga gör mindre motstånd mot en skatt som bara drabbar deras efterkommande än mot en de måste betala själva. Gåvoskatter blir med detta betraktelsesätt önskvärda främst som ett sätt att kontrollera att skatterna vid dödsfall inte reduceras genom gåvor i förtid. Om intresset är att utjämna förmögenheter kan man dra slutsatsen att en kvarlåtenskapsskatt snarare än en skatt på arvslotter är rimlig. Men även en skattelagstiftare med in-

riktning på förmögenhetsutjämning kan finna en arvslottsskatt vara den lämpligaste varianten, eftersom en arvslottsskatt till skillnad från en kvarlåtenskapsskatt gynnar ett dödsbo med flera arvingar och legatarier, och ett sådant i princip bidrar till en jämnare förmögenhetsfördelning, även om det naturligtvis är osagt hur stor fördelningseffekten blir om arvtagare och legatarier redan tidigare är förmögna.

Om man vill göra en teori för vilken stat som bör ha beskattningsrätten vid dödsfalls- och gåvoskatter borde den teorin logiskt vila på det grundläggande syfte man har med skatten. Om syftet är att decimera den avlidnes (eller gåvogivarens) förmögenhet, är det i första hand dennes hemviststat som bör lägga på skatten. Om å andra sidan syftet är att komma åt arvtagares och gåvotagares förvärv, bör det vara deras hemviststater som beskattar.

Redan här ligger fröet till en kollision. Till detta kommer att många stater anser sig böra beskatta egendomsövergången som sådan och därvid tillämpa en territorialitetsprincip, åtminstone för sådan egendom som är knuten till staten, i första hand fastighet men också egendom ingående i näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i staten och kanske också aktier och liknande värdepapper relaterade till bolag hemmahörande i staten, möjligen med en distinktion mellan fastighetsbolag och andra.

Mot den bakgrunden är det naturligt att det på samma sätt som vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen visat sig finnas behov av dubbelbeskattningsavtal. Deras antal är emellertid inte så stort, och anledningen härtill är inte bara att det finns åtskilliga länder som avstår från dödsfalls- och gåvoskatter, utan också att trycket på staterna att undanröja dubbelbeskattningen inte är lika starkt, när företagen inte är inblandade som skattskyldiga. Liksom vid inkomstbeskattningen finns ju också möjligheten att genom ensidiga åtgärder som avräkning av utländsk skatt komma ifrån dubbelbeskattningen.

Det är lätt att inse, att existensen av arvs- och gåvoskatter bidrar till förmögna skattebetalares motiv att söka utländska placeringar. Även om det finns motiv för kapitalflykt också i de årliga inkomst- och förmögenhetsskatterna, kan möjligheten att undgå arvs- och gåvoskatt vara ett ytterligare incitament till internationell kapitalflykt. Mera härom i avsnitt 9 a nedan.

d) Behövs avtal om skatterna på varor och tjänster?

På det område vi traditionellt brukar kalla de indirekta skatterna har regelkollisionerna inte haft samma omfattning som på inkomstskatteområdet. Anledningen härtill är helt enkelt den att vi bara följer en regel, nämligen destinationslandsprincipen. En skatt på varor och tjänster bör alltså vara så konstruerad, att det blir den slutliga konsumenten som betalar.

Skolexemplet är mervärdesskatten. Huvudregeln för den är att nolltariff tillämpas för export, med andra ord att exporten är skattefri medan exportören får avdrag för ingående skatt. Importören i sin tur får skatta för importen men får avdrag för denna ingående skatt när han säljer vidare till konsument. Om importören själv är konsument stannar införselmomsen på honom.

Så ser principen ut, och även om man från amerikansk sida fortfarande ofta gör gällande att den innebär en exportsubvention, innebär den egentligen inte någonting annat än den regel, som tillämpas för de i USA vanliga detaljhandelsskatterna. Dessa tillämpas inte heller på exporttransaktioner, men avlyftande av ingående skatt är i deras fall onödigt eftersom man genom skattefrihet för leveranser till registrerade detaljister och liknande regler försökt sörja för att kumulativ beskattning undviks.

Om principen är enkel kan man tyvärr inte säga detsamma om dess tillämpning. Avlyftande av skatt på export och påläggande av skatt på import förutsätter egentligen att någon form av gränskontroll praktiseras, och en sådan vore oförenlig med den gemensamma marknadens princip. Därför har man inom EU på lång sikt en plan att tillämpa ursprungslandsprincipen för mervärdesskatten. Detta skall dock ske i kombination med någon form av clearing-system mellan medlemsstaterna för att åstadkomma en rättvis fördelning av skatteuppbörden. Tilltron till ett sådant clearingsystem är kanske inte så allmänt spridd som man kunde önska, och pessimisterna hänvisar naturligtvis till de svårigheter som mött vid installerandet av fungerande restitutionsmekanismer för mervärdesskatt preliminärt betald av utländska företag. Det finns därför många som ser införandet av en ursprungslandsprincip för den gemensamma marknaden som en from utopi snarare än ett realistiskt framtidsperspektiv.

Nödvändigheten att få bort handelshindrande eller diskriminerande momsregler för att etablera den gemensamma marknaden förutsågs redan på ett ganska tidigt stadium kräva harmoniserings-

åtgärder. Först och främst gjordes införandet av en mervärdesskatt till villkor för medlemskap i EU – Sverige införde i och för sig skatten långt innan vårt medlemskap blivit aktuellt. Vidare utfärdades en rad direktiv för hur medlemsstaterna skulle gestalta sin moms i olika hänseenden. Dessa direktiv är långt mer omfattande och detaljerade än de fåtaliga direktiven på de direkta skatternas område.

På kort sikt tillämpar man för transaktioner inom den gemensamma marknaden ett regelsystem, enligt vilket försäljning till registrerade företag i annat EU-land får nolltariff medan försäljning till konsument beskattas. Detta sker i avsändarstaten om det inte gäller postorderförsäljning som har överskridit en viss tröskel. Särskilda regler gäller framför allt för bilar, där registreringsproceduren gör det möjligt att vidmakthålla destinationslandsprincipen också vid enstaka transaktioner.

För tjänster gäller återigen andra regler. Vad beträffar transaktioner med företag i tredje land påläggs i princip importmoms medan exporten går efter nolltariff. Det är emellertid inte möjligt att effektivt beskatta en oregistrerad konsument inom EU som utnyttjar en tjänst levererad av någon utanför EU. Därför avkrävs utomeuropeiska telefonbolag registrering i det EU-land där de har kunder. För enkelhetens skull kräver man dock inte registrering i alla de EU-länder dit man säljer tjänster, utan bara i ett EU-land, som då sannolikt väljes antingen med hänsyn till skattesatsen, som är lägst i Luxemburg, eller med hänsyn till språket, som är engelska i Storbritannien och på Irland. En likartad lösning är under diskussion för den elektroniska handelns del, såvitt avser sådana elektroniska leveranser som faller under tjänstekategorin.

För gemenskapsinterna tjänsteleveranser är regeln att om förvärvaren är registrerad beskattning sker hos denne, medan i andra fall tillhandahållandet av tjänsten beskattas hos den som utfört den.

Både inom EU och i kretsen av OECD-länder har på senare år en hel del arbete lagts ner på frågan om elektronisk handel. Här har problemen inte begränsat sig till beskattningen av varor och tjänster – elektronisk handel kan omfatta allt från enkel postorderförsäljning till elektronisk leverans av musik, böcker, programvara, konsulttjänster osv., av vilka en del tillhör varuområdet, andra tjänsteområdet, med gränsdragningsproblem däremellan. Det uppkommer också problem på den direkta beskattningens område, framför allt vad som skall förstås med fast driftställe i e-handels-sammanhang och därmed innebära en anknytning som ger den stat

rätt att beskatta verksamheten, i vilken den bedrivs från ett fast driftställe.

Det har diskuterats, bl.a. av Björn Westberg i hans doktorsavhandling "Nordisk mervärdesskatterätt", Stockholm 1994, om momsfrågorna inte egentligen också de skulle kräva ett nät av dubbelbeskattningsavtal. Med hänsyn till att än så länge bara en grundprincip, destinationslandsprincipen, avses bli tillämplad i sammanhanget, är behovet av avtalsreglering inte lika självklart som på inkomstskatteområdet. Om OECD och EU inte lyckas få fram allmänt godtagna normer ligger det emellertid i farans riktning att vi också på mervärdesskattens område kommer att behöva reglera en del frågor genom avtal.

Motsvarande gäller acciser och andra speciella skatter, inte minst energibeskattningen. EU står ännu bara i början av en lång procedur som i bästa fall kan leda till ett beskattningssystem som är förenligt med den gemensamma marknaden. En grundläggande svårighet är den att upprätthållandet av olika skattesatser i olika medlemsländer stimulerar gränshandel och snedvrider konkurrensen. Internationell harmonisering kan upplevas som nödvändig för att den nationella skattebasen skall kunna bibehållas. På samma sätt kan det vara nödvändigt att söka en internationell reglering för att inte differentieringen mellan beskattningen av motorbränsle och den av bränsle för uppvärmning eller industriellt bruk skall kunna saboteras genom import av omärkt olja från ett land där kontrollsystemet eller skattedifferentieringen har en annan karaktär, ett problem som vi just upplever i relationerna med Finland.

Den från skattesystemsynpunkt orimliga företeelsen tax-free shopping har i princip tagits bort mellan EU-länderna, men fortfarande blir det även med skatt lönsamt att utnyttja flygplatsbutikerna på kontinenten, och i Stockholms närhet ligger det från EU:s skattesamarbete undantagna landskapet Åland, där förutom alla färjor med Mariehamn som destination också de till Åbo och Helsingfors gör symboliska strandhugg för att behålla tax-free-rättigheterna. Diskussionen före EU-anslutningen av vad gränshandeln skulle komma att betyda och vilka skattedifferentialer man skulle kunna leva med är fortfarande inte avslutad. Det är helt uppenbart nödvändigt att iaktta försiktighet med skatteklyftorna och samtidigt inom ramen för EU:s regler försöka kontrollera den kommersialiserade gränshandeln.

3 Konkurrensneutralitet

Det har uppfattats som ett mål för den internationella skatterätten att åstadkomma konkurrensneutralitet. Problemet är att det finns flera slags neutralitet.

Om man så vill kan man exempelvis betrakta neutralitetsfrågan ur den beskattande statens synvinkel. Därvid kommer man lätt fram till att den inhemska beskattningen bör vara neutral mellan utlandsinvesteringar med samma nettoavkastning efter utländsk skatt. Om ett inhemskt företag genom investering i hemlandet uppnår en avkastning av 5 % och genom investering i utlandet får en avkastning av 10 %, varav hälften går i skatt till den främmande staten, låter det sig sägas att avkastningen för hemstatens del blir densamma för båda investeringarna, och att båda därför i hemlandet bör vara underkastade samma skatt. Tillämpar man den principen blir det tillräckligt att ge avdrag för den utländska skatten som en omkostnad. Något avräkningssystem behövs inte.

Det är emellertid inte vanligt att detta slags neutralitet anses eftersträvansvärd. Man räknar i stället så mycket oftare med kapitlexportneutralitet.¹ Den går ut på att en investering i utlandet som före skatt avkastar lika mycket som en investering i hemlandet inte bör behöva bära en sammanlagd skatt högre än den som hemlandsinvesteringen är underkastad. I regel tolererar man dock att totalskatten blir högre, om den utländska skatten är högre än den inhemska.

Ett tredje neutralitetsbegrepp kallas kapitalimportneutralitet. Det utgår från att den som investerar på en utländsk marknad bör få åtnjuta samma skattebehandling där som konkurrenterna på samma marknad är underkastade. Den praktiska tillämpningen av denna neutralitetsnorm tar sig uttryck i friställning i hemviststaten av inkomst från utländska källor. Förutom konkurrensskäl motive-

¹ Dessa neutralitetsbegrepp behandlas långt utförligare i Kristina Ståhls avhandling "Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser" (Uppsala 1996).

ras kapitalexportneutralitet ofta med argumentet att låga skatter i det land där man investerar motsvaras av låg samhällslig standard, bristfällig infrastruktur etc., och att företag verksamma i sådana länder kan behöva bära kostnader för infrastruktur, skolor, sjukvård och annat som man betalar för på skattsedeln i hemlandet.

Det är uppenbart att man inte kan etablera något slags enda sanning i valet mellan dessa neutralitetsmål. Man kan dock konstatera en klar konvergens kring uppfattningen att det från världsekonomins synpunkt är värdefullt, om kapitalexportneutralitet råder snarare än den snävt nationella neutralitetsnorm som enbart ser till nettoavkastningen efter utländsk skatt och jämför den med inhemska investeringars bruttoavkastning. Det är också tydligt att kapitalimportneutraliteten vinner terräng på kapitalexportneutralitetens bekostnad. EU:s moder/dotterbolagsdirektiv kan ses som ett utflöde av detta. Det är också i den andan som dess Code of Conduct avstår från att kritisera låga skattesatser som sådana.

4 CFC-lagstiftning

Det är också klart att upprätthållandet av kapitalimportneutralitet genom friställning av utländska inkomster leder till problem om den utländska investeringen görs i ett skatteoasland, där den effektiva beskattningen är minimal eller ingen. Många länder som är redo att friställa utlandsinkomster i skatteavtal medger detta bara under förutsättning att den utländska inkomsten varit underkastad i någon mening normal beskattning. Detta kan t.ex. ta sig uttryck i en "subject to tax-clause", med andra ord ett villkor att friställning medges om den andra staten beskattat inkomsten i fråga.

År 1962 tog USA det första steget mot upprätthållande av ett skattekrav mot outdelade vinster i av amerikaner ägda utländska bolag.¹ Den teoretiska argumentationen hade från början varit att från amerikansk synpunkt betrakta alla vinstmedel i av amerikaner ägda bolag som rätteligen utgörande inkomst för de amerikanska aktieägarna. Regeln att man bara beskattade mottagen utdelning beskrevs i denna argumentation som en regel om skatteuppskov (tax deferral), och idealet ansågs vara ett skattesystem i vilket man tillämpade genomsyn och betraktade all vinst, utdelad eller outdelad, som tillfallande aktieägarna, fast naturligtvis med avräkning för den eventuella utländska skatten.

När lagstiftningen om de s.k. Subpart F corporations kom till stånd var den långt ifrån lika radikal. De vinster som ansågs bära tas till beskattning i USA begränsades till sådana som typiskt sett berörs av internationell skatteplanering, framför allt passiv avkastning av investeringar, rederiinkomster, inkomst av försäkring av amerikanska risker m.m. Utlandets reaktion mot denna lagstiftning var till en början ganska negativ. Efterhand tvangs man dock att inse, att USA:s pionjärroll hade samband med att USA i realiteten

¹ En förelöpare som fortfarande finns kvar var regeln om Foreign Personal Holding Corporations, i Sverige motsvarad av den nu övergivna lagstiftningen om s.k. Luxemburg-bolag.

var i det närmaste utan valutareglering, medan övriga industristater först senare gav upp sina valutaregleringar och i det sammanhanget kände behov av CFC-lagstiftning. I Sverige kom den sent, eftersom vi var mycket sena med att häva valutaregleringen.

Den mera principiella kritiken har genom denna utveckling kommit att tystna, men fortfarande finns det naturligtvis invändningar mot lagstiftningen, både från dem som finner den alltför ingripande och från dem som finner den alltför halvhjärtad.

Den svenska CFC-lagstiftningen är för tillfället under omarbetning (se SOU 2001:11). I första hand består den av en generell definitionsregel som förbehåller beteckningen utländskt bolag åt sådana utländska juridiska personer som är underkastade en med den svenska beskattningen jämförlig beskattning. Bolag som inte uppfyller det kravet kallas bara "utländska juridiska personer", och om de har tillräckligt inflytande beskattas deras svenska ägare andelsvis för deras vinst. I andra hand kan man som ett utslag av strävan efter kapitalexportneutralitet se regler som utesluter skattefria eller skattegynnade skattskyldiga från tillämpningen av ett eljest tillämpligt skatteavtal.²

Det kan vara befogat att ställa frågan om CFC-lagstiftningens utbredning kan tolkas som ett utslag av strävan att hålla tillbaka utlandsinvesteringarna i förhoppning att pengarna i stället skall investeras på hemmamarknaden. Det vore emellertid inte vare sig historiskt eller ekonomiskt riktigt att ge företeelsen en sådan tolkning. Den typ av investeringar som CFC-lagstiftningen typiskt sett riktar sig mot är inriktade på skatteplanering, ofta av passiv karaktär och sällan knutna till aktiv affärsverksamhet. Många stater, däribland Sverige, finner det rimligt att inta en restriktiv attityd till det slagets investeringar, samtidigt som man ser den egna industrins produktiva utlandsinvesteringar som ett naturligt led i till-

² Mattias Dahlberg har behandlat detta tema i avhandlingen "Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag", Uppsala 2000. Förenklat består problemet i att de svenska myndigheterna tolkar bestämmelsen om vilka företag som omfattas av ett skatteavtal enligt principen att ett företag för att beröras av avtalet skall vara underkastat normal skattskyldighet i den andra staten, medan Regeringsrätten i en del utslag varit benägen att tolka avtal på ett mera generöst sätt. En omförhandling där vissa skattegynnade bolag utesluts från avtalstillämpningen har kunnat företas i relationerna med speciellt Irland och Luxemburg, medan motsvarande problem i fråga om Malaysia, en stat som sedan avtalet slöts infört de s.k. Labuan-bolagen, en kategori av skattebefriade utlandsägda bolag, löstes genom att Sverige 1995 ensidigt införde en ny införlivandelag till det gamla avtalet, i vilken Labuan-bolagen förklarades inte vara täckta av avtalet. Det råder delade meningar om huruvida denna ensidiga handling innebar vad man kallar "treaty override", med andra ord ett avtalsbrott, men min uppfattning liksom Dahlbergs är att Sverige hade det tolkningsutrymme som togs i anspråk genom den nya införlivandelagen.

växten, något som det inte på minsta sätt är ett mål för staten att begränsa.

Problem kan naturligtvis uppkomma exempelvis i sådana sammanhang som utnyttjandet av utländska holdingbolag för att organisera koncerners verksamhet i olika länder. Om en svensk koncern av säkerhetsskäl eller andra kommersiella hänsyn etablerar ett moderbolag i ett lägs katteland, kan investeringen komma att jämföras med de skatteplaneringsåtgärder CFC-lagstiftningen riktar sig mot, och CFC-lagstiftningen kan komma att nå längre än vad som varit dess egentliga syfte. Gränsdragningen för den svenska CFC-lagstiftningen är i och för sig tämligen enkel. USA-reglerna med deras detaljerade kategorisering av vad som är och icke är "Subpart F income" är långt mer komplicerade och kontroversiella.

5 Stimulansåtgärder

Det finns två skäl för stater att gestalta sina skatteregler så att utländska investerare lockas att placera sina investeringar där. Ett kan vara ekonomisk tillväxt, ett annat skatteintäkter. Den internationella värderingen av dessa båda ofta samverkande motivationer skiljer sig drastiskt.

I samband med diskussionen om skadlig skattekonkurrens, ett tema som i hög grad sysselsatt både OECD och EU på de senaste åren, har det blivit alldeles klart, att det inte finns någon allmän förkastelsedom över staters försök att genom generellt låga skatter skapa ett attraktivt företagsklimat. Det finns visserligen betänkligheter mot att konkurrensen mellan stater kan leda till en "race to the bottom", en kapplöpning ner mot botten, som skulle resultera i att alla stater måste ge upp sin beskattning av internationellt rörlig verksamhet. Men åtminstone än så länge har denna fruktan inte lett till några internationella krav på miniminivåer i den direkta beskattningen (inom EU har man däremot stadgade miniminivåer på mervärdesskatten och även på vissa acciser).

Däremot definierar man som skadliga två typer av skattekonkurrens. Den ena gäller skattesubventioner till exportföretag. Rättsregeln finns här uttalad i ett protokoll till Art. 16 i GATT, som övertagits av WTO. Grundprincipen är att en stat inte genom skattelättnader för exporten får subventionera denna. Regeln är inte tillämplig för skatter på varor och tjänster, eftersom dessa följer destinationslandsprincipen. Återbetalningen av ingående moms till exportörer, ett led i nolltariffen, strider alltså inte mot bestämmelsen. Vidare föreligger en åtskillnad mellan industriländer och utvecklingsländer. Det är bara de förra som tagit på sig förpliktelsen att avstå från skattestimulans till exportföretag.

Den andra typen av skadlig skattekonkurrens hänför sig till de s.k. skatteoasländerna (tax havens, Steueroasenländer, paradis fiscaux). Det anses av OECD och EU att skattekonkurrensät-

gärder kan vara skadliga när särbehandling med låg eller ingen skatt tillerkänns utländska företag som inte vänder sig mot värdlandets hemmamarknad (ring-fencing), när skattelättnaderna inte klart kommer till uttryck (avsaknad av transparens) och när värdlandet inte är redo att medverka till effektiv beskattning genom informationsutbyte.¹ Primarolo-rapporten finner också tvivelaktiga regler inom den egna familjen. Sverige slapp visserligen kritik för den under tiden uppluckrade och enligt förslaget i SOU 2001:11 nu avskaffade regeln om utländska försäkringsbolags schablonbeskattning, men OECD har liksom kommissionen inte uteslutit möjligheten att regeln utgör skadlig skattekonkurrens. Andra länder, inte minst Danmark, råkar ut för åtskilligt hårdare kritik. Det är av intresse att OECD-länderna i sammanhanget tvingas sopa rent framför egen dörr, eftersom de kritiserade skatteoasländerna tenderar att avfärda kritiken mot de egna åtgärderna som framsprungen ur en dubbelmoral, som ser grandet i nästans öga men inte bjälken i det egna.

Värderingen av de åtgärder, varigenom företag animeras att mot en närmast symbolisk skattekostnad etablera sig i skatteoasländer, där deras verkliga vinster inte beskattas, medan de samtidigt undandras beskattningen i de länder där företagen ursprungligen har sitt säte eller där deras ägare är bosatta, skiljer sig självfallet mellan värdländerna och de länder som känner sig berövade sitt skatteunderlag. Om man så vill kan man jämföra situationen med den när tjuvar tillägnat sig dyrbara smycken och smälter ner dem för att sälja dem till metallvärdet. De omlokaliseringar till skatteoasländer det kan vara frågan om betyder inte sällan att det ursprungliga domicillandet berövas en betydande skattebas, samtidigt som de summor som tillfaller skatteoaslandet är helt obetydliga i jämförelse med den ursprungliga skatten. Skatteoaslandets ekonomi i sig själv kan därvid vara så obetydlig, att även en ringa registreringsavgift från det utlandsägda bolagets sida innebär ett väsentligt tillskott till statens budget.

Diskussionen om denna "skadliga skattekonkurrens" är för närvarande utomordentligt livlig. En arbetsgrupp har konstituerats efter ett möte i januari 2001 på Barbados, där uppslutningen från skatteoasländerna var förvånande stor. Här är det meningen att finna en gemensam linje mellan ursprungsländer och värdländer.

¹ OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris 1998; Report from the Code of Conduct Group (Business Taxation) to the ECOFIN Council on 29 November 1999 (Primarolo Report).

Ett problem i sammanhanget är att för närvarande ganska betydande medel håller på att samlas av en USA-baserad organisation som försöker hindra varje internationell utveckling på området för skadlig skattekonkurrens. Det resonemang som förs går ut på att den samlade attacken mot skatteoasländerna bara representerar ett första steg. Nästa steg, spår man, utgör en frontalattack mot lågskatteländer i allmänhet, och det tredje och viktigaste steget kommer att rikta sig mot USA. Hur långt den nya administrationen kommer att sträcka sin lyhördhet mot denna grupp är det ännu för tidigt att spå om. De nya signalerna har emellertid förts fram av inflytelserika kongressmän. Efter den 11 september 2001 har administrationen varit mindre lyhörd för dessa synpunkter, eftersom finansieringen av terrorister fått en topplats på dagordningen och kan strypas bara i samarbete med skatteoasländer.

Det är en intressant sida av denna utveckling att de traditionellt beskattande ländernas intresse gentemot skatteoaserna inte bara rör sig om de skattebaser, som de senare länderna tillägnar sig och bara partiellt drar nytta av, utan också om penningtvätt och liknande missbruk. Det kan inte uteslutas att en del skatteoasländer hesiterar inför tillämpningen av sekretessregler som gör dem till ovilliga medverkande i narkotikahandel, patentintrång m.m. Det är därför inte helt så förvånande som en del kanske trott, att ett antal av dessa länder på senaste tiden gått med på förhandlingar som siktar till samarbete med de normalbeskattande OECD-länderna. Inför hotet om en OECD-svartlistning och efter deadline 28/2 2002 stod bara 23 icke-samarbetsvilliga skatteoasländer kvar. Några dagar senare gick siffran ner till 20.

Det är emellertid för tidigt att säga att dessa förhandlingar kommer att leda till en för alla parter acceptabel överenskommelse. För det första är förhandlingarna inte universella. På samma sätt som inom EU:s ram Luxemburg och Österrike visat tvekan inför det nu aktuella direktivförslaget, som de fruktar bara skulle leda till att där placerat kapital flydde till länder och territorier utanför EU, kan de förhandlande skatteoasländerna ha skäl att frukta att där placerade medel och företag ger sig undan till länder med mindre samarbetsvilja. För det andra kan skatteoasländer, som klarat sina finanser med hjälp av extremt låga skatter på den extremt breda skattebas som off shore-företagen representerar, efter en överenskommelse finna sig utan dessa inkomster och i beroende av u-hjälp. För det tredje är det oklart vad ett framtida samarbete mellan nuvarande skatteoasländer och off shore-företagens hemländer kan

komma att gå ut på. Det är exempelvis svårt att se hur små skatteoasländer skall kunna bygga upp den skatteadministration som krävs för att gentemot off shore-företagen hävda normala skattekrav liksom för att furnera hemländerna med sådan information som avtalen kan komma att stipulera.

Det kan också tänkas att överenskommelserna mellan skatteoasländerna och OECD-länderna strandar på OECD:s oförmåga att komma till rätta med sådan enligt OECD:s egen definition skadlig skattekonkurrens, som bedrivs av dess egna medlemmar. Det mest flagranta exemplet är Irland, som visserligen avskaffat de minimalt beskattade finansföretagen men i gengäld skurit ner bolagsskatten till 12,5 %. Ett annat exempel är de holländska holdingbolagens gynnsamma ställning, liksom det nya danska arrangemang som både gör holdingbolag skattefria för mottagna utdelningar och befriar deras utländska aktieägare från kupongskatt när utdelningen vidareutdelas. Också den tyska skattereformen öppnar nya möjligheter, och i själva verket är det inte något OECD-land som helt gått fritt från kritik.²

² Som nämnts har också Sverige fått sin släng av slevan genom att reglerna för schablonbeskattning av utländska försäkringsbolag har ansetts kunna tolkas som en förmånsregel. Invändningen kanske inte kan dras tillbaka enbart därför att regeringsrätten med tillämpning av EU-rättsliga regler funnit det möjligt för ett utländskt bolag att frivilligt gå in under de normala reglerna. Schablonregeln är nu upphävd (SFS 2001:1185).

6 Tax sparing (matching credit)

Samtidigt som en påtaglig fruktan för tomrummet gör sig gällande i OECD:s och EU:s politik mot skatteoasländerna, fortsätter ett stort antal u-länder sin traditionella politik att locka till sig utländska investeringar genom skatteförmåner. Mycket har skrivits om denna politik, som lätt kan tolkas som skadlig. Detta gäller inte bara därför att den kan snedvrída den internationella konkurrensen och ge oberättigade förmåner åt utländska bolag, samtidigt som källstaternas statsfinanser akut behöver mer skatteintäkter och staterna egentligen inte har råd att avstå från någon skatt. Det går också att kritisera politiken som ett annat utslag av den kapp- löpning mot botten, som vi just talat om. Å andra sidan låter det sig också sägas, att det u-land som lockar till sig utländska företag med skatteförmåner kanske inte uppoffrar några potentiella skatteintäkter alls, eftersom etableringen aldrig skulle äga rum utan den stimulans som skatteförmånerna ger.

Det mest intrikata problemet i samband med dessa skatteförmåner är att den förmånliga skatten i källstaten tenderar att i fråga om investerare från stater som tillämpar global beskattning i hemstaten reducera beloppet av medgiven skatteavräkning i hemviststaten och därmed komma denna stats budget till godo, snarare än det företag man avsett att locka till sig. I de länder där man tillämpar friställning av inkomster från utländska källor, alltså territorialitetsprincipen, erbjuder detta inte något problem. De länder som däremot tillämpar domicilprincipen kan för att inte sabotera systemet se sig föranledda att medge skatteavräkning inte bara för faktiskt betald skatt utan också för den fiktiva skatt, som skulle ha utgått om inte källstaten erbjudit speciella skatteförmåner. Beroende på hur man räknar ut denna fiktiva skatteavräkning talar man om "tax sparing" eller "matching credit".¹ Det

¹ Idén med tax sparing är att ge avräkning för den skatt som skulle ha pålagts om inte speciella skatteförmåner hade medgetts i värdlandet. Matching credit tillgodoser samma

stora flertalet industriländer som inte tillämpar territorialitetsprincipen har traditionellt varit redo att medge någon form av tax sparing, men ett land har benhårt stått emot, nämligen USA. Linjen där har varit att vägra tax sparing för att på det sättet inte medverka till en politik, som på sikt inte ligger i källstatens intresse. Ett medverkande motiv har varit fasthållandet vid global beskattning i hemviststaten.

Tax sparing i olika former medges i regel bara i skatteavtal, inte som en allmän, ensidig regel.² Sverige har tillämpat detta slags regler i ett stort antal avtal, och genom vår beredvillighet att inkludera klausuler om "matching credit" har vi öppnat dörrarna till åtskilliga länder som funnit det vara en praktisk metod att använda ett fördelaktigt avtal med Sverige som argument i förhandlingarna med mindre generösa länder.³ På senare år har vi emellertid liksom många andra länder stramat till politiken och omförhandlat avtal med länder som inte längre framstår som behövande, t.ex. Singapore och Korea.

Även inom OECD har man på senare år börjat inta en mer reserverad hållning till tax sparing. Rapporten "Tax Sparing – A Reconsideration" 1998 ger syn för sägen. Oppositionen från u-landssidan mot USA:s och andras restriktivitet håller också på att mattas, kanske inte minst på grund av insikten att tax sparing egentligen mest gynnar de företag som repatrierar sina vinster. Däremot behöver de företag som – helt i värdländernas intresse – behåller sina vinster i lokalt etablerade bolag i regel inte betala någon skatt i hemlandet på de nedplöjda vinsterna. De kan därför se trankilt på att de inte får tax sparing. Om emellertid i-länderna i större utsträckning än nu skulle åsidosätta den regel, som säger att de utländska bolagsägarna inte behöver betala skatt på det lokala bolagets vinst förrän den utdelas (den regel som av kritiker i USA brukar betecknas "tax deferral" eller "skatteuppskov") kan man räkna med att u-landsopinionen skulle vakna till nytt liv och ställa nya krav på tax sparing-regler.

syfte, men procentsatsen för avräkningsbeloppet är inte knuten till värdlandets normala skattesats utan fixeras i avtalet.

² Man hade kunnat vänta sig att FN-modellen (1980) skulle innefatta en rekommendation av "tax sparing", men det amerikanska inflytandet var så starkt att man gick runt problemet.

³ Flera latinamerikanska stater, t.ex. Argentina, Peru och Brasilien, har haft Sverige som första avtalspartner eller som en av de första. Tanken att vifta med ett svenskt avtal för att få USA att överge sina stränga principer och göra samma medgivanden har dock helt kommit på skam. USA har t.ex. fortfarande inte fått något avtal med Brasilien, medan Sverige har haft ett sådant avtal sedan 1975.

Det kanske kan vara värt att påpeka, att tillämpningen av territorialitetsprincipen liksom användandet av friställningsmetoden i skatteavtal får samma effekt som tax sparing, och att alla tre metoderna helt eller delvis är ägnade att tillgodose ett krav på "capital import neutrality". I den meningen ger de om man så vill ett uttryck för önskan att gynna företag från det egna landet som arbetar i ett annat land.

7 GATT:s och WTO:s roll

Det antydde att GATT i ett till Art. 16 knutet protokoll definierade och förbjöd sådana exportsubventioner som tar formen av skattenedsättning. Motsvarande regler finns också i reglerna för WTO, den organisation som tagit över GATT:s roll. I båda fallen inskränker sig tillämpningen av subventionsförbudet till industriländerna, medan u-länderna fortfarande tilläts tillämpa exportsubventioner.

Under mycket lång tid har en konflikt rått mellan å ena sidan USA, å andra sidan de övriga industristaterna i GATT, i varje fall de stater som företräds av EU-kommissionen. USA företrädde länge den uppfattningen att mervärdesskattens destinationslandsprincip, och då särskilt det förhållande att den innebär avlyftning av ingående moms vid export, innebar en exportsubvention. För att kompensera denna antog man till en början 1972 en lagstiftning som tillät exportaffärer genom s.k. DISCs (domestic international sales corporations). Medan ett utdraget panelförfarande inom GATT sysslade med DISC-reglerna, löpte parallellt ett annat förfarande, som särskilt rörde Belgiens, Frankrikes och Nederländernas tillämpning av territorialitetsprincipen. Slutresultatet blev av USA ålades att avveckla DISC-lagstiftningen medan de andra länderna visserligen fick kritik men inte fälldes.

USA valde emellertid, enligt egen uppfattning som resultatet av en kompromiss med de europeiska staterna, att 1986 ersätta DISCs med FSCs (foreign sales corporations), genom vilka man även i fortsättningen kunde tillförsäkra amerikanska exportörer gynnsamma skattevillkor. Den amerikanska linjen var i första hand att FSC-lagstiftningen behövdes för att kompensera den förmån mervärdesskattesystemet gav de europeiska konkurrenterna. Man gjorde också gällande att de europeiska staterna i regel praktiserade territorialitetsprincipen och därför i realiteten lämnade sina export-

vinster obeskattade, och med det argumentet framstod det som en rättvis kompromiss att USA skulle få använda FSC-instrumentet.

Europa dröjde något med sin reaktion, möjligen beroende på att man önskade se WTO konsoliderat innan man inledde ett förfarande av den stora betydelse FSC-tvisten hade. Medan man på amerikansk sida i försvaret för FSC återigen drog fram det gamla argumentet om mervärdesskatten, väckte man inte någon ny, formell talan på den punkten.¹ Däremot sammanföll WTO-handläggningen av FSC-frågan delvis med handläggningen av två andra tvister, den ena om Europas bananimport, den andra om importen av kött från hormonbehandlade djur.

De två senare tvisterna avgjordes i stort sett till USA:s förmån, men den långsamma europeiska reaktionen och oviljan att ändra den av WTO-panelerna kritiserade politiken ökade inte den amerikanska benägenheten att rätta sig efter WTO-panelens utslag i FSC-frågan. Efter att ha förlorat också besvär förfarandet gick emellertid USA med på att ändra sin lagstiftning, vilket skedde genom Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000, antagen nästan inom den tidsfrist som överenskommits, under hösten 2000. Det framhölls från amerikansk sida att det var ett principiellt mycket stort steg som togs i och med att USA, enligt egen uppfattning för första gången i historien, ändrade sin lagstiftning för att ställa sig ett utslag från en internationell organisation till efterrättelse.

Det är en annan historia huruvida man verkligen rättat sig efter utslaget. FSC-systemet har visserligen avskaffats, men i dess ställe har trätt en friställning av vissa utlandsrelaterade inkomster, som när man granskar den närmare innebär att exportinkomster

¹ Från europeisk synpunkt ter det sig närmast självklart att mervärdesskatten följer destinationslandsprincipen. Detsamma gör för övrigt de detaljhandelsskatter, som i USA står för största delen av beskattningen av varor och tjänster, liksom naturligtvis också de acciser som ingår i det amerikanska skattesystemet. Redan 1964 deltog författaren av dessa rader för övrigt i en OECD-panel av europeiska och amerikanska finansprofessorer, som enades kring slutsatsen att destinationslandsprincipen kunde användas vid mervärdesskattning utan att det innebar en subvention i GATT:s mening. Vad som kanske främst förklarar att argumentationen ideligen dyker upp på amerikanskt håll är det förhållande, att en del amerikanska politiker på högerkanten har pläderat för att ersätta den federala bolagsskatten med en federal mervärdesskatt. Tanken är självfallet helt oförenlig med den europeiska uppfattningen av mervärdesskatten som en skatt på konsumtionen av varor och tjänster, och den mervärdesskatt som förslagets tillskyndare tänkt sig skulle såvitt man förstår inte heller konstrueras enligt destinationslandsprincipen. Det är emellertid begripligt att de som vill ha en moms konstruerad som en företagsskatt är beredda att föra ett resonemang som går ut på att de europeiska staternas mervärdesskatter egentligen är företagsskatter.

fortfarande skattegynnas. Europa gjorde snart klart att man inte var tillfredsställd med denna lagstiftning, och ett nytt panelförfarande inleddes som USA förlorade, också i appellationsproceduren. Förhandlingar pågår nu om vilken omfattning EU:s retaliation får ha, men naturligtvis hoppas alla parter på en kompromisslösning som inte på samma sätt äventyrar världshandeln. Från amerikansk sida hävdas det fortfarande att européerna inte skall bråka, eftersom de själva tillämpar territorialitetsprincipen. Detta är naturligtvis en sanning med mycket stor modifikation, men den har nöts in i debatten och förefaller ha bred acceptans i USA.

En utomstående betraktare kan naturligtvis göra den reflexionen, att det är därför att den amerikanska skattelagstiftningen i princip upprätthåller domicilprincipen som den nya lagstiftningen framstår som en subvention. Om amerikanerna med sin nya lagstiftning hade genomfört en total förändring av sitt system i riktning mot territorialitet, skulle man inte längre kunna tala om en subvention, till den del de friställda inkomsterna kunde anses intjänade i utlandet. Vi känner igen problemställningen i ett inomeuropeiskt sammanhang, nämligen när det gäller miljöskatterna. Så länge vi inte har fått något direktiv som stadgar vissa minimiskatter på energi, CO₂ eller andra utsläpp, är det inte någon subvention att avstå från sådan beskattning, och likväl anses det till Sveriges stora bekymmer vara en otillåten subvention om skatten införs men förses med undantag för vissa skattskyldiga eller vissa industrigrenar.

8 Internprissättning

I den internationella beskattningen är det ett betydande problem hur allokeringen av företagets vinster mellan olika länder skall kunna ske på ett godtagbart sätt. Misstanken ligger nära till hands att företag som arbetar med dotterbolag och filialer i olika länder sätter internpriserna på varor och tjänster som överförs mellan olika enheter i koncernen på ett sådant sätt, att vinsterna kommer fram i de länder där skatteuttaget är lägst. Utan tvivel finns det många andra argument än skatterna när internpriser skall sättas, och det förekommer säkerligen oftare än man tror att internpriserna sätts utan hänsyn till skatteresultatet, men inte desto mindre känner skattelagstiftare och skattemyndigheter att det krävs en rätt för dem att ingripa mot orealistiska internpriser.

Den traditionella regeln för hur internpriser skall sättas definieras som armlängdsregeln. Internpriser bör sättas på den nivå där priset skulle ha legat, om transaktionen gjorts mellan två av varandra oberoende parter som förhandlat fram priset "på armlängds avstånd". Om priserna sätts på annat sätt, bör en vinstjustering ske till den nivå, som skulle ha uppnåtts, om armlängdsprissättning tillämpats. I princip bör justeringen ske i båda de berörda länderna, men bestämmelserna om motsvarande justering i skatteavtalen (Art. 9:2 i modellen) är inte så bindande som många företag skulle önskat.

Ett betydande bekymmer är nu det, att en mängd av de varor och tjänster som överförs mellan koncernbolag är av en karaktär som inte går i allmän handel. Skolexemplet är bildelar som går till en sammansättningsfabrik. Andra typiska problem är ersättningar för utnyttjande av patent och know-how, administrativa tjänster, finansiell kontroll etc. I själva verket är det uppenbart att en armlängdsprissättning inte enbart kan stödja sig på jämförbara priser i transaktioner mellan oberoende parter.

I de flesta länder, också i Sverige, finns lagregler (tidigare 43 § KL, numera 14:19 IL) som tillåter skattemyndigheterna att korrigera internpriser som satts på ett sätt som missgynnar hemlandsföretag. Hur rigoröst sådana regler tillämpas varierar mellan länderna. I Sverige har en del uppmärksammade rättsfall avgjorts, som regel utan större framgång för skattemyndigheterna. I USA har tillämpningen av motsvarande regel, Sec. 482 IRC, bedrivits med utomordentlig energi. I viss mån har utvecklingen drivits på av några delstater, som i missnöje med armlängdsprincipen genomdrivit en proportionell fördelning av den globala koncernvinsten. Svagheterna i en sådan metod är betydande, och inom OECD har det inte funnits någon förståelse för "unitary apportionment", som termen lyder.¹ USA har förmått de amerikanska delstater som tillämpat unitary apportionment, främst Kalifornien, att avstå från detta i internationella sammanhang, men på villkor att de federala myndigheterna skall hjälpa delstaterna med en rigorös tillämpning av armlängdsregeln.

OECD kom 1979 ut med en rapport om internprissättning, som utvidgades och moderniserades 15 år senare. Den stora konfliktfrågan mellan USA och Europa har varit om man som supplementär regel eller rentav som huvudregel skulle kunna använda en "comparable profits method" (CPM), alltså en metod som jämför lönsamheten av verksamheten i en stat med lönsamheten hos konkurrerande verksamheter i samma bransch. Den kompromiss som valts är att tillåta en transaktionsbaserad metod med beräkning av vinstpåslag, medan däremot en vinstjämförelse för hela företaget inte godtas i OECD-rapporten. Rapporten tolkas på denna och andra punkter rätt olika i USA och Europa, och internprissättningsproblemen är långt ifrån lösta.

Vad som har hänt som resultat av den amerikanska aggressiviteten i internprisfrågan är främst att mängder av företag som har en del av sin verksamhet i USA har konstaterat att de måste foga sig efter de stränga amerikanska reglerna. Eftersom man ogärna deklarerat samma vinst till beskattning i flera olika stater, har man i mot-

¹ Svagheterna i metoden är bl.a. att om koncernens verksamhet i en stat gått med förlust och i en annan stat med vinst, den senare staten knappast med oblidla ögon skulle se den förra staten beskatta en proportionell del av vinsten. En annan svårighet är den enhetliga vinstberäkningen, särskild med hänsyn till valutaförhållandena. En tredje svårighet är att finna en rättvis kvotering. Använder man omsättningen kommer internprissättningen återigen in som ett problem. Använder man det investerade kapitalet kommer värderingsfrågor upp, och använder man lönesumman blir fördelen störst för det land eller de länder där lönerna är högst. U-länderna skulle i varje fall dra det kortaste strået.

svarande män snålat in på vinstredovisningen utanför USA. En rad stater har konstaterat denna tendens och försökt att sätta upp regler mot den. Kanada, Korea, Storbritannien och Tyskland är exempel på stater som skärpt sina internprisregler, och flera kommer till. Medan man länge i många länder kunde räkna med att justering av internpriser tillgreps bara vid helt orimliga prissättningsmanövrer, är tendensen nu att gå in och undersöka internprissättningen i mer eller mindre alla företag. Den amerikanska idén förefaller vara att det skall finnas ett "riktigt" pris, som man kommer fram till genom att använda den under de föreliggande omständigheterna bästa prissättningsmetoden av den palett av metoder som "regulations" (anvisningarna) till Sec. 482 anger. Man kräver också att metodiken fastställs på förhand och att företagen skall kunna leverera samtida prisberäkningar snarare än några efterhandskonstruktioner.

För ändamålet har också ett förhandsbeskedsinstitut inrättats, "APA" (advanced pricing agreement). I regel avses detta slags besked bli utfärdade bilateralt, alltså i samarbete med behörig myndighet i den andra staten, men i praktiken är ensidiga APA:s vanligast. Kostnaden är emellertid betydande, inte minst därför att metodiken kräver analys både från företagsekonomisk och skatterättslig expertis. Det kan också upplevas som en nackdel med APA-förfarandet att det i realiteten innebär en extra taxeringsrevision med det ytterligare arbete en sådan drar med sig. Företag som inte har rent mjöl i påsen måste självfallet se revisions-elementet som en särskilt negativ faktor.

Det kan anmärkas att medan åtskilliga andra stater varit redo att medverka i bilaterala APA-förfaranden Sverige förefaller att ha intagit en mera reserverad position. Det kan också noteras att även svenska företag med verksamhet i USA har dragit sig för att ge sig in i detta slags förfarande. Bland de amerikanska företagen är emellertid APA-förfarandet ganska spritt och vissa bolag har gått ut med entusiastiska kommunikéer om dess värde i deras fall.

Det kan tänkas att en positiv omvärdering kommer fram mera allmänt, när allt fler företag hunnit drabbas av de smärtsamma konsekvenser som följer av att man inte i detalj uppfyllt procedurkraven. Dessa innebär bl.a. att omfattande material om internprissättningen måste inlevereras inte bara från det eller de bolag som genom registrering i USA eller fast driftställe där är underkastade skattskyldighet i USA, utan också från utländska bolag i intressegemenskap med de i USA skattskyldiga bolagen. Vidare är det ett

krav att internprissättningen skall ha etablerats i samband med transaktionerna och inte konstruerats efteråt. Och slutligen är skattetiläggsbestämmelserna rigorösa och knutna inte bara till den procentuella avvikelse, som skattemyndigheterna kommer fram till, utan också till tröskelbelopp i absoluta tal.

Sammanfattningsvis kan man se utvecklingen så, att det finns en betydande opinion som gör gällande att den nu internationellt tillämpade armlängdsprincipen inte är praktiskt effektiv. Det görs gällande att de internationellt verksamma företagen länge varit i stånd att allokera sina vinster på ett från skattesynpunkt gynnsamt sätt genom att lägga vinsterna i bolag lokaliserade i skattemässigt fördelaktiga länder. En drastisk motåtgärd skulle det i teorin vara att införa global koncernvinstberäkning med uppdelning av vinsterna mellan verksamhetsstaterna efter någon skälig nyckel (unitary apportionment). Det finns emellertid inte något mera omfattande internationellt stöd för en sådan reform.

Möjligen kan man se ett embryo till en sådan lösning i det förslag till "Home state taxation" som en internationell arbetsgrupp med bl.a. professor Sven-Olof Lodin som inspiratör har utarbetat. Idén är den att skattereglerna i moderlandet för en koncern skall tillämpas på koncernens verksamhet i de länder där systemet accepteras, och att sedan varje sådant land där koncernen varit aktiv skall tillämpa sin skattesats på den del av koncernvinsten, som enligt en fördelningsnyckel hänför sig till det landet. Det är emellertid fortfarande så att armlängdsprincipen med detta förslag upprätthålls i relation till tredje land.

Mot dessa grupper står de krafter som försöker göra det bästa möjliga av det nu rådande systemet. OECD har gett sitt bidrag genom sina kommentarer i frågan. USA har gått längre genom sin rigorösa tillämpning av Sec. 482. Inställningen på amerikanskt håll kan möjligen förstås så, att det bara är om internprissättningsreglerna tillämpas rättvist och likformigt som den rådande armlängdsprincipen kan försvaras. Den hårdföra amerikanska tillämpningen skall ses som ett försök att rädda principen. Det kan i sammanhanget ses som en ytterligare komplikation av situationen att man på amerikanskt håll i allmänhet verkar tolka OECD-riktlinjerna på ett annat sätt än de förstås i Europa. På europeiskt håll är motståndet kompakt mot USA:s "comparable profits method", medan man på amerikanskt håll anser att den transaktionsbaserade pålägsregel, som OECD-riktlinjerna tillåter, i princip öppnar dörren för den vinstjämförelse CPM innebär.

Risken är uppenbar att om man från europeisk sida skulle kunna få till stånd en kraftsamling mot den aggressiva amerikanska politiken vid tillämpningen av Sec. 482 det amerikanska svaret skulle bli att man i så fall helt och hållet måste avstå från armlängdsprincipen och söka lösningen på annat håll, om inte i "home state taxation" så i "unitary apportionment". För dem som saknar äldre tiders lättsamma attityd till frågan – en inställning närmast innebärande att företagen kan få göra som de vill bara det inte är alltför orimligt – ter sig detta som ett val mellan pest och kolera. Antingen måste man tillämpa de extrema amerikanska regler som egentligen etablerar att bara ett korrekt pris kan finnas och att det åligger alla att hitta det. Eller också får man gå över till någon form av världsomfattande vinstberäkning, som i sin tur förr eller senare kommer att etablera behovet både av lagstiftningsharmonisering och av internationell förvaltning och besvärsprocedur.

Sveriges linje i sammanhanget är enkel och klar: armlängdsprincipen duger om den tillämpas med förstånd, och det bästa ett land kan göra för att skydda sig mot skatteundandragande genom internprissättning är att hålla skattesatsen tillräckligt låg för att intresset för skatteundandragande inte skall dominera över det företagsekonomiska intresset av en korrekt resultatberäkning.

Sverige har också medverkat till att åtminstone i ett skatteavtal, det med Tyskland, ett skiljeförfarande inrättats som skall tillämpas mellan staterna vid tvister om internprissättning. Större betydelse kan man vänta sig att den konvention om skiljeförfarande i detta slags tvister får, som ingåtts mellan EU:s medlemsländer. Sverige har biträtt konventionen och sent omsider också ratificerat den, men eftersom biträdet av de tre nya medlemsstaterna 1995 inte varit förutsett i konventionen krävdes ett nytt ratificeringsförfarande som ännu inte är helt avslutat. Förväntningarna på konventionens betydelse är inte på alla håll så högt ställda.

9 Utflyttning

a) Utflyttning av kapital

Det finns en rad olika möjligheter att söka undgå skatter på kapital och inkomsten därav. Speciellt kan arrangemang med utländska försäkringar, utlandsbaserade stiftelser och utländska truster komma i fråga. Vi har i Sverige erfarenhet av s.k. familjestiftelser, vilka enligt 8 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt beskattas hos den som har rätt till avkastningen. Vi har också lagstiftning om löpande beskattning hos ägaren av utländsk försäkring. Däremot har vi varken lagstiftning eller praxis beträffande bedömningen av utländska trustarrangemang.

För de utländska försäkringarnas del förekommer såväl lagliga som olagliga arrangemang. En svensk skattskyldig kan ta ut en utländsk kapitalförsäkring knuten till en aktiefond och finna att den löpande skatten på beräknad avkastning som han har att betala jämte förmögenhetsskatt motsvarar en relativt ringa beskattning av den reella avkastningen jämfört med den han hade varit underkastad, om han hade varit en lika aktiv placerare hemma i Sverige och hade vidkänts kapitalvinstskatt på alla transaktioner. Men andra skattskyldiga kan gå direkt till utländska försäkringsbolag i länder som inte samarbetar med svenska myndigheter och försäkra sig om att försäkringen inte blir beskattad vare sig med avkastningsskatt, förmögenhetsskatt, arvsskatt eller gåvoskatt i Sverige.

Vi har tidigare berört frågan om hur staterna reagerat på skattebetalarnas tendens att flytta undan sitt kapital till utlandet för att därigenom minska eller undgå skatten på dess avkastning och/eller på förmögenhet. EU:s ansträngningar att få till stånd ett direktiv om minimibesiktning av räntor i kombination med utbyte av informationer illustrerar de stora svårigheter som är förbundna med detta slags skatteåtgärder.

Vi har ännu inte ens börjat tala om annan kapitalavkastning än räntor. Räntorna är dessutom inte klart definierade, och så länge

påtaglig framgång inte nåtts i samarbetet med stater och territorier utanför EU är det ovisst hur långt samarbetet kommer att kunna drivas inom gemenskapen. Det är inte heller givet att ett system för informationsutbyte kommer att bli framgångsrikt innan gemensamma personnummer införts, och motståndet mot detta innebär ett ytterligare problem.

Försäringssparande i utlandet är en annan typ av kapitalutflyttning, som inte minst i Sverige tilldragit sig skattemyndigheternas uppmärksamhet. Sverige har sedan 1969 i princip vidmakthållit regeln att pensionsförsäkringspremier blir avdragsgilla som sådana bara om försäkringen tas i ett inhemskt bolag. Regeln har luckrats upp något för att underlätta tillfällig omplacering av personal. Samtidigt har dess betydelse reducerats genom de drastiskt skärpta regler som begränsar avdragsrätten.

Motsvarande restriktioner har praktiserats på många andra håll, och märkligt nog har EG-domstolen i ett uppmärksammat rättsfall, Bachmann (C-204/90), i ett mål som avsåg Belgien medgivit att en i Belgien verksam tysk medborgare inte fick avdragsrätt för premier till en tysk pensionsförsäkring. Visserligen fann domstolen att regeln diskriminerade mot utlänningar och därför i princip stred mot Rom-avtalet, men domstolen ville trots detta inte äventyra den belgiska lagstiftningens inre sammanhang. När frågan i ett senare mål kom upp i en delvis annan form, Wielockx (C-80/94), fann domstolen att Nederländerna hade gett upp skatterättens inre sammanhang genom att i skatteavtalet med Belgien ge rätten att beskatta där bosatta personer för utbetalning från nederländska pensionsförsäkringar till Belgien. Därför kunde man i detta fall inte medge någon rätt att förvägra en i Nederländerna bosatt person avdrag för premiebetalning för en belgisk försäkring.¹

Vi har i Sverige numera erfarenhet av utländskt försäringssparande i allmänhet. Premieskatten underkändes i Safir-målet (C-118/96) av EG-domstolen, och i en välgrundad föraning om hur detta utslag skulle te sig övergick den svenske lagstiftaren till ett system, enligt vilket här bosatta försäkringstagare i utländska bolag själva får betala den avkastningsskatt, som svenska försäkringsbolag betalar för sina försäkringstagares räkning. Ett nytt mål är under uppsegling som kommer att utvisa, huruvida denna olikartade behandling av utländska och svenska försäkringar håller måttet gent-

¹ Mycket mer härom i Kristina Ståhl och Roger Österman, "EG-skatterätt", IUSTUS, Uppsala 2000.

emot EG-rätten. Det finns antydningar i Safir-domen som tyder på att inte heller den nya regeln kommer att godtas.

Det är också möjligt att flytta ut kapital till kontrollerade utländska bolag, ett regelkomplex vi behandlar separat. Av allt större vikt är emellertid den utflyttning, som tar formen av tillskott till eller upprättandet av utländska stiftelser eller trustarrangemang. Särskilt de senare har tillvunnit sig intresse på senare tid.

Den tekniska innebörden av en trust är att en förtroendeman, trustee, anförtros medel som han betros med att förvalta och vilkas avkastning, liksom kapitalet, han enligt sina instruktioner har att ställa till förmånstagarens eller förmånstagarnas förfogande. Gentemot myndigheterna framstår trusteesn som ägare, men förordnandet begränsar i större eller mindre grad hans rörelsefrihet. Ibland sätts en "controller" in som kan dirigera trusteesn handlande.

Ju snävare instruktionerna är, desto klarare kan man identifiera vem som är den verkliga ägaren av kapitalet. Om det är deponenten själv, "the settlor", som förbehållit sig bestämmanderätten blir arrangemanget inte att bedöma på något annat sätt än vilket som helst depositionsavtal eller notariatarrangemang. Om det å andra sidan är fråga om en "discretionary trust", där det överläts åt trusteesn att avgöra vem som skall få del av avkastning och kapital, kan det framstå som oegentligt att betrakta settlor som om han fortfarande vore ägare av medlen, och samtidigt som komplicerat att komma åt förmånstagarna, vilka visserligen kan räkna med att trusteesn tillgodoser dem, men samtidigt saknar rätt att utkräva någon sådan prestation.

I svensk rätt liksom i många andra kontinentaleuropeiska rättsystem har man inte någon direkt motsvarighet till trustarrangemangen. Skatterättsnämnden har vid något tillfälle sökt tillämpa stiftelseregler, och i RÅ 2000 ref 28 bekräftades detta i väsentliga delar av regeringsrätten.² Det finns alltså skäl att räkna med att i den mån ett trustarrangemang motsvarar principerna för en svensk stiftelse, rättsreglerna för en sådan mutatis mutandis kommer att kunna tillämpas, men frågan är ännu oviss.

Det är inte särskilt överraskande att trustarrangemang i många länder används för att undgå skatt. Lagstiftarna har med blandad framgång etablerat regler för att göra sådana planer om intet. I princip kan det sägas att vad vi i Sverige försöker uppnå genom personlig skattskyldighet för förmånstagare till familjestiftelser i

² Domen refereras utförligt av Torbjörn Eriksson i SvSkT 2000 s. 661-678 och Sv SKT 2001 (rf) s.117-134.

ena eller andra formen eftersträvas också i fråga om trustarrangemang. Problemet för skattemyndigheterna är i ena fallet likaväl som det andra att kontrollera vart pengarna tar vägen och utkräva ansvar för deras beskattning från någon som man i realiteten kan komma åt.

Det är i det sammanhanget inte särskilt fruktbart att söka driva in skatt från någon i ett skatteoasland lokaliserad trustee. Strävan måste tvärtom vara att med tillämpning av familjestiftelsereglerna etablera antingen att settlor själv fortfarande har bestämmanderätten över de till trustees överlämnade medlen, eller också att hans instruktionsmakt möjliggör för honom själv att återta bestämmanderätten över medlen, alternativt att hans instruktioner är sådana att någon annan person, helst självfallet bosatt och skattskyldig i Sverige, har fått eller kommer att få rätt till avkastning och kapital på sådant sätt att svensk skattskyldighet uppkommer enligt stiftelsereglerna.

Det går inte att alldeles utesluta att trustarrangemang använts för att skydda svenska förmögenheter från svensk skatt. Det är inte heller sannolikt att dessa arrangemang genom deklARATIONER eller internationella informationer till skattemyndigheterna blir korrekt rapporterade, eller ens att en korrekt rapportering nödvändigtvis leder till att någon svensk skattskyldig anses ansvarig för skatt på medlen i fråga. Tvärtom måste det antas, att användandet av "discretionary trusts" eller andra metoder med samma syfte leder till att det inte går att bevisa något om vem som på sikt kommer att få rätten till de hos trustees avsatta medlen. Internationella erfarenheter visar att det i detta läge blir nödvändigt att gripa tillbaka på settlor, även om denne kan visa papper på att han avstått från all rätt till medlen eller till bestämmande över deras användning. Det är sannolikt att vi på litet sikt står inför en viktig rättsutveckling på detta område. Möjligheten för svenska skattskyldiga att etablera trustarrangemang under skydd av lagarna exempelvis på Kanalöarna eller Isle of Man gör det osannolikt att vi skulle kunna nöja oss med en rättstillämpning i ungefärlig överensstämmelse med regler utformade för att passa det stiftelseinstitut som är traditionellt i svensk rätt.

b) Utflyttning av verksamhet

Det är bara i samband med EU:s fusionsdirektiv som man kan skönja ett försök till lösning av motsvarande problem i fråga om näringsverksamhet. I princip står det varje stat fritt att bestämma, att utflyttning av ett företag leder till avskattning. Tanken bakom en sådan ordning är att den stat, där dolda reserver byggts upp, bör ha rätten att ta dessa till beskattning. Om beskattningen av näringsverksamhet är sådan, att dolda reserver kan bildas, eller till och med att öppna, obeskattade reserver i en eller annan form är tillåtna, måste företeelsen i princip ses som en form av skattekredit, och den stat där skattekrediten åtnjuts kan ställa krav på dess återbetalning.

Samtidigt är det inte förenligt med den gemensamma marknadens principer att utlokalisering av verksamhet till en annan stat inom EU leder till skattekonsekvenser av ett slag som inte aktualiseras om verksamheten förblir i hemlandet. Fusionsdirektivet försöker komma till rätta med den problematiken, men det förefaller som om den tekniska implementeringen av direktivets bestämmelser har gett upphov till olika tolkningar. Dessutom kan man inte undgå en känsla av lugnet före stormen i detta sammanhang. Direktivet är nämligen ägnat att ta hand om de skattemässiga implikationerna av internationella fusioner och fissioner, men de grundläggande bolagsrättsliga och internationellt-privaträttsliga förutsättningarna för internationella fusioner i egentlig mening har ännu inte tillskapats.

Fusionsdirektivet förutsätter i princip att om de obeskattade reserverna i ett företag i stat A genom fusion inbringas i ett företag i stat B, detta kan ske utan att avskattning krävs, förutsatt att reserverna bibehålls i ett fast driftställe som även efter fusionen är underkastat beskattning i A.

Det är emellertid fortfarande möjligt för ett moderbolag i stat A att tillskjuta ett dotterbolag i A till sitt dotterbolag i B och att göra detta till ett bokvärde lägre än marknadsvärdet. Avskattning sker inte i detta fall, alldeles oavsett att en försäljning till marknadsvärdet skulle ha lett till beskattning av den uppkommande kapitalvinsten. (Det kan påpekas att detta inte nödvändigtvis kommer att vara fallet om lagstiftningen ändras på det sätt som föreslås i SOU 2001:11.) Om avyttring sker från dotterbolaget och detta redovisar en kapitalvinst, kan det tänkas att vinsten i fråga är skattefri i det land där dotterbolaget är hemmahörande. Det kan ytterligare

tänkas att dotterbolaget efter en framgångsrik försäljning delar ut vinsten till moderbolaget, en utdelning som blir både fri från källskatt i källstaten och från bolagsskatt i moderbolagets hemstat, detta till åtnytnad av EU:s moder/dotterbolagsdirektiv.

Det är klart, inte minst efter den teoretiska analysen i SOU 2001:11, att reglerna i detta hänseende har sin logiska motivering i önskan att undvika en kedjebeskattnings av vinster inom bolagssektorn innan de utdelas till de fysiska personer som ytterst är aktieägare och beskattas hos dem. I detta hänseende ansluter sig förslagen till en europeisk trend, senast manifesterad i den tyska reformlagstiftningen år 2000 (jfr bil. 2 till SOU 2001:11).

c) Utflyttning av personer

Rörligheten för kapital blir ett än kinkigare problem, om kapitalets ägare flyttar med. Det har antytts att den amerikanska regeln om beskattning av medborgare, var de än är bosatta, är en betydande komplikation för den amerikanska skattelagstiftningen och för USA:s avslutande av skatteavtal med andra stater. Någon tendens att söka efterlikna den amerikanska regeln i andra länder kan knappast urskiljas. Strävan att behålla skattebasen i sammanhanget kan ta sig uttryck i två tendenser. Den ena är att göra definitionen av bosättning sådan, att utflyttare står kvar som skatterättsligt bosatta i det tidigare hemlandet. Den andra går ut på att göra utflyttarna skyldiga till avskattning, alltså gäldande av eventuellt föreliggande latent skatteskuld när de flyttar ut, alternativt att upprätthålla skattekravet även mot dem som flyttat ut med avseende på sådan senare inträffad realisation av tillgångar, som innebär att vid utflyttningen föreliggande latent skatteskuld förfaller.

Vi har i Sverige gått båda vägarna. De regler vi tillgripit för att hålla kvar de utvandrande är tämligen rigorösa. "Skatteschweizerregeln", 53 § anv.p. 1 KL, som under de första tre åren gav utflyttaren bevisbördan för att anknytningen till de nya landet var starkare, har skärpts, både så att de tre åren blivit fem, och så att det inte räcker med att anknytningen till de nya landet är starkare. Vad som nu krävs är att anknytningen till Sverige brutits eller består bara i en sådan form som lagen godkänner (3:3 1 st. 3 IL och 3:7 IL). Det bör påpekas att vid tillämpningen av skatteavtal en särskild regel i avtalet, kallad "tiebreak rule" (Art. 4) stadgar i vilketdera avtals-

landet en person med avseende på tillämpningen av avtalet skall anses vara bosatt.³

Vi har sträckt oss något mindre långt när det gäller avskattning. Vi har exempelvis inte efterhämat den kanadensiska metoden i fråga om kapitalvinster. Den går ut på att den utflyttande i princip beskattas som om han hade avyttrat all sin egendom vid utflyttningstillfället. Det finns ett alternativ, när det gäller egendom i Kanada, som går ut på att beskattningen kan uppskjutas till dess faktiska realisation äger rum, men villkoret härför är att säkerhet ställs för skattebetalningen.

En sådan fiktiv reavinstbeskattning kan naturligtvis betraktas som en logisk konsekvens av tanken att alla vinster, även de orealiserade, utgör en del av kapitalets faktiska avkastning och därmed rätteligen skall betraktas som en del av inkomsten. Den vilar också på principen att all den inkomst en skattskyldig bosatt i Kanada förvärvar bör beskattas där.

Å andra sidan orsakar regeln bekymmer på många sätt. Den utflyttande kanske inte finner tiden lämplig att sälja sin egendom, och han har samtidigt svårt att mobilisera pengar för att betala avskattningen. Om dessa förhållanden omöjliggör utflyttning, uppkommer en situation där man kan finna regeln inskränka hans mänskliga rättigheter. Man får heller inte glömma att avskattningen kan äga rum till aktiekurser som sedermera sjunker. Det innebär en beskattning av "vinster" som i realiteten aldrig kommer att realiseras.

Värderingen är inte heller alltid så enkel. Gäller det noterade aktier kan värderingen påverkas, om den utflyttandes innehav är väsentligt och aktierna bjuds ut på marknaden. Och inte minst besvärlig blir situationen om den utflyttande kommer till en stat där hans kapitalvinster beskattas med utgångspunkt från det ursprungliga anskaffningsvärdet och inte från det värde tillgångarna åsattes vid avskattningen. Det skatteavtal som förhandlats fram mellan Kanada och USA visar vilka problem som uppkommer.

³ I det första Kenya-målet, RÅ 1995 ref 69, dömdes en enligt avtalet i Kenya bosatt person, som för den nationella rättens del skulle ha ansetts kvarboende i Sverige, av en oenig Regeringsrätt vara utrikes bosatt på grund av avtalet och för den skull fri från skatt på från Sverige utbetalad ränta även upp till de 15 % som avtalet tillförsäkrar källstaten. Utgången ogillades av lagstiftaren, som snabbt införde en motsatt regel (Lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. Under tiden ändrade RegR i plenum (RÅ 1996 ref 38) den först etablerade praxis, och författningen i fråga kunde upphävas.

Vi har i Sverige i stället försökt hålla kvar skattekravet mot utflyttande, som antingen säljer fastighet i Sverige eller egendom som ingår i ett fast driftställe för näringsverksamhet i Sverige. I en rad dubbelbeskattningsavtal har vi också – till vilket pris i förhandlingseftergifter på andra punkter framgår inte av förarbetena – vidhållit vår rätt att beskatta utrikes bosatta skattskyldigas vinster på aktier i svenska aktiebolag vilkas huvudsakliga tillgångar består av svenska fastigheter. Samma rätt återspeglas emellertid inte i den nationella lagstiftningen (inte ens i den nya regeln i 3:18 1 st. 6 IL), varför den blir aktuell bara i de fall bosättning i Sverige föreligger enligt svensk rätt medan den skattskyldige enligt avtalet är bosatt i en annan stat.

Vad vi också med växlande framgång har hävdad i en rad skatteavtal är Sveriges rätt att under en tioårsperiod beskatta kapitalvinst på svenska aktier och andelar liksom konvertibla skuldebrev, köp- och teckningsoptioner och terminer och optioner avseende sådana (3:19 IL). Detta skattekrav riktas mot var och en som under avyttringsåret eller något av de föregående tio åren varit bosatt i Sverige, och det avser också sådana svenska aktier m.m. som den tidigare bosatte förvärvat efter utflyttningen. En rad skatteavtal inskränker tioårsperioden till i regel fem år, och i avtal med stater som själva tillämpar kapitalvinstbeskattning finns avräkningsregler som säkrar att dubbelbeskattning inte äger rum.

Det finns goda skäl att anta, att dessa bestämmelser sällan tillämpas. Om svenska aktier hålls i depå i svensk bank för en utomlands bosatt skattskyldigs räkning, är banken enligt nu gällande regler inte skyldig att lämna kontrolluppgift om aktieavyttring till de svenska skattemyndigheterna. Om aktierna flyttas ur depån och läggs in i en utländsk depå går varje kontrollmöjlighet förlorad, som inte är säkrad genom avtal med den andra landet. Om den skattskyldige inte själv gör sig påmind hos de svenska skattemyndigheterna, kommer dessa att i princip sakna möjlighet till ingripande för att säkra betalningen av skatten på de sålda svenska aktierna.

Det är påfallande vilken skillnad som råder mellan lagstiftarens attityd till utflyttare med finansiellt kapital och sådana utflyttare, vilkas kapital ligger i utbildningen. I fråga om löneinkomster gäller enligt 3:9 IL fortfarande den s.k. sexmånadersregeln, som för en i Sverige fortfarande bosatt person tar bort den utländska skattskyldigheten vid minst sex månaders utlandsvistelse, om inkomsten beskattats, och tar bort den utan detta villkor vid tolv månaders

vistelse.⁴ Det ursprungliga namnet på regeln är "montörsregeln" och motivet för dess införande kanske främst önskan att underlätta svensk export av produkter som krävde montagearbete i importlandet. När utlandsvistelsen övergår i bosättning bortfaller varje anspråk på svensk skatt vad anställningsinkomsten angår. Samtidigt består skatteanspråket mot den som utvandrar, dels i fråga om här bedriven näringsverksamhet, dels i fråga om vinster på svenska aktier och andelar.

I fråga om svenska pensioner föreligger ett liknande problem. Den sedan 1969 gällande regeln att avdrag inte medges för pensionsförsäkringspremie när försäkringsanstalten inte är svensk, har visserligen modifierats något för att tillgodose tillfällig vistande anställdas intressen. Men principen är i övrigt klar att förmånen av uppskjuten beskattning genom pensionssparande normalt inte skall kunna tillfalla någon med mindre pengarna finns kvar i en svensk pensionsinrättning. Grundtanken här måste emellertid också utsträckas till beskattningen av utbetalade pensioner. Här har Sverige stött på betydande motstånd i viktiga länder med vilka vi har skatteavtal. Ett land som Frankrike, dit många svenska pensionärer söker sig, har med stor konsekvens hållit fast vid den grundtanke som också kännetecknar OECD:s modellavtal, och Sverige har måst finna sig i att i Frankrike bosatta svenska pensionärer betalar skatt där och inte i Sverige för från Sverige mottagna pensioner. I vissa avtal görs det skillnad mellan offentliga och privata pensioner, och det är bara i ett fåtal fall, viktigast Spanien, som Sverige effektivt har kunnat hävda sitt anspråk på att exempelvis få beskatta utfallande pension när premien dragits av i Sverige.

Frågan om likställighet mellan utländsk och inhemsk pension har upprepade gånger varit under prövning i EG-domstolen. Ovan har fallen Bachmann och Wilockx berörts. Vi kan av dessa exempel lätt se att det långt ifrån existerar något internationellt system med tillfredsställande inre sammanhang. Människornas fria rätt att flytta sig och sitt kapital över gränserna kombineras bara i speciella fall med en framgångsrik strävan från deras bosättningsländer att hålla dem kvar eller att efter deras avflyttning beskatta avkastningen på deras finansiella kapital eller deras humankapital.

Det mest ambitiösa försöket att upprätthålla skattekravet även mot utflyttare finner vi emellertid i USA, där den oinskränkta

⁴ Om inkomsten är skattebefriad i utlandet på grund av skatteavtal gäller inte regeln, inte heller för anställda hos staten, landsting, kommuner eller församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport.

skattskyldigheten som nämnts är knuten inte bara till bosättningen utan även till medborgarskapet. En amerikan som flyttar ut men behåller sitt medborgarskap förblir i princip skattskyldig i USA för all sin inkomst hela livet, och hans kvarlätenskap när han dör blir också beskattad i USA. Det finns modifieringar, exempelvis genom ett inte obetydligt skattefritt grundbelopp för den som har anställningsinkomst i utlandet och är borta från USA minst 18 månader, och det finns i de amerikanska skatteavtalen åtskilliga bestämmelser om skatteavräkning som ger bosättningsstaten prioritet vid beskattningen av inkomst som också beskattas i USA. De normala skatteavräkningsreglerna berör ju endast sådan inkomst som beskattas utomlands på grund av att förvärvskällan är utländsk, men i de fall där bosättningsstaten har anspråk på skatt på all den skattskyldiges inkomst uppkommer frågan om det är den skatten eller den på medborgarskapet grundade amerikanska skatten som skall ha prioritet, och det problemet får skatteavtal ta hand om.

Amerikanerna har nu funnit att det finns medborgare i USA, som är redo att avstå från sitt medborgarskap och kan misstänkas göra sådant avstående av skatteskal. Den första reaktionen häremot kom på kvarlätenskapsskattesidan. En ensidig amerikansk bestämmelse upprätthåller skattekravet i denna del också gentemot dem som av sagt sig medborgarskapet, och detta skattekrav förfaller först efter en tioårsperiod. Det kan också begränsas genom något av de inte särskilt många skatteavtal som USA slutit i fråga om arvs- och gåvoskatter. I gengäld skärptes skattereglerna 1985 i syfte att vidmakthålla det amerikanska skattekravet också om kvarlätenskap gått över till make utan amerikanskt medborgarskap. Medan efterlevande make i USA vid makens död normalt får överta halva boet och mer utan kvarlätenskapsskatt, gäller den regeln inte alls om den efterlevande maken inte är medborgare. Skälet härtill är att den efterlevande makens egendom, om han eller hon lämnar bosättningen i USA, inte kan beläggas med amerikansk kvarlätenskapsskatt vid hans eller hennes frånfälle. Den enda möjligheten att undgå omedelbar beskattning i dessa fall är att sätta upp en stiftelse med amerikansk förvaltning, som kan portionera ut egendomen till efterlevande maken och samtidigt garantera, att ingen amerikansk skatt går förlorad.⁵

⁵ Denna lagstiftning, som inte minst orsakade bekymmer för de i fråga om arvs- och gåvoskatt inte skattebefriade anställda i internationella organisationer, föranledde skarpa protester, och ratificeringen av ett skatteavtal mellan Tyskland och USA försenades under

Senare har steg tagits för att också i inkomstskattehänseende komma till rätta med de s.k. expatriates, alltså dem som av skatteskal gett upp sitt amerikanska medborgarskap. I valet mellan avskattning och efterföljande skatt vid realisation av tillgångar har man valt det senare alternativet. Förutsättningen för sådan beskattning är dels att inkomsten och egendomens värde är betydande, dels att syftet med uppgivandet av medborgarskapet är skatterelaterat. Det senare avgörs genom en invecklad bevisbörderegul. Den utflyttade ex-medborgaren presumeras ha avsagt sig medborgarskapet av skatteskal, men han kan få förhandsbesked av myndigheterna, antingen om att omständigheterna är sådana, att presumptionen inte gäller, eller också att omständigheterna är sådana, att han visats inte ha haft skattesyfte med expatrieringen. Denna rannsaking av hjärtan och njurar äger rum i ett betydande antal fall varje år. Självfallet är bevisemat närmast omöjligt.

För fullständighetens skull kan det vara skal att nämna, att skatteätgärder ibland har övervägts för att lösa problem med s.k. braindrain, alltså lockelsen för kvalificerad arbetskraft att utvandra till länder där de får bättre lön och/eller lägre skatt. De gamla sovjetiska reglerna förutsatte att den som utvandrade, om han nu alls tilläts göra detta, belastades med kostnaden för den utbildning han fått av staten. Det behöver inte sägas att ett sådant krav stod i strid med vad vi uppfattar som en allmänmänsklig rättighet att lämna och komma tillbaka till hemlandet.

En annan, inte fullt så rigorös lösning av problemet har föreslagits av den kände indiske nationalekonomen Jagdish Bhagwati, vars grundidé är att de stater till vilka den kvalificerade arbetskraften utvandrat skulle pålägga dem en extra skatt, som skulle vidarebefordras till deras hemländer. Det säger sig självt att ett sådant system inte kan accepteras av de utvandrare, som flytt undan diktaturer och våldsregimer, och att de tekniska svårigheterna att identifiera vem som bör beskattas under ett sådant system måste bli stora.

Braindrain-problemet kvarstår emellertid, och det kan i viss mån tänkas accentueras av den tendens, som bl.a. Sverige nyss anslutit sig till, och som går ut på att jämna vägen för tillfällig arbetskraftsinvandring genom skattelättnader. Det är en inte alldeles ointressant tanke vilka konsekvenser det kan få i Öresundsregio-

avsevärd tid medan försök gjordes att få en ändring i de nya reglerna. Någon svensk protest torde emellertid inte ha framförts, i alla fall inte officiellt - konsekvenserna för det då omförhandlade men ännu inte ratificerade svensk-amerikanska skatteavtalet hade kunnat bli ödesdigra.

nen att Danmark på sin sida och Sverige på sin tillämpar skattelättnader för tillfälligt arbetande svenskar resp. danskar. Eftersom för nya gränsgångare det är den stat där arbetet utförts som beskattar inkomsten, blir det möjligt att arbetsbyte mellan svenskar och danskar kan medföra betydande skattelättnader.

Hela detta avsnitt visar att den internationella skatterätten långtifrån har kommit till den punkt där ett internationellt accepterat system med en rimlig grad av inre sammanhang kommit till stånd. Betydande svårigheter uppreser sig redan i det inledningskede där vi befinner oss i fråga om den skadliga skattekonkurrensen och den enhetliga beskattningen av sparande som flyttas mellan länderna. Upprätthållandet av nationella skattekrav mot utflyttande är tekniskt svårt, och kan leda till förlust av mänskliga rättigheter genom prohibitiva skatteregler vid utvandring. Samtidigt kan liberala regler tillämpas för utlandsarbetande personal vilkas tjänstgöring kan betraktas som exportfrämjande.

10 Slutord

Framställningen har enligt instruktionerna inte syftat till någon generell kartläggning av skattereformtendenser världen över, utan bara till att påpeka vissa intressanta konfliktområden. Det är uppenbart att de internationella beskattningsfrågorna kompliceras av en rad konkurrerande hänsyn. De flesta länder vill samtidigt upprätthålla ett från fiskal synpunkt tillfredsställande skattesystem, rimliga villkor för sin exportindustri och en av beskattningen obeskuren konkurrenskraft både för sina varor i konkurrensen med importerade varor och för sin efterfrågan på arbetskraft. Många länder ser det som ett viktigt mål att åstadkomma rättvisa mellan sina skattebetalare, och i det sammanhanget ser man ett problem i den internationella skatteflykten.

Vad man i detta sammanhang kanske har anledning att hoppas på är att det i samverkan mellan de i normal utsträckning beskattande staterna tillskapas ett system som gör det alltför svårt att sabotera vad som framstår som rimliga skattekrav. Det finns allt skäl att tro att högbeskattande stater som Sverige i detta sammanhang kommer att tvingas till eftergifter, men samtidigt en lovande utveckling av ett samarbete, som i bästa fall kommer att omintetgöra den kapploppning mot botten, som många i sammanhanget varnat för.

Stockholm den 9 mars 2002

Leif Mutén