

Seminarer Oslo 2000 juridisk nasjonalrapport - svensk

Svensk juridisk nationalrapport

Anette Bruzelius

I. Inledning

Debatten om den ökande internationaliseringen och globaliseringens effekter för det svenska skattesystemet har under senare år tilltagit i Sverige. Den svenska regeringen har därför bl.a. tillsatt en utredning om internationaliseringens betydelse för svenska skattebaser och den framtida skattestrukturen. Vad gäller den internationella skattekonkurrensen har regeringen inför Sveriges ordförandeskap i EU:s ministerråd, bl.a. uttalat att Sverige på skatteområdet inom EU kommer att fortsätta driva bekämpningen av skadlig skattekonkurrens och prioritera frågan om informationsutbyte och effektivare regler för indrivning av skatt.

Den 1 januari 2000 trädde den nya inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) i kraft. IL ersätter trettiofem skattelagar, däribland kommunalskattelagen (1928:370) (KL) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). I den nya lagen, som endast innehåller få materiella ändringar, har samlats i stort sett alla regler om hur man beräknar underlag och skatt när det gäller statlig och kommunal inkomstskatt. Huvudsyftet med lagändringen har varit att göra inkomstskatte-lagstiftningen mer överskådlig och språkligt moderniserad. De hänvisningar till lagrum som görs i rapporten kommer i första hand att avse den nya inkomstskattelagen. Endast i undantagsfall kommer hänvisning att ske till tidigare lagstiftning.

2 I. Grundläggande principer för beskattning av näringsverksamhet

I Sverige kan näringsverksamhet bedrivas av såväl juridiska som fysiska personer. Inkomst av näringsverksamhet har dock olika omfattning och beskattas på olika sätt beroende på om den skattskyldige är juridisk eller fysisk person och i vilken bolagsform verksamheten bedrivs.

Nedan följer endast en kort redogörelse för huvudskillnaderna mellan beskattning av juridiska och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. Det bortses därför ifrån vissa speciella regler vad gäller bl.a. dödsbo och vissa stiftelser och ideella föreningar m.m. Några specifika bestämmelser för viss typ av verksamhet kommer dock att beskrivas längre fram i rapporten.

2.1 Juridisk person

All verksamhet som bedrivs av juridiska personer hänförs till inkomst av näringsverksamhet. Den juridiska personen är skattesubjekt och beskattas själv för inkomsten. Undantag görs dock beträffande handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar, där inkomsterna beskattas hos delägarna.

Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av registrering eller platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet, är att anse som svenska juridiska personer, 6 kap. 3 § IL.

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet enligt 6 kap. 4 § IL.

Utländska juridiska personer är däremot begränsat skattskyldiga enligt 6 kap. 7 § IL. Utländska juridiska personer indelas i utländska bolag och andra utländska juridiska personer. Med utländsk juridisk person avses, enligt 6 kap. 8 § IL, en utländsk association som kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, föra talan inför domstol och andra myndigheter och om de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma. Med utländskt bolag avses, enligt 6 kap. 9-10 §§ IL, en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Som utländskt bolag anses också alltid en juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av de stater som Sverige ingått skatteavtal med och som uppräknas i 6 kap. 10 § IL, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Enligt 6 kap. 11 § IL, är den som är begränsat skattskyldig, skattskyldig för inkomst från ett fast driftsställe eller en fastighet i Sverige, inkomst på grund av att näringsbostadsrätt avyttras och inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Andra utländska juridiska personer än utländska bolag skall dock från inkomsterna dra av sådan del av inkomsterna som delägarna beskattats för enligt 6 kap. 13-16 §§ IL.

Sverige tillämpar ett s.k. klassiskt system för beskattning av bolagsvinster, vilket innebär att vinsten först beskattas med bolagsskatt (28 procent) i företagsledet och sedan som kapitalinkomst (30 procent) på ägarnivå när vinsten delas ut eller när ägaren avyttrar aktierna. Detta brukar beskrivas som ekonomisk dubbelbeskattning och innebär att den totala skattebelastningen på utdelade bolagsvinster är 49,6 procent.

Den formella statliga inkomstskattesatsen för juridiska personer är alltså 28 procent av den beskattningsbara inkomsten. Med hänsyn till de reserveringsmöjligheter som skattesystemet tillåter är den effektiva skatten dock lägre. Vid beräkning av beskattningsbar inkomst skall hänsyn nämligen tas till bokslutsdispositioner och skattemässiga justeringar. Företagen kan därför påverka skattebelastningen genom exempelvis överavskrivningar, koncernbidrag och periodiseringsfonder. Då reglerna för avsättning till periodiseringsfond varit föremål för bedömning vad gäller uppförandekoden för företagsbeskattning inom EU, kommer dessa regler att beskrivas utförligare nedan under avsnitt 9.1.

2.2 Fysisk person som bedriver näringsverksamhet

Näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person i eget namn brukar kallas för enskild näringsverksamhet eller enskild firma. Den fysiska personen är skattesubjekt för den enskilda näringsverksamheten och redovisar dess inkomster tillsammans med sina övriga inkomster.

Fysiska personer är obegränsat skattskyldiga om de är bosatta, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning till och tidigare har varit bosatta, i Sverige. Vissa undantag görs bl.a. för personer med anknytning till utländsk stats beskickning eller konsulat enligt 3 kap. 3-7 §§ IL.

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, 3 kap. 8 § IL.

Begränsat skattskyldiga är fysiska personer som inte är obegränsat skattskyldiga samt, under vissa villkor, den som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige, 3 kap. 17 § IL.

Den som är begränsat skattskyldig är, enligt 3 kap. 18-19 §§ IL, skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftsställe eller en fastighet i Sverige, återförda avdrag på grund av näringsbostadsrätt, återförda avdrag för egenavgifter samt för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Den som är begränsat skattskyldig är också skattskyldig för kapitalvinst, oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp, för bl.a. andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar, om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande har vistats här.

Fysiska personer betalar kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, vilket tillsammans utgör skatt på förvärvsinkomster.

För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag varierar skattesatsen beroende på den enskilde individens kommunalskatt och övriga inkomster.

Den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster utgör 200 kr samt 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns och 5 % av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns, 65 kap. 4 § IL.

Den kommunala inkomstskatten är olika för obegränsat respektive begränsat skattskyldiga fysiska personer;

För fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga utgör den kommunala inkomstskatten summan av skattesatserna för kommunalskatt och landstingsskatt i hemortskommunen multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten, 65 kap. 3 § IL.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer utgör den kommunala inkomstskatten 25 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten, 65 kap. 4 § IL.

För enskilda näringsidkare finns även vissa reserveringsmöjligheter, bl.a. i form av periodiseringsfonder, som beskrivs vidare nedan i avsnitt 9.1, och expansionsfonder i 34 kap. IL.

3. II., III. och IV. Särbehandlande förmånliga skatteregler

Nedan följer en kort beskrivning av de skatteregler inom det svenska skattesystemet som innebär en förmånligare beskattning beroende på typ av näringsverksamhet, var näringsverksamheten placeras geografiskt eller vilken yrkesgrupp som är föremål för beskattning.

a) Särbehandling baserad på typ av näringsverksamhet

I 39 kap. IL finns särskilda bestämmelser för vissa juridiska personer som bedriver olika typer av verksamhet, såsom exempelvis försäkringsföretag, investmentföretag och värdepappersfonder, privatbostadsföretag och sparbanker. De flesta av reglerna innebär dock inga avgörande skatteförmåner, då det svenska skattesystemet huvudsakligen utgår ifrån att olika juridiska personers skatt skall jämföras i så stor utsträckning som möjligt för att förenkla beskattningen och öka konkurrensneutraliteten.

Jag har därför valt att här endast ta upp de särregler som gäller för investmentföretag och värdepappersfonder, då dessa regler varit uppe till bedömning i skattekonkurrenshänseende inom EU, se vidare nedan 9.1. Vad gäller särbehandlingen av utländska skadeförsäkringsföretag, tas dessa regler upp under avsnittet om särbehandling av utländska skattskyldiga nedan i avsnitt 5 och i samband med utvärderingen enligt uppförandekoden inom EU, nedan 9.1.

Med investmentföretag avses, enligt 39 kap. 14 § 1L, ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande, eller så gott som uteslutande, förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och vars uppgift väsentligen är att erbjuda andelsägarna riskfördelning och som ett stort antal fysiska personer äger andelar i.

Med värdepappersfond avses en fond bestående av fondpapper eller andra finansiella instrument. Fonden skall ha uppkommit genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som tillskjutit kapitalet. Fonden anses inte som en juridisk person, men är ett särskilt skattesubjekt som beskattas för intäkterna i verksamheten. För värdepappersfonder tillämpas en formell skattesats om 30 procent av den beskattningsbara inkomsten enligt 65 kap. 14 § 2 st. 1L.

Enligt 39 kap. 14 § 1L gäller för svenska investmentföretag och värdepappersfonder, utöver övriga bestämmelser i 1L, att kapitalvinster på delägarätter inte skall tas upp och kapitalförluster på delägarätter inte får dras av. Vidare skall ett belopp som för ett helt år motsvarar 2 procent för investmentföretag, och 1,5 procent för värdepappersfonder, av värdet på deras delägarätter vid beskattningsårets ingång, tas upp. Vad gäller utdelning som företaget eller fonden lämnar skall sådan utdelning dras av, dock inte med så högt belopp att det uppkommer ett underskott. Svenska värdepappersfonder får dra av utdelning till annan än andelsägaren i fonden med högst ett belopp som motsvarar 2 procent av fondens värde vid utgången av beskattningsåret.

När det gäller särbehandling av vissa typer av näringsverksamhet angående sociala avgifter, se vidare nedan under b).

b) Särbehandling baserad på var näringsverksamheten är placerad geografiskt

Renodlade skatteregler som ger skatteförmåner beroende på var viss näringsverksamhet placeras geografiskt, saknas i Sverige. Dock ger lagen (1990:912) om nedsättning av sociala avgifter, vissa förmåner i form av nedsatta arbetsgivar- eller egenavgifter till vissa typer av verksamhet, såsom t.ex. uppdrags-, uthyrnings- och reparationsverksamhet och hotell- och restaurangverksamhet, i ett antal kommuner i främst de norra delarna av Sverige. Nedsättningen förbehålls enligt förarbetena kommuner som anses ha stora och varaktiga konkurrensnackdelar och verksamheter som i betydande utsträckning kan påverkas av stödet och som inte i första hand konkurrerar på den internationella marknaden. Förmånen ses som ett led i de regionala utvecklingsåtgärderna, i syfte att framförallt främja sysselsättningen. Från årsskiftet gäller dock stopp för denna stödform, då det pågår en process för att få ordningen godkänd av EU-kommissionen. EU-kommissionen beslutade den 1 mars 2000 att inleda ett s.k. fördjupat granskningsförfarande, som bl.a. innebär att övriga medlemsstater m.fl. ges möjlighet att lämna sin syn på stödformen.

c) Särbehandling av viss personkategori

Svenska regler som särbehandlar vissa personkategorier baserat på yrke, sysselsättning eller arbetsplats,

är relativt få till antalet. I inkomstslaget tjänst finns dock några regler som innebär att vissa personkategorier, såsom exempelvis personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands inte behöver ta upp förmån av kost och hemresa enligt 1 I kap. 3 § IL och att skattskyldiga med sjöinkomst inte behöver ta upp förmån av resa till eller från fartyg, om fartyget inte är ett passagerarfartyg, enligt 1 I kap. 4 § IL. Personal vid den svenska utrikesförvaltningen behöver enligt 1 I kap. 20 § IL inte heller ta upp utlandstillägg och liknande ersättningar och förmåner till beskattning, liksom företrädare vid Europaparlamentet bara behöver ta upp den del av fasta resekostnads- och traktamentesersättningar som väsentligt överstiger de utgifter de är avsedda att täcka, 1 I kap. 28 § IL.

Det finns även några regler som särbehandlar utländska forskare, se vidare nedan avsnitt 5.

4. V. Reglering i skatteavtal med främmande stater

Sverige har ett stort antal dubbelbeskattningsavtal med olika stater. Den kortfattade redogörelse som följer nedan blir därför till stor del översiktlig och exemplifierande. Det kan dock i sammanhanget vara värt att notera att det aldrig har varit svensk avtalspolitik att ingå skatteavtal med renodlade skatteparadis, varför sådana avtal saknas.

De särordningar som beskrivits ovan i avsnitt 3 vad gäller typ av näringsverksamhet och vissa personkategorier, är föremål för reglering i de svenska skatteavtalen i olika utsträckning. Svenska socialavgifter omfattas dock inte av skatteavtalen

När det gäller regleringar i de svenska skatteavtalen till skydd mot andra staters förmånliga skatteregler, finns vissa sådana regler.

Ett exempel är regler som syftar till att motverka s.k. tax-treaty-shopping. Några avtal, t.ex. det nordiska och avtalet mellan Sverige och Nederländerna, innehåller därför regler som kan användas mot personer som är bosatta i utlandet och som missbrukar avtalet, bl.a. genom att skattefriheten för utdelning från utländska dotterbolag begränsas om utbetalningen inte beskattas på ett sätt som är jämförligt med det svenska. (jfr 24 kap. 20-21 §§ IL i intern svensk rätt, som beskrivs nedan i avsnitt 7). Ett fåtal avtal, såsom exempelvis avtalen med USA och Barbados, innehåller en särskild begränsningsregel som syftar till att förhindra att skatteavtalet utnyttjas för internationell skatteplanering.

När det gäller s.k. offshorelagstiftning, har regeringen under senare år uttalat att det är svensk policy att införa särskilda spärregler på detta område.

I vissa skatteavtal finns därför regler som utesluter vissa bolagstyper från avtalets tillämpningsområde, såsom t.ex. holdingbolag i avtalet med Luxemburg. Det finns även regler i några dubbelbeskattningsavtal som under vissa förutsättningar utesluter bolag när bolaget förvärvar sina inkomster huvudsakligen från andra stater och från aktiviteter såsom bank-, sjöfarts-, finans- eller försäkringsverksamhet eller genom att vara huvudkontor, coordination center eller liknande enhet som tillhandahåller administrativa eller andra tjänster till en grupp av bolag som bedriver rörelse huvudsakligen i andra stater, då inkomsten beskattas påtagligt lägre än inkomst av liknande verksamhet enligt den statens lagstiftning.

I flera svenska avtal finns också uteslutningsartiklar som har till uppgift att se till att inkomster inte helt undgår beskattning på grund av att det aktuella avtalslandet tillämpar territorialitetsprincipen. Dessa regler benämns ofta "subject to tax"-regler.

5. VI. Förmånligare behandling av utländska skattskyldiga

Svenska och utländska skadeförsäkringsföretag beskattas enligt olika metoder. Svenska skadeförsäkringsföretag nettovinstbeskattas enligt i huvudsak samma regler som gäller för andra rörelsedrivande bolag. Utländska skadeförsäkringsföretag beskattas däremot för den försäkringsrörelse som de driver i Sverige enligt en schablonmetod, där den skattepliktiga nettointäkten bestäms till 2 procent av premieinkomsten enligt 39 kap. 10 § IL (tidigare 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL). Regeln har i skattekonkurrenshänseende varit föremål för granskning både inom EU och OECD. Granskningen har dock lett till olika slutsatser angående regelns skadliga inslag, se vidare nedan avsnitt 9. Det bör i detta sammanhang även noteras att regeringen tillsatt en utredning som skall analysera om det är möjligt och lämpligt att gå över till att beskatta de utländska skadeförsäkringsföretagen konventionellt, då ordningen bl.a. skulle kunna komma i konflikt med önskemålet inom EU att motverka skadlig skattekonkurrens.

Ersättningar för utgifter som utländska forskare haft för bl.a. bostad i Sverige, flyttning och resor på grund av vistelsen i Sverige, tas enligt 11 kap. 22-23 §§ IL inte upp till beskattning om anställningen eller uppdraget avser kvalificerat forsknings- och utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet och forskaren omedelbart innan hon eller han började arbeta i Sverige var bosatt och verksam utomlands eller vistades här en kortare tid för uppdrag inom sitt verksamhetsområde, utan att vara att anse som bosatt här. Dessa bestämmelser är dock tidsbegränsade till högst två år eller, om det finns särskilda skäl, högst fyra år under en tioårsperiod. Frågor om förutsättningarna är uppfyllda prövas av en särskild Forskarskattenämnd, enligt lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

Det kan i detta sammanhang noteras att regeringen avser att lägga fram ett förslag om skattelättnader för utländska experter, forskare, företagsledare och andra nyckelpersoner vid tidsbegränsad vistelse i Sverige. De aktuella förmånerna är tänkta att beviljas personer som rekryteras i utlandet därför att deras kvalifikationer är sådana att det skulle orsaka betydande svårigheter att hitta en person med motsvarande kompetens i Sverige. De personer som omfattas är tänkta att beviljas 25 procents nedskrivning av den beskattningsbara inkomsten för arbetstagaren och 25 procents nedskrivning av underlaget för sociala avgifter som skall betalas av arbetsgivaren under de första tre åren, förutsatt att hela anställningsperioden inte förväntas överstiga fem år. EU-Kommissionen har granskat reglerna och beslutat att de inte kan anses utgöra statligt stöd enligt artikel 87.1 i EG-fördraget, då arbetsgivare i alla sektorer får möjlighet att anställa experter på dessa villkor och systemet därför inte gynnar några enskilda företag eller någon viss produktion. Reglerna innehåller inte heller några bestämmelser som skulle kunna begränsa förmånen till vissa sektorer inom näringslivet eller vissa regioner. Ett liknande system i Danmark har inte heller visat sig ha några sådana sektorspecifika konsekvenser.

Motivet till införandet av reglerna sägs vara att det är angeläget för svenska företag att även i framtiden kunna anställa sådana nyckelpersoner för att Sverige skall kunna behålla sin position som ett högteknologiskt och kunskapsintensivt land. Det har även uttalats att det är viktigt för den svenska internationella konkurrenskraften och att det är av betydelse när internationella företag väljer land för nyetableringar.

6. VII. Beskattningsordningar som syftar till att locka till sig utländskt beskattningsunderlag

Denna avdelning avser frågan om det finns några beskattningsordningar som har som mål eller som är särskilt ägnade att locka till sig utländska investeringar, verksamheter eller bolag eller högkvalificerad

utländsk arbetskraft. De enda regler jag kunnat finna som uttalat har detta syfte, är reglerna för utländska forskare och experter m.fl. som beskrivits ovan.

7. VIII. Regler till skydd mot andra staters förmånliga skatteregler

I detta avsnitt gäller det frågan vilka ordningar som är etablerade i nationell skattelagstiftning för att skydda skattefundamentet mot andra länders förmånliga skatteordningar, t.ex. mot utflyttning av kapital och andra skatteobjekt eller mot utflyttning av skattesubjekt.

Jag bortser i framställningen från de straffrättsliga bestämmelser som eventuellt skulle kunna bli tillämpliga.

För det första finns det CFC -lagstiftning i Sverige , som innebär att en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person, som är delägare i en annan juridisk person än ett utländskt bolag, under vissa förutsättningar blir löpande beskattade i Sverige för det utländska bolagets inkomster enligt 6 kap. 13-16 §§ IL. För skattskyldighet krävs att minst 10 procent av den juridiska personens kapital eller av röstetalet för samtliga andelar i den juridiska personen innehades av delägaren själv eller av en krets av personer som förutom delägaren själv består av närstående till delägaren om denne är fysisk person och juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehades av delägaren och av närstående till delägaren. Dessutom krävs att minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer.

För att förhindra att obeskattade eller lågbeskattade vinstmedel delas ut till skattskyldiga i Sverige finns regler i 24 kap. 20-21 §§ IL. Reglerna innebär att utdelning på andelar i en utländsk juridisk person inte skall tas upp av ett svenskt företag om utdelningen på grund av 24 kap. 12-19 §§ IL, inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen varit svensk och inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Kravet på jämförlig beskattning skall dock alltid anses uppfyllt om den utländska juridiska personen hör hemma i ett av de länder med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, den juridiska personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller något avtalsland och inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamheten bedrivs.

Enligt 3 kap. 7 § 2 st IL anses fysisk person under fem år från det att personen flyttat ifrån Sverige ha väsentlig anknytning till Sverige, om han eller hon inte visar att sådan anknytning inte föreligger. Detta gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats i landet.

Eventuellt skulle även den svenska lagen (1995:75) mot skatteflykt eller någon form av genomsynsförfarande kunna tillämpas på transaktioner med exempelvis skatteparadis. För tillämpning av skatteflyktslagen krävs att rättshandlingen medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, att den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i rättshandlingen, att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och att en taxering enligt förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte, så som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts.

8. IX. Skatteregler som påverkar utflödet av beskattningsunderlag

Nedan följer en kort beskrivning över de områden i det svenska skattesystemet som kan ge incitament till utflyttning och den skattepolitiska debatten kring detta.

De skatter som främst brukar nämnas i sammanhanget är förmögenhetsskatten (1,5 procent av beskattningsbar förmögenhet över 900.000 SEK) och skatten på kapital (30 procent). Näringsministern har exempelvis uttalat att globaliseringen troligen tvingar Sverige att sänka kapitalskatten och förmögenhetsskatten inom några år.

Den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster anges ofta som en orsak till utflyttningen av svenska företag. Andra skatter som brukar nämnas är marginals skatten och skatten på arbete (inkomstskatt och sociala avgifter) samt den förhållandevis höga mervärdesskattesatsen (25 procent).

Regeringen har i den ekonomiska vårpropositionen för 2000 uttalat att den internationella integrationen ökar konkurrensen om investeringar, företag och arbetskraft. Åtgärder som bidrar till att förbättra de skattemässiga villkoren för arbete, utbildning och investeringar i Sverige skall därför prioriteras, då det i Sverige måste finnas goda förutsättningar för riskvilligt kapital, entreprenörskap och arbete. Med anledning av detta anses det därmed finnas en grupp åtgärder (specificeras ej) som kan bli nödvändiga att vidta beroende på internationaliseringen och dess effekter på skattebasernas rörlighet. Det uttalas dock att skatteuttaget på trögrörliga skattebaser bör upprätthållas i största möjliga utsträckning. Generella åtgärder skall prioriteras framför särregler, som anses urholka skattebaser, skapa snedvridningar och kontrollproblem samt försvåra en fortsatt förenkling.

9. X. Deltar Sverige i den skadliga skattekonkurrens

Sammanfattningsvis skulle kunna konstateras att det på detta stadium är svårt att bedöma i vilken utsträckning Sverige deltar i den skadliga skattekonkurrensen, då tillräckliga preciseringar av kraven för att skatteåtgärder skall anses vara skadliga ännu inte gjorts, eller åtminstone offentliggjorts, inom EU och OECD.

Mycket tyder dock på att Sverige endast har ett fåtal skatteregler som skulle kunna utgöra skadlig skattekonkurrens enligt EU:s och OECD:s rapporter. Sverige har inte fått så många regler utvärderade i rapporterna och har för närvarande endast en skatteregel med på OECD:s lista över potentiellt skadliga skatteåtgärder. Sverige har inte heller utpekats särskilt i debatten.

De oberoende rapporter som utarbetades på uppdrag av det nederländska finansministeriet och som framlades i början av 1999, kom till något olika slutsatser angående förekomsten av speciella skatteincitament i den svenska lagstiftningen. Den gemensamma slutsatsen blev dock att Sverige inte erbjuder några viktiga specifika skatteincitament för investeringar, men det poängterades att Sverige har en viktig förmån, i form av en låg bolagsskatt, inkorporerad i det allmänna skattesystemet.

De särskilda förmåner som nämndes i Baker & McKenzie-rapporten var reglerna för utländska skadeförsäkringsföretag, se ovan avsnitt 5 och nedan 9.1, speciella bidrag till skeppsindustrin (bidrag faller dock inte in under det svenska skattesystemet) och reducerade arbetsgivaravgifter i norra Sverige, se vidare ovan 3 b). I rapporten noterades dock att förmånliga skatteåtgärder är väldigt ovanliga i Sverige.

Maastricht-rapporten beräknade effektiva skattesatser och jämförde dessa med den formella skattesatsen, då det ansågs att stora skillnader mellan den effektiva och formella bolagsskatten ger signaler om att betydande skatteförmåner tillhandahålles (och vice versa vid små skillnader). Sverige

uppvisade jämförelsevis mycket små skillnader mellan den effektiva och formella bolagsskatten i denna undersökning. Slutsatsen blev också att Sverige inte hade några särskilda skatteincitament.

PriceWaterhouseCoopers-rapporten utgick i sin undersökning ifrån relevanta regler som karaktäriserades av att vara selektiva, förmånliga och skattereducerande. Sverige ansågs med utgångspunkt ifrån detta inte ha några verkliga speciella skatteincitament i det svenska skattesystemet.

9.1 Enligt EU:s uppförandekod?

Tre olika svenska skatteregler har utvärderats av den s.k. Primarologgruppen eller "the Code of Conduct group" i den rapport som offentliggjordes den 28 februari 2000. Ingen av skattereglerna kom dock med på den slutliga listan över skatteåtgärder som anses ha skadliga inslag.

Den första regeln avser den förmånliga beskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag som beskrivits ovan i avsnitt 5. Beskattning sker enligt en schablonmetod, där den skattepliktiga nettointäkten bestäms till 2 procent av premieinkomsten enligt 39 kap. 10 § IL.

Den andra regeln, som riktar sig mot svenska investmentföretag och värdepappersfonder, har beskrivits ovan under 3 a), och innebär bl.a. att ett belopp som för ett helt år motsvarar 2 procent för investmentföretag, och 1,5 procent för värdepappersfonder, av värdet på deras delägaraktier vid beskattningsårets ingång, tas upp.

Den tredje och sista regeln avser avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 1-15 §§ IL (tidigare lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder) Avsättningsmöjligheten gäller både för juridiska och fysiska personer. För juridiska personer medges avdrag med högst 20 procent av beskattningsårets inkomst före avdrag. För enskilda näringsidkare medges avdrag med högst 25 procent av beskattningsårets inkomst före avdrag (samma underlag som för juridiska personer). Avdraget skall återföras till beskattning senast femte beskattningsåret efter avsättningsåret. Det kan dock i detta sammanhang noteras att det i budgetpropositionen för 2000 har föreslagits att möjligheterna att sätta av till periodiseringsfond förstärks fr.o.m. 2002 års taxering. För aktiebolag och andra juridiska personer föreslås att avdragstaket höjs från 20 till 25 procent av inkomsten och för enskilda näringsidkare från 25 till 30 procent. Tiden då återföring skall ske föreslås förlängas till 6 år för alla företagsformer.

9.2 Enligt OECD:s riktlinjer?

OECD har valt att särskilt inrikta sig på geografiskt rörliga aktiviteter som snedvrider lokaliseringen av kapital och tjänster. Riktlinjerna, som presenterades i rapporten från 1998, skiljer mellan olika kriterier för vad som kan konstituera skatteparadis respektive skadliga förmånliga skatteordningar. Jag bortser i den fortsatta framställningen från de speciella skatteparadiskriterierna, då det endast torde vara kriterierna för skadliga förmånliga skatteordningar som blir aktuella för svensk del.

I den rapport som presenterades i juni 2000, identifieras ett antal potentiellt skadliga förmånliga skatteordningar, utifrån de fyra nyckelfaktorerna låg eller ingen effektiv skatt, att förmånen avskiljs från det övriga inhemska skattesystemet (s.k. "ring-fencing"), avsaknad av insyn och avsaknad av effektivt utbyte av information, i punkterna 59-60 i 1998 års rapport. För att skatteåtgärderna skall anses som potentiellt skadliga krävs en kombination av låg eller ingen skattesats, då detta kriterium är en nödvändig utgångspunkt för att en utvärdering av den aktuella skatteåtgärden skall ske, och ett eller flera av de kriterier som nämnts ovan. För att de skall anses verkligen vara skadliga, krävs dessutom en utvärdering

av den specifika skatteåtgärdens ekonomiska effekter i enlighet med punkterna 80-84 i 1998 års rapport. Denna senare utvärdering har ännu inte skett av de skatteåtgärder som presenterats som potentiellt skadliga i den nya rapporten från juni 2000, där Sverige har en skatteregel inom försäkringsområdet som anses vara potentiellt skadlig, nämligen den ovan beskrivna regeln för utländska skadeförsäkringsföretag.

Det preciseras ej närmare vilket eller vilka kriterier som ansetts vara uppfyllda, förutom det nödvändiga kriteriet låg eller ingen skattesats. Det kriterium som dock framförallt torde vara aktuellt är "ring-fencing", då inhemska skattesubjekt inte erbjuds samma förmån och detta är ett av de kännetecken på ring-fencing som nämns i 1998-års rapport.

Materialförteckning

Prop. 1989/90:76 om regionalpolitik för 90-talet

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1999/2000:1 Budgetpropositionen för 2000. Förslag till statsbudget för budgetåret 2000, reviderad finansplan, budgetpolitiska mål, ändrade anslag för budgetåret 1999, skattefrågor m.m.

Prop. 1999/2000:100 2000 års ekonomiska vårproposition. Förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag budgetåret 2000, skattefrågor, kommunernas ekonomi m.m.

SOU 1985:52 Översyn av valutaregleringen, Slutbetänkande av valutakommittén, Finansdepartementet, Stockholm 1985

SOU 1989:34 Reformerad företagsbeskattning, Betänkande av utredningen om reformerad företagsbeskattning, del 1 Motiv och lagförslag och del 2 Expertrapporter, Finansdepartementet, Allmänna förlaget, Stockholm 1989.

SOU 1997:75 Bosättningsbegreppet, Skatterättsliga regler för fysiska personer, Slutbetänkande av utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen, Finansdepartementet, Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1997.

SOU 1997:2 Inkomstskattelag, Huvudbetänkande av Skattelagskommittén, Del I-III, Finansdepartementet, Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1996.

SOU 1997:77 Uppföljning av inkomstskattelagen, Slutbetänkande av Skattelagskommittén, Finansdepartementet, Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1997.

RSV Rapport 1999:3, Vår omvärld år 2010, Rapport från Framtidsprojektet, etapp 1.

RSV Rapport 2000:9, Vår förvaltning år 2010 – I globaliseringens spår, Rapport från Framtidsprojektet, etapp 2-3.

RSV:s handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering, del 1 och 2.

RSV:s handledning för internationell beskattning 2000.

Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning, intagen som bilaga till EKOFIN-Rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik, EGT C 2, 6.1.1998.

Report of the Code of Conduct group on business taxation as submitted to the ECOFIN Council on 29 november 1999.

Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD, Paris 1998. ("1998 års rapport")

Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OECD, Paris, June 26, 2000.

DAHLBERG, Mattias (2000): Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, Skrifter från Juridiska Fakulteten i Uppsala 80, Lustus Förlag AB, Uppsala (juridisk avhandling).

LODIN, Sven-Olof, LINDENCRONA, Gustaf, MELZ, Peter och SILFVERBERG, Christer (1999): Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1 och 2, sjunde upplagan, Studentlitteratur, Lund.

PELIN, Lars (2000): Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund.

WENEHED, Lars-Erik (2000) CFC-lagstiftning – En studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga, Juristförlaget i Lund (juridisk avhandling).