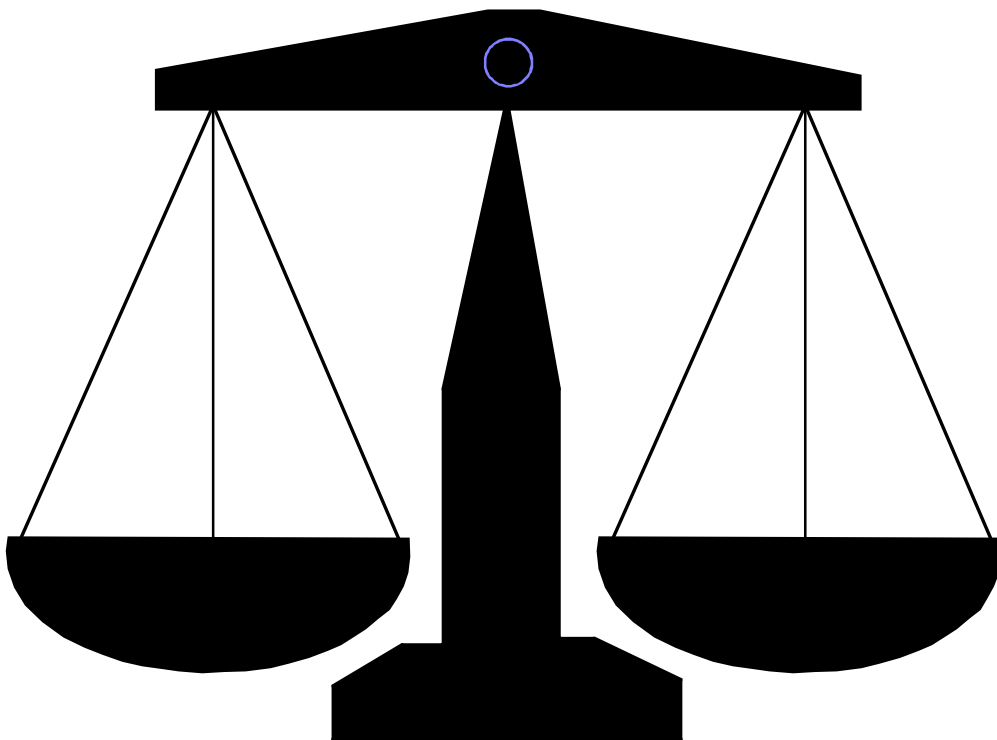


Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
20 poängs tillämpningsuppsats i skatterätt
för Docent R. Pålsson. Juristprogrammet.
Höstterminen 1999.

VERKLIG LEDNING



Författare: Peter Brandt, 750827-5554

DEL I. INLEDNING SAMT EN ODYSSE I DEN SVENSKA INTERNA INTERNATIONELLA SKATTERÄTTEN. **3**

KAPITEL I. INLEDNING	4
1.1 BAKGRUND	4
1.2 SYFTE	5
1.3 PROBLEMFÖRMULERINGAR	6
1.4 AVGRÄNSNINGAR	6
1.5 METOD	7
1.6 FRAMSTÄLLNINGENS UPPLÄGGNING SAMT DISPOSITION	7
KAPITEL II. EN SKATTERÄTTSLIG INTRODUKTION	8
2.1 INSKRÄNKT- OCH ONSKRÄNKT SKATTSKYLDIGHET	8
2.1.1 Skattskyldighet för fysiska personer	9
2.1.2 Skattskyldighet för juridiska personer	10
2.1.2.1 Juridiska personer som skall registreras	11
2.1.2.2 Juridiska personer som inte skall registreras	11
2.1.2.3 Begreppet utländsk juridisk person	12
2.1.2.4 Begreppet utländskt bolag	13
2.2 CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS	14

DEL II. DUBBELBESKATTNINGSAVTALEN SAMT BEGREPPET VERKLIG LEDNING. **15**

KAPITEL III. MODELLAVTALET OCH DUBBELBESKATTNINGSAVTALEN	15
3.1 INLEDNING	15
3.2 OECD:S MODELLAVTAL	15
3.2.1 Modellavtalets innehåll	16
3.3 TOLKNING AV DUBBELBESKATTNINGSAVTAL	19
3.3.1 Folkrättsliga synpunkter	19
3.3.2 Svensk rättspraxis avseende tolkningen av dubbelbeskattningsavtal	21
3.4 BEGREPPET "EFFECTIVE MANAGEMENT" I OECD:S MODELLAVTAL	22
3.4.1 Kort om svensk rättspraxis avseende begreppet verklig ledning i dubbelbeskattningsavtal	24
KAPITEL IV. VERKLIG LEDNING INTERNATIONELLT	25
4.1 ALLMÄNT	25
4.2 VERKLIG LEDNING I DANMARK	25
4.3 VERKLIG LEDNING I STORBRIANNIEN	27
4.3.1 Storbriannien och dubbelbeskattningsavtal	29
4.4 VERKLIG LEDNING I NEDERLÄNDERNA	29
4.5 KORT OM YTTERLIGARE STATER OCH BEGREPP	31
4.6 SAMMANFATTNING AV JÄMFÖRELSEN	32
KAPITEL V. VERKLIG LEDNING I SVERIGE	33
5.1 INLEDNING	33
5.2 LUXEMBURGPARGRAFEN	33
5.3 VERKLIG LEDNING OCH LEGALITETSPRINCIPEN	36

DEL III. PROBLEM FÖR LAGSTIFTAREN OCH DEN SKATTSKYLDIGE DÅ BEGREPPET VERKLIG LEDNING INTE ANVÄNDS I SVERIGE. **38**

KAPITEL VI. PROBLEM FÖR LAGSTIFTAREN OCH DEN SKATTSKYLDIGE	38
6.1 ALLMÄNT	38
6.2 PROBLEM UR LAGSTIFTARENS PERSPEKTIV	38
6.2.1 Problem med hänsyn till OECD:s modellavtal	39
6.2.1.1 Artikel 4	39
6.2.1.2 Artikel 8	39

6.2.1.3 Artikel 13 paragraf 3 samt Artikel 22 paragraf 3	41
6.2.2 Controlled foreign corporations kontra verklig ledning	42
6.2.3 Global symmetri	43
6.3 PROBLEM UR SKATTESUBJEKTETS PERSPEKTIV	44
6.3.1 Skattefri utdelning	44
6.3.2 Investmentföretag	44
6.3.3 Koncernbidrag	45
6.3.4 Korrigeringsregeln	46
DEL IV. AVSLUTNING	47
KAPITEL VII. SLUTSATSER OCH DE LEGE FERENDA RESONEMANG	47
7.1 SLUTSATSER	47
7.2 BEGREPPET VERKLIG LEDNING...ETT DE LEGE FERENDA RESONEMANG	50
7.2.1 Om begreppet ”effective management” infördes i svensk skattelagstiftning	50
7.2.2 Om begreppet ”central management and control” infördes i svensk skattelagstiftning	52
BILAGOR	55
KÄLLFÖRTECKNING	57

DEL I. Inledning samt en odysseé i den svenska interna internationella skatterätten.

Kapitel I. Inledning

1.1 Bakgrund

”Land skall med lag byggas” hette det i förordet till den gamla Uplandslagen¹. Sant är än idag att vårt demokratiska samhälle till ej obetydlig del styrs genom lagar, och det kanske viktigaste rättsområdet inom denna demokrati är skattesystemet. Det är med skattesystemet som grund som lagstiftaren kan driva in skatter som den sedan kan fördela mellan olika grupper. Utan skatter skulle staten kollapsa och med största sannolikhet skulle de mindre bemedlade sättas i en minst sagt prekär situation. Därför är det av vikt att varje land har ett skattesystem som fungerar och som i någon mån är förankrat hos folket. Förändringar – särskilt de mer ingripande – blir av den anledningen viktiga att genomföra med en viss försiktighet. Begreppet verklig ledning skulle innebära, i varje fall i teorin men inte självklart i praktiken, en sådan stor förändring. Verklig ledning är ett hemvistrekvisit som för närvarande inte förekommer i svensk intern internationell skatterätt. Däremot förekommer det i flera av Sverige slutna dubbelbeskattningsavtal och då Sverige ställer sig monistiskt i förhållande till dubbelbeskattningsavtalen kan ändå begreppet ha en viss inverkan på svensk skatterätt.

Verklig ledning som hemvistkriterium används i flertalet utländska skattesystem för att avgöra om en juridisk person skall anses ha hemvist i det aktuella landet. Domstolens bedömning genomförs utifrån vilken utformning av begreppet som lagstiftaren valt att lagfästa. Det svenska uttrycket verklig ledning kan nämligen ses som ett samlingsbegrepp för flera olika konstruktioner, t ex ”effective management and control” eller enbart ”effective management”. Det förstnämnda ger uttryck för den synen att den verkliga ledningen anses utövad på den platsen där den högsta ledningen hör hemma, medan betydelsen av det sistnämnda är att där den löpande förvaltningen bedrivs där har den juridiska personen sin verkliga ledning.

Det svenska skattesystemet tillämpade begreppet verklig ledning fram till och med 1994. ”Utländska holdingbolag” med sin verkliga ledning i Sverige skulle nämligen beskattas i landet. Denna paragraf, den s.k. Luxemburgparagrafen, avskaffades dock sedan man infört CFC-regler samt förändrat begreppet utländska bolag.

Efter år 1994 har, som nämnts, begreppet inte över huvud taget funnits i svensk lagstiftning och innan dess har rekvisitet endast kommit till uttryck i minst sagt begränsad omfattning. Vissa författare har ansett att detta varit en stor brist i det svenska skattesystemet. Flera skäl har framförts för att få till en lagändring. Bland annat har hävdats att genom att införa verklig ledning

¹ Stadsfäst av konungen år 1296.

såsom ett hemvistkriterium skulle lagstiftaren lättare komma åt skatteflyktingar samt få möjlighet att tillämpa alla artiklar i de svenska dubbelbeskattningsavtalen² Dessutom skulle den svenska skatterätten bättre stämma överens med utländska skattesystem.

Doktrinen har dock inte varit enstämmig. Flera författare har ansett att en rättsordning som innehåller begreppet verklig ledning inte skulle vara att föredra. Det har hävdats att begreppet verklig ledning troligtvis skulle strida mot legalitetsprincipen.³ Dessutom har framförts att det hemvistgrundsatsen vi har idag, d.v.s. registreringsprincipen och sätesprincipen, är mycket enkla att använda och genererar säkerhet kring systemet. Ytterligare ett argument som framförts kan karaktäriseras som ett motargument mot åsikten att om begreppet infördes i svensk rätt skulle myndigheterna lättare kunna beskatta brevlådeföretag o.d. Man skulle nämligen kunna hävda att förändringen av rekvisitet utländskt bolag samt införande av s.k. CFC-lagstiftning redan omfattar de flesta skatteflyktsförsök.

Diskussionen om begreppets vara eller icke vara ledde till att regeringen 1994 tillsatte en enmansutredning att undersöka huruvida det vore lämpligt att förändra lagstiftningen. Uppdraget gavs till professor Nils Mattsson. Han levererade år 1995 sitt betänkande, SOU 1995:134. I det fastslogs att verklig ledning omedelbart borde införas i svensk intern internationell skatterätt. Trots det lämnade regeringen frågan utan avseende i den efterföljande skattepropositionen. Ett av problemen ansågs vara att man inte kunde fastslå en klar och entydig betydelse av begreppet verklig ledning.

Men även om den svenske lagstiftaren valde att inte införa ett nytt hemvistbegrepp i den svenska skattelagstiftningen, så är ej diskussionen över. Verklig ledning får därför fortfarande betraktas som en het potatis. Därför är det av vikt att utröna vad begreppet innebär och vad det skulle föra med sig för de berörda om det skulle komma att införas.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är som utgångspunkt att föra diskussionen om verklig ledning ett steg längre. Det finns olika sätt på vilka en skribent kan uppfylla denna önskan. Avsikten är dock att djupare penetrera själva begreppets innebörd och med det som grund presentera olika förslag för hur begreppet kan konstrueras. Det bör dock poängteras att meningen inte är att ta någon slutgiltig ställning för den ena eller andra konstruktionen, utan endast beskriva deras innebörder. Av flera skäl är det viktigt att söka förklara innebörden av verklig ledning. Det tyngst vägande

² Idag kan domstolarna inte använda sig av dubbelbeskattningsavtalen fullt ut, då flera regler i avtalen använder sig av begreppet verklig ledning och någon motsvarighet inte finns i intern svensk skatterätt. Orsaken är att svensk rätt endast kan begränsas och inte utvidgas genom dubbelbeskattningsavtal. Se mer om detta senare.

³ Se Arve. Verklig ledning, SN 1996 s 546.

skälet är att det är av vikt för tillämparen att veta vad innebörden är av de begrepp som vederbörande använder sig av. Detta skäl kan sammanfattas i ett ord, legalitetsprincipen.

Diskussionen kan även på ett annat sätt föras längre. Det kan göras genom att presentera en bredare plattform till de olika argumenten som framförts i debatten kring verklig ledning. På grund av det redogörs i uppsatsen för de olika problem som är för handen då Sverige inte tillämpar verklig ledning som hemvistkriterium. Avsikten är dock inte att ta upp alla problem som kan uppstå för berörda parter, utan endast de som jag anser vara de mest intressanta. Orsaken för denna del av arbetet är självklar; ty det ligger i sakens natur att med en rimligare bas för argumenten är det avsevärt lättare att bilda sig en uppfattning om begreppets vara eller icke vara.

1.3 Problemformuleringar

De problem som skall diskuteras i uppsatsen är av flerfaldig karaktär. Det första problemet rör frågan vad begreppet verklig ledning egentligen innebär? Betydelsen är inte på något sätt entydig och förvirringen blir maximal då det svenska begreppet verklig ledning mer är ett samlingsuttryck för flera olika utländska juridiska begrepp.

Uppsatsens andra problem kan indelas i flera delar. Spörsmålet rör de problem som finns för lagstiftaren samt den skattskyldige då begreppet verklig ledning inte finns i svensk intern internationell skatterätt. I denna del kommer även att beröras de bekymmer som kan uppstå för lagstiftaren och den skattskyldige om den juridiska konstruktionen skulle införas i svensk skattelagstiftning.

1.4 Avgränsningar

En uppsats av detta slag skulle i princip kunna göras hur lång och omfattande som helst. Därför är det av vikt att något begränsa sig. Som nämnts har jag inte för avsikt att närmare ta ställning i frågan huruvida begreppet bör införas i svensk skatterätt. Den delen överlämnar jag till de som är bättre lämpade för uppgiften. Inte heller avses med uppsatsen att sätta in begreppet i ett mer nationalekonomiskt sammanhang. Med andra ord kommer ej att redovisas för de direkta skattekonsekvenser som ett införande skulle föra med sig. Det bör också poängteras att i uppsatsen kommer som regel begreppen bolag och företag att användas synonymt när det talas om olika associationsformer. Huruvida det i de olika fallen handlar om handelsbolag, aktiebolag eller någon annan juridisk person är som regel oväsentligt, men när det är av betydelse kommer det att uttryckligen förklaras.

1.5 Metod

Så långt det varit möjligt har jag försökt att använda den vedertagna juridiska metoden. Jag har därmed sökt i lagar och prejudikat. Efter det har förarbeten och doktrin beaktats. Problemet har för uppsatsen varit att begreppet verklig ledning inte är lagfäst i Sverige. Det har lett till att jag flertalet gånger fått söka mig till OECD:s modellavtal, i vilket begreppet används, eller till andra staters rättsordningar, i vilka begreppet förekommer, för att få svar på relevanta frågor. De berörda stater samt OECD som bidragit till arbetet tillämpar inte nödvändigtvis samma juridiska metod som den svenske rättstillämparen. Följden av det har blivit att arbetet i viss utsträckning grundas på en alternativ metod, där olika relevanta källors tyngd fått vägas emot varandra utifrån den vid tillfället gällande metoden. Till sist bör också poängteras att de lege ferenda resonemang ganska flitigt förekommer i uppsatsen. I dessa fall kommer det att tydligt markeras eller så framgår det av texten ifråga.

1.6 Framställningens uppläggning samt disposition

Arbetet behandlar begreppet verklig ledning och frågor runt det. För att lättare få en förståelse för begreppet inleder jag med att redogöra allmänt för den svenska interna internationella skatterätten. I det avsnittet förklaras begrepp såsom oinskränkt och inskränkt skattskyldighet. Likaså förklaras de nu gällande hemvistkriterierna, både för juridiska och fysiska personer. Därefter diskuteras och förklaras innebörden av utländsk juridisk person samt utländskt bolag.

Efter den mer allmänna delen kommer jag att i korta ordalag gå igenom den svenska dubbelbeskattningsavtalsrätten. Då OECD:s modellavtal är av stort intresse för svenskt vidkommande, är det främst detta avtal jag diskuterar. I denna del förklaras också den vedertagna tolkningen av verklig ledning i modellavtalet. För att få en helhetsbild av hur avtalet tillämpas kommer även tolkning av dubbelbeskattningsavtal beröras.

För att bättre förstå begreppet verklig ledning har jag valt att börja avsnittet om verklig ledning med en nationell jämförelse. Jämförelsen behandlar bl. a. den danska och brittiska synen på begreppet. Orsaken till den komparativa delen är att för att få en helhetsförståelse av begreppet så krävs att man söker sig utomlands, då svensk intern internationell skatterätt för närvarande inte tillämpar den juridiska konstruktionen. Jämförelsen följs sedan av en redogörelse av Luxemburgparagrafen (den enda svenska rättsregel som någonsin använt sig av verklig ledning såsom ett anknytningskriterium).

När själva begreppet verklig ledning behandlats penetreras de problem som uppkommer i och med att Sverige inte använder

begreppet verklig ledning. Därefter följer slutsatser samt de legerenda resonemang.

Kapitel II. En skatterättslig introduktion

2.1 Inskränkt- och oinskränkt skattskyldighet

Intern svensk rätt innehåller regler som avgör huruvida en person, juridisk eller fysisk, skall beskattas i Sverige. Skattskyldigheten kan antingen vara inskränkt eller oinskränkt. Är ett skattesubjekt oinskränkt skattskyldigt för det med sig att alla inkomster oavsett var de tjänats in är föremål för beskattning i Sverige. Risken finns då för att dubbelbeskattning sker. Det finns dock regler i intern svensk skatterätt som kan lindra dubbelbeskattningen. Exempelvis kan avräkning för utländsk skatt ske medelst lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Likaså kan under vissa förutsättningar utländsk skatt betraktas som en avdragsgill kostnad vid beräkningen av den interna inkomsten, enligt 20 § anvp. 4 KL. Vanligare är att lindringen sker genom tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal, men det är under förutsättning att Sverige har ett gällande avtal med det andra landet. De svenska reglerna kan därför sägas vara av subsidiär natur.⁴ Är skattesubjektet å andra sidan inskränkt skattskyldigt leder det till att endast vissa inkomster som härrör från Sverige skall tas upp till beskattning. Orsaken är att skattesubjekten, även om de inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige, ändå anses ha sådan anknytning till landet att det är rimligt att ta ut svensk skatt, s.k. källskatt.

Av avgörande betydelse för tjänstebeskattningen för fysiska personer är Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. I och med den har definitiv källskatt införts i Sverige för en stor grupp av inkomster. Lagen påför utomlands bosatta fysiska personer en generell skattesats av 25%, om vederbörande inbringat skattepliktiga inkomster såsom avlöning, arvode, pension, korttidsstudiestöd etc. I vissa fall krävs det att inkomsten härrör från t.ex. anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun eller avlöning från privat arbetsgivare. Från dessa regler finns vissa undantag, se 6 § Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Visst intresse bör också riktas mot en annan definitiv källskattelag, Kupongskattelagen (1970:624). Den stadgar skattskyldighet för aktieutdelning från svenskt aktiebolag för fysisk och juridisk person samt dödsbo, under förutsättning att särskilda krav är uppfyllda. Andra inkomster som en fysisk person skall beskattas för, trots att han endast är begränsat skattskyldig, är inkomst av näringsverksamhet som härrör sig till fastighet eller fast driftställe i Sverige, vinst vid avyttring av fastighet, bostadsrätt, aktier och

⁴ Dahlman, Fredborg. Beskattning vid utlandsvistelse, s 69.

andelar i Sverige och utdelning på svenska aktier (6 § 1 mom. a) SIL, 53 § 1 mom. a) KL). Som gemensam nämnare för alla nämnda skatteobjekt är att de på något sätt har en stark anknytning till Sverige.

Skattskyldigheten för ett inskränkt skattskyldigt företag varierar beroende av huruvida det rör sig om ett utländskt bolag eller en annan utländsk juridisk person. Utländska bolag är enligt 6 § 1 mom. c) SIL skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket, för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av vissa bostadsrätter, för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som fallit bort, i den mån avdrag därför av bolaget har åtnjutits vid tidigare års taxeringar samt för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar. Utländska juridiska personer omfattas i princip av samma skattskyldighet som bolag med ett viktigt undantag (6§ 1 mom. d) SIL). Avdrag kan nämligen göras för delägars inkomst som avses i 53 § anvp. 10 2 st. KL, den s.k. CFC-lagstiftningen.

2.1.1 Skattskyldighet för fysiska personer

I svensk intern internationell skatterätt tillämpas den s.k. bosättningsprincipen (domicilprincipen). Oinskränkt skattskyldiga enligt KL är således fysiska personer för alla inkomster som förvärvats under den tid de varit bosatta i Sverige (53 § 1 mom. a) KL, 6 § 1 mom. 1 st. a) SIL). Även om vederbörande inte uppfyller bosättningskravet kan han ändå omfattas av samma regler under förutsättning att han stadigvarande vistats i Sverige utan att vara bosatt i landet (68 § KL, 16 § 1 mom. SIL). Uppfyller en fysisk person de nämnda kraven blir vederbörande istället inskränkt skattskyldig. De avgörande begreppen för en fysisk person är alltså "bosatt" samt "stadigvarande vistats".

Enligt 53 § 1 anvp. 1 st. KL räknas den som har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige så som här i riket bosatt. Det förekommer alltså inget krav på att skattesubjektet under ett helt beskattningsår skall vara bosatt antingen i Sverige eller utomlands. Med andra ord kan en skattskyldig anses vara bosatt i Sverige under en del av beskattningsåret. Inte heller kravet på egentlig bo och hemvist är orubbligt. Om en fysisk person varken har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas i landet, kan han, enligt 53 § 1 anvp. 2 st. KL, trots detta ändå anses som i Sverige bosatt under förutsättning att det finns en väsentlig anknytning till Sverige samt vederbörande tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist inom rikets gränser (53 § 1 anvp. 2 st. KL). Vid bedömning huruvida en person har en väsentlig anknytning till Sverige beaktas flertalet omständigheter uppräknade i anv. till 53 § KL. De olika punkter presenterade i paragrafen besitter inget värde var för sig, utan en samlad bedömning görs. En omständighet är således inte direkt avgörande utan intresset riktas istället mot en sammanvägning av olika förhållanden.

Som tidigare nämnts är begreppet stadigvarande vistelse ett komplement till bosättningsbegreppet. Det kan således vara av avgörande betydelse vid bestämmande av om oinskränkt skattskyldighet skall vara för handen. Varken 53 § eller 68 § KL förklarar närmare innebörden av begreppet. Istället har ansvaret för begreppets betydelse lämnats över till domstol att fastställa. Bedömningen är av "fall till fall-karaktär". En allmän uppfattning synes dock vara att tidsperiodens längd är det avgörande kriteriet. Som utgångspunkt brukar hävdas att vistelsen måste omfatta en period av sex månader utan längre avbrott.⁵ Vistelsens syfte torde dock vara irrelevant;⁶ det är således utan betydelse om vederbörande är här å yrkets vägnar eller på semester.

2.1.2 Skattskyldighet för juridiska personer

För juridiska personer gäller helt andra regler enligt svensk rätt än vad som gäller fysiska personer. Det talas således varken om egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistelse för att oinskränkt skattskyldighet skall inträda. Enligt 6 § 1 mom. 1 st. b) SIL fastslås att inländska juridiska personer är oinskränkt skattskyldiga. Däremot är utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag inskränkt skattskyldiga enligt 6 § 1 mom. 1 st. c) och d) SIL. Likställt med utländskt bolag är enligt 16§ 2 mom. 4 st. SIL, där annat inte uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom utländsk dödsbo (16§ 2 mom. 4 st. SIL). För oinskränkt skattskyldighet krävs alltså för juridiska personer att de är svenska. Av intresse blir därför att fastställa vad som kan anses vara svenska eller utländska juridiska personer och bolag.

Generellt skulle kunna hävdas att det finns två huvudprinciper vid avgörandet huruvida en juridisk person är av viss nationalitet eller inte. Den första tar sikte på strikt formella kriterier så som var den juridiska personen bildats och registrerats (registreringsprincipen alt. inkorporeringsprincipen), var styrelsen har sitt säte (sättesprincipen) etc. Den andra principen bortser delvis från de formella kriterierna och fäster istället stor vikt vid var företagets verkliga ledning utövas.⁷ Då den första principen endast fokuserar sig på formella kriterier synes det vara irrelevant var aktieägare bor eller var ledningen utövas. Risker är därför uppenbar för att stater som endast tillämpar den första principen får problem med s.k. tax havens. Många mindre seriösa personer torde nämligen kunna tjäna stora pengar på att förlägga sina bolag i lågskatteländer som inte har dubbelbeskattningsavtal med det "egentliga" hemlandet.

⁵ Mattsson. Svensk internationell beskattning, 39f.

⁶ Ibid. s 39.

⁷ Ibid. s 41.

2.1.2.1 Juridiska personer som skall registreras

I svensk rätt tillämpas endast den första principen. I Sverige registrerade aktiebolag och ekonomiska föreningar betraktas således som inländska juridiska personer oavsett var verksamheten bedrivs. Det skatterättsliga synsättet har kommit att likna de svenska associationsrättsliga bestämmelserna.⁸ Detta trots att ingen paragraf i SIL uttryckligen stadgar att hemvistrekvisitet är registrering. Den koppling som görs från SIL till ABL är att lagstiftaren i SIL preciserar begreppet aktiebolag genom att fastslå att det rör sig om "svenskt aktiebolag", se 6 § SIL, d.v.s. ett aktiebolag som bildats enligt svenska regler. Denna kopplingen borde dock för klargörandets skull ha kommit till uttryck på ett tydligare sätt. Sammanfattningsvis kan hävdas att kopplingen mellan SIL och ABL vunnit gehör genom hävd.

På grund av vad som ovan sagts är det av vikt när man undersöker ett aktiebolags hemvist att utröna huruvida det bildats enligt svenska associationsrättsliga regler. Ett aktiebolag kan endast förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter, enligt 2:13 Aktiebolagslagen (1975:1385), om det är registrerat. Är det inte registrerat eller om registrering ej har skett är alltså inte bolaget enligt svensk rätt ett aktiebolag. Innan registreringen sker skall dock bolagets stiftare ha upprättat och underskrivit en dagtecknad stiftelseurkund, innehållandes förslag till bl. a bolagsordning, på konstituerande bolagsstämma fattat beslut om bildande samt betalat in aktiekapitalets nominella värde till svenskt bankinstitut, enligt 2:3 och 2:9 ABL. Dessutom krävs att anmälan om vem som är styrelseledamot, verkställande direktör, suppleant och revisor gjorts, 8:36 ABL samt 10:42 ABL. Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar föreskriver också flertalet handlingar som måste företas innan registrering kan ske. Följden blir att för att en förening skall betraktas som en ekonomisk förening krävs, enligt 2:2-3 LEF, att medlemmarna, minst tre, antagit stadgar, valt styrelse och revisorer samt registrerat föreningen.

Mycket talar för att även handelsbolag, även om de inte är skattesubjekt, bör omfattas av samma regler som aktiebolag och ekonomiska föreningar. Orsaken torde vara att från och med 1996 måste svensk handelsbolag registreras i handelsregistret, enligt 1:1 lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Av detta följer att detsamma gäller för kommanditbolag, då ett kommanditbolag i själva verket är ett handelsbolag i vilket en eller flera bolagsmän har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mera än han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Åsikten stöds av professor Nils Mattson i SOU 1995:134.⁹

2.1.2.2 Juridiska personer som inte skall registreras

⁸ SOU 1995:134 s 61.

⁹ Ibid. s 61.

Juridiska personer som inte skall registreras, så som ideella föreningar och stiftelser, är ibland lite mer problematiska att hänföra till någon nationalitet. Det torde enligt Nils Mattsson vara så att om styrelsens eller, om inte styrelse finns, huvudförvaltningsorganets säte finns i Sverige ses den juridiska personen som svensk.¹⁰ Orsaken till att fokus riktas mot styrelsens eller huvudförvaltningsorganets säte kan förklaras medelst stiftelselagen (1994:1220). Det finns som nämnts inget krav på att en stiftelse skall registreras för att betraktas som en stiftelse. Det som krävs enligt den nya stiftelselagen är istället att en eller flera stiftare företar vissa bestämda åtgärder; bl. a. avskiljs egendom ,genom ett särskilt förordnande, för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål, enligt 1:2 stiftelselagen. Stiftelsen står sedan under tillsyn av en tillsynsmyndighet, i regel länsstyrelsen. Enligt 9 kap SL förutsätts att en stiftelse, bildad i enlighet med stiftelselagen, har anknytning till Sverige. I 9:1 SL stadgas exvis att det är länsstyrelsen i det län där styrelsen har sitt säte eller, om sådant inte bestämts, platsen för huvudförvaltningens utövande som svarar för tillsynen. Som synes nämns styrelsens säte och platsen för huvudförvaltningens utövande. Enligt Nils Mattsson, finns det i analogi med reglerna för aktiebolag, anledning att anta att de civilrättsliga reglerna styr de skatterättsliga reglerna för bestämmande av hemvist och nationalitet även vad gäller stiftelser.¹¹ En stiftelse skall därför betraktas som svensk, såvida styrelsen har sitt säte eller förvaltningen utövas i Sverige. Reglerna som angivits för stiftelser motsvaras av liknande för ideella föreningar. Om en juridisk person, som inte skall registreras, varken har en styrelse eller ett huvudförvaltningsorgan går ovanstående regler inte att tillämpa. Då torde man istället falla tillbaka på platsen för den huvudsakliga verksamheten.

2.1.2.3 Begreppet utländsk juridisk person

De ovan nämnda avgränsningarna har dock inte ansetts vara helt tillfredsställande. Därför har en legaldefinition införts, i 16 § 2 mom. 1 st. SIL, vilken definierar begreppet utländsk juridisk person. Med utländsk juridisk person avses en association, som enligt lagstiftningen i den stat den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga. En utländsk juridisk person är, skriver Pelin, med andra ord inte för handen om bolaget till sin konstruktion liknar ett svenskt handelsbolag, när delägare i enlighet med handelsbolagslagen fritt kan förfoga över förmögenhetsmassan. Det torde enligt Lars Pelin gälla oavsett om den möjligheten tagits bort ur bolagsavtalet.¹²

¹⁰ Mattsson. Svensk internationell beskattningsrätt 42.

¹¹ SOU 1995:134 s 62.

¹² Pelin. Svensk intern och internationell skatterätt, s 120.

Att särskilja utländska juridiska personer från inländska juridiska personer är av flera orsaker av avsevärd vikt. Men det är också värdefullt att göra en distinktion mellan utländska juridiska personer och utländska bolag, inte minst emedan de utländska bolagen ej omfattas av den nedan beskrivna CFC-lagstiftningen.

2.1.2.4 Begreppet utländskt bolag

Med utländskt bolag avses enligt 16 § 2 mom. 2 st. SIL utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade. Nyckelrekvisitet i paragrafen är begreppet likartad beskattning. Enligt Nils Mattsson skall det röra sig om en direkt skatt och ingen omsättningsskatt eller fast årlig avgift. Om bolaget för en längre tid eller för alltid är frikallat från skattskyldighet p.g.a. investeringsbefrämjande subventionsregler är inte heller kravet på likartad beskattning uppfyllt.¹³ Enligt Mattsson kan dock skattefrihet i vissa fall vara godkänd. Om ett bolag beviljas skattelättnader i ett visst stödområde, men den totala skattebördan i landet är likartad den svenska uppstår förmodligen inga bekymmer. Skattesatsen måste också vara av viss nivå. Enligt Nils Mattsson torde det påståendet kunna göras att om skattesatsen uppgår till 15 %, kanske ned till 10, anses skatten i denna del vara likartad. Dessutom krävs att beskattningen inte sker på en alltför smal skattebas. Slutligen bör nämnas att ett allmänt uttalande har gjorts, vilket representerar ståndpunkten att vid en jämförelse med svenska regler får inte de utländska bestämmelserna generellt vara mycket förmånligare.¹⁴

Bortsett från nyss nämnda huvudregel finns en alternativregel, som i realiteten torde tillämpas mer frekvent, som tillkommit för att underlätta avgörandet av vad som är ett utländskt bolag eller inte. Enligt 16 § 2 mom. 3 st. SIL avses såsom utländskt bolag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande i någon av de i paragrafen uppräknade staterna med vilka Sverige slutit dubbelbeskattningsavtal, under förutsättning att avtalets tillämpningsområde omfattar den juridiska personen och att den har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Paragrafen medför att 16 § 2 mom. 2 st. SIL som regel inte tillämpas. Det finns dock fem viktiga undantag, nämligen Australien, Cypern, Malaysia, Spanien samt Thailand, som för närvarande inte räknas upp i 16 § 2 mom. 3 st. SIL trots att dubbelbeskattningsavtal finns. Dessutom bör det påpekas att begränsningar införts som undantar några länders ovanligt fördelaktiga associationsformer, t ex vissa associationer i Luxemburg.¹⁵

¹³ Prop 1989/90:47 s 18.

¹⁴ Mattsson. Svensk internationell beskattningsrätt, s 45.

¹⁵ Ibid. s 44.

2.2 Controlled foreign corporations¹⁶

Svensk rätt ser som ovan nämnts som huvudregel endast till formella kriterier vid bestämmande av en juridisk persons hemvist. Var ett företag är registrerat eller var dess säte ligger är av avsevärd vikt. Då stater som använder sig av principen om formella kriterier kan få problem med tax havens är det av vikt att utröna vad som kan göras för att förhindra att en svensk person använder sig av s.k. brevlådeföretag. Frågan gäller alltså under vilka omständigheter man kan tvinga delägare i utländska juridiska personer att skatta för associationens inkomster samt vidare hur beskattningen skall ske.

I Sverige har hitintills problemet lösts genom tillämpning av CFC-lagstiftning, med följd att om rekvisiten för utländskt bolag inte är uppfyllda kan den situationen uppstå att delägarna enligt intern svensk rätt blir skattskyldiga för bolagets inkomster i Sverige, under förutsättning att vissa ytterligare kriterier nedan nämnda uppfylls. Det sker således en genomsyn av den utländska juridiska personen.¹⁷ Reglerna är oerhört juridisktekniska till sin utformning och finns i 53 § 2 mom. och 53 § anvp. 10 2 st. KL (se bilaga 3).

53 § anvp. 10 2 st. a) har kommit till för att underlätta för den skattskyldige delägaren att avräkna den utländska skatten mot den svenska. Om inte lagrummet funnits skulle inte skatt kunna avräknas. Punkten b) däremot är en direkt följd av att i Sverige oinskränkt skattskyldiga antas utnyttja tax heaven-bolag till vilka inkomsterna går. Regeln är dock inte helt enkel att använda då det är flertalet rekvisit i regeln som måste vara uppfyllda. Det krävs att 1) 10% av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal skall innehas av en krets av personer bestående av 2) vederbörande delägare (fysisk/juridisk person i Sverige) 3) till dessa närstående personer (samma närståendebegrepp som i fåmansföretagsreglerna, 32 § anvp. 14 13 st.) och 4) de juridiska personer som direkt eller indirekt innehas av vederbörande delägare och av de närstående. Dessutom krävs att 5) minst 50% av kapitalet eller röstetalet kontrolleras av i Sverige hemmahörande skattesubjekt. Det finns alltså inget krav på att den juridiska personer som inräknas i kretsen behöver vara helägda och någon proportionering av innehav av icke helägda personer skall inte ske. Dock hävdar Nils Mattsson att 50% ägande av de juridiska personerna borde krävas.¹⁸ Följden för de bolag som inte omfattas av nämnda lagstiftning, s.k. mellanliggande bolag, blir att ingen svensk beskattning sker då reglerna kringgås.

¹⁶ Se också avsnitt 6.3.

¹⁷ Mattsson. Svensk internationell beskattningsrätt, s 45.

¹⁸ Mattsson. Svensk internationell beskattningsrätt, s 46f.

DEL II. Dubbelbeskattningsavtalen samt begreppet verklig ledning.

Kapitel III. Modellavtalet och dubbelbeskattningsavtalen

3.1 Inledning

Internationell dubbelbeskattning kan generellt definieras som påförande av jämförbara skatter i två (eller fler) stater på samma skattesubjekt gällande samma angelägenhet och för identiska perioder.¹⁹ Internationell dubbelbeskattning för med sig omfattande olägenheter för individer och företag. Men i förlängningen kan också staten själv drabbas, då risken finns för att utlandsaffärer undviks och ekonomiskt samarbete hämmas och stagnerar.²⁰ Därför har stater sinsemellan, under årens lopp, sökt eliminera risken för dubbelbeskattning genom att sluta dubbelbeskattningsavtal med varandra. Till hjälp har de inte sällan använt sig av olika modellavtal. Redan år 1928 upprättade League of Nations det första bilaterala modellavtalet avseende undvikande av dubbelbeskattning. Det följdes senare av den Mexikanska modellkonventionen (1943) och modellavtalet av London (1948).²¹

3.2 OECD:s Modellavtal

Problemen med de tidiga skatteavtalen var att uppslutningen och acceptansen av dem inte var särdeles omfattande. Dessutom presenterade de avsevärda luckor och olikheter. Bristerna i konventionernas utformning och efterkrigstidens ökande beroende och samarbete över gränserna visade tydligt vikten av mer genomarbetade och heltäckande avtal. Resultatet blev OEEC:s, senare OECD, rekommendation avseende undvikande av dubbelbeskattning från år 1955.²² Strax därefter, år 1963, publicerade OECD det första standardiserade modellavtalet, Draft double taxation convention on income and on capital, och senare 1977 års dubbelbeskattningskonvention, Model double taxation convention on income and on capital.²³

¹⁹ Model double taxation convention on income and on capital. Report of the OECD committee on fiscal affairs, s 7.

²⁰ Detta är möjligen ett alltför generellt uttalande. En del stater, t.ex. skatteparadis som delvis lever på att vissa högskattestaten inte tillåts sluta avtal med dem, tjänar nämligen på att inte sluta dubbelbeskattningsavtal. Skulle de ingå avtal med högskatteländer skulle det eventuellt leda till att mindre seriösa utländska företagare flyttade sina bolag från landet, då karaktären av skatteparadis skulle kunna gå om intet.

²¹ Model double taxation convention on income and on capital. Report of the OECD committee on fiscal affairs, s 7.

²² Ibid. s 7.

²³ Ibid. s 8

Modellavtalet från 1977 har under åren uppdaterats och förnyats, emedan förändrade ekonomiska förhållanden i världen krävt så, för att bättre kunna användas som utgångspunkt vid slutande av dubbelbeskattningsavtal mellan stater. De senaste modellavtalen²⁴ utgavs 1982 samt 1992 och utgörs av ett lösbladssystem som kontinuerligt uppdateras.²⁵

Modellavtalen har länge haft stort inflytande på länder som avsett att sluta dubbelbeskattningsavtal. Det har visat sig vid förhandling, användande och tolkning av skattekonventioner. Dessutom är det inte bara OECD:s medlemsstater som utgått från avtalet utan också icke-medlemmar. Men det kanske tydligaste tecknet på modellavtalets globala betydelse är att det låg som grund för Förenta Nationerna vid upprättandet av FN:s modellavtal gällande dubbelbeskattning mellan utvecklade och icke-utvecklade stater.²⁶ OECD:s modellavtal är inte bindande i juridisk mening. Ändå har det fått ett stort genomslag. De främsta orsakerna till avtalets centrala betydelse är av naturliga skäl de omfattande medlemsantalet samt den ekonomiska tyngd som de representerar. Exempelvis deltar flertalet västeuropeiska stater, Australien, Japan, Kanada, Nya Zeeland och USA i samarbetet.

3.2.1 Modellavtalets innehåll²⁷

OECD:s modellavtal består av sju kapitel. I varje kapitel finns en eller flera artiklar. Artikelnumreringen är löpande från avtalets början. De olika artiklarna är i sin del uppdelade i underavdelningar, betecknade paragrafer. I det följande avses att beskrivas innehållet i 1992 års avtal gällande inkomst och kapital. Då svenska dubbelbeskattningsavtal nästan undantagslöst följer OECD:s modellavtal, gäller det som beskrivs i följande avsnitt, i stort, även för Sverige.²⁸ Det förtjänar dock att nämnas att Sverige i några viktiga hänseenden avviker, t ex genom att försöka få med femårsregeln.²⁹ Om Sverige kan utnyttja hela avtalet är dock inte lika säkert, då ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa och således inte under några förutsättningar utvidga en stats rätt att beskatta enligt dess interna internationella skatterätt.³⁰

Kap I

²⁴ ”Model double taxation on income and on capital” respektive ”Model double taxation on estates and inheritances and on gifts”.

²⁵ Lindencrona. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s 42.

²⁶ Model double taxation convention on income and on capital. Report of the OECD committee on fiscal affairs, s 10.

²⁷ Se avsnitt 6.2.

²⁸ Lindencrona. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s 47.

²⁹ Lodin. Inkomstskatt, s 489.

³⁰ Denna regel har av Gustav Lindencrona kommit att kallas ”dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel. Lindencrona G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt s 24, 1994. Se också Lindencrona, Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt, SvSkT 1992 s 125.

Kapitel ett behandlar avtalets tillämpningsområde. Det innebär att i detta kapitlet avgörs vilka personer och skatter som omfattas av avtalet.

Kap II

Kapitel två består av en mängd definitioner. I artikel 3 beskrivs bl. a. begreppen "person" och "company". Artikel 4 (bilaga 5) är en av de viktigaste artiklarna i hela avtalet. I den förklaras hemvistbegreppet. Att bestämma ett skattesubjekts hemvist är en förutsättning för tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Vid tillämpning av artikel 4 undersöks först, enligt första paragrafen, om skattesubjektet har sitt hemvist i någon av de avtalsslutande staterna enligt den nationella lagstiftningen. Det gäller både juridiska och fysiska personer. Om personen finnes ha dubbel hemvist går man för fysiska personer vidare till paragraf 2 och tillämpar den s.k. stegen, där punkt a) har högre prioritet än b) osv. För juridiska personer används istället för paragraf 2 paragraf 3. Enligt den avgör, vid dubbel hemvist, var den juridiska personen har sin verkliga ledning, "effective management".

Sverige har idag ett sjuttiofem dubbelbeskattningsavtal. Vanligtvis utgår avtalen från punkten 3 i OECD:s modellavtal vid bestämmande av hemvist. I ett antal av skatteavtalen har dock andra metoder än modellavtalets valts för att lösa hemvistfrågan. Exempelvis kan nämnas avtalet med USA där platsen för bolagets bildande är avgörande, avtalen med de Baltiska staterna, Kanada, Indonesien, Thailand och Vitryssland där spörsmålet får avgöras genom s.k. "mutual agreement", avtalen med Japan och Kina där huvudkontorets plats är avgörande samt Turkiet där var inregistreringen av kontoret har skett är bestämmande.³¹

Kap III

Fördelningsartiklarna i tredje kapitlet avser inkomstskatt. Varje artikel representeras av en viss sorts inkomst. Uppdelningen av inkomstslag motsvarar inte något lands uppdelning enligt den interna skatterätten. Här finns mer generella inkomstslag så som enskild tjänst (art. 15)³² och rörelse (art 7)³³, men också mer specifika så som royalty (art. 12)³⁴. Ett av inkomstslagen som nämns är inkomst av sjöfart, trafik på inre vatten och luftfart (art 8). I art 8 1-2 p nämns återigen verklig ledning ("effective management") som utgångspunkt för bestämmande av hemvist. Om inkomst inbringats genom användning av skepp eller luftfartyg

³¹ SOU 1995:134, s 57

³² Lön och liknande ersättning, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, beskattas endast i den staten där vederbörande är anställd, såvida inte arbetet utförts i den andra avtalsslutande staten. Då sker istället beskattning där. Det finns dock vissa undantag från beskattning i den stat där arbetet utförts liknande.

³³ Beskattning av rörelse sker i den stat, där person som bedriver företag har hemvist, såvida inte inkomster förvärfvas vid fast driftställe i den andra avtalsslutande staten.

³⁴ Som huvudregel beskattas royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, endast i den andra staten, om personen ifråga har rätt till royaltyn.

i internationell trafik sker beskattning endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Enligt punkt fyra gäller detta även inkomst som förvärvats genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. Dessutom bör nämnas att verklig ledning för bestämmande av beskattningshemvist också är utgångspunkten i art 13 paragraf 3 gällande realisationsvinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik, båtar som går i trafik på inre vatten eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp, luftfartyg eller båtar, samt art 22 paragraf 3 avseende beskattning av förmögenhet bestående i nämnda skepp eller luftfartyg. Det land som enligt art 13 och 22 i vilken den verkliga ledningen utövas har med andra ord beskattningsrätt.

Ett exempel kan belysa art 13 samt 22. Ett företag äger ett skepp som används i internationell trafik. Företaget utövar sin verksamhet i flera länder. I realiteten utövas ledningen från staten X. Enligt staten Y:s rättsordning anses dock företaget hemmahörande där. Staten X har ett gällande dubbelbeskattningsavtal med staten Y. Avtalet följer OECD:s modellavtal. Skeppet befinner sig i staten Y, när det är tid för förmögenhetsbeskattning. Trots detta sker beskattningen, p.g.a. avtalet, i staten X då det är i den staten den verkliga ledningen utövas. Senare beslutar företaget att sälja skeppet. Fortfarande befinner det sig i staten Y. Försäljningen ger en anseelig vinst. Beskattningen sker dock fortfarande i staten X, då det är där den verkliga ledningen utövas.

Kap IV

Även kapitel fyra är ett fördelningskapitel. Här finns dock endast fördelningsartikeln rörande kapitalskatt.

Kap V

Kapitel 5 är ett mycket viktigt kapitel som innehåller metodartiklarna. OECD använder sig av exemptmetoden (art. 23 A) och avräkningsmetoden (art. 23 B). Exemptmetoden innebär att om källstaten fått rätten att beskatta viss inkomst sig tilldelad skall hemviststaten undanta densamma från beskattning. Avräkningsmetoden däremot tillerkänner även hemviststaten rätt att beskatta trots att även beskattning skall ske i källstaten. Dock får skattesubjektet från sin hemviststatsskatt avräkna den skatt som vederbörande erlagt i källstaten.

Fördelningsartiklarna och metodartiklarna har ett ganska komplicerat förhållande till varandra och kan i flera fall vara svåra att särskilja. Men efter att det avgjorts att skattesubjektet har hemvist i någon av staterna går tillämparen vidare till fördelningsartiklarna. Om den gällande fördelningsartikeln säger

att inkomsten skall beskattas i hemviststaten är det utan betydelse huruvida avtalet är ett exemptavtal eller avräkningsavtal; metodartiklarna är då m a o utan intresse. Om däremot fördelningsartikeln säger att beskattning får ske i källstaten förefaller situationen annorlunda. Då tvingas tillämparen att söka i metodartiklarna och använda sig av dessa.

Kap VI

Här finns diverse specialbestämmelser så som icke-diskrimineringsartikel, informationsutbytesartikel och procedurartikel.

Kap VII

Innehåller slutbestämmelser som endast behandlar när avtalet skall träda i kraft samt upphöra.

3.3 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal

3.3.1 Folkrättsliga synpunkter

OECD:s modellavtal är det viktigaste skatterättsliga dokumentet, innehållandes begreppet verklig ledning, då det ofta ligger till grund för upprättande av skatterättsliga traktater. Av den anledningen bör det översiktligt förklaras hur skattemyndigheter går tillväga för att tolka dubbelbeskattningsavtalen. Dubbelbeskattningsavtalsrätten ger upphov till två typer av problem. För det första relationen mellan dubbelbeskattningsavtalen och den interna rätten och för det andra vilka speciella tolkningsregler, som kan gälla för dubbelbeskattningsavtalen.

Dubbelbeskattningsavtal utgör bindande traktater mellan stater i folkrättslig mening. Även ur tolkningsrättslig synpunkt gäller samma regler som i övrigt är bestämmande inom traktaträtten. Tvister mellan stater p g a dubbelbeskattningsavtalsbrott, vilka leder till tolkningsproblem, lär dock vara synnerligen ovanliga. Mer vanligt är istället att svårigheter uppstår i relationen dubbelbeskattningsavtal och intern rätt. Förhållandet dessa emellan kan enligt Lindencrona karaktäriseras som två skilda rättssystem där dubbelbeskattningsavtalsrätten tillämpas samtidigt med den interna rätten.³⁵ En viktig konsekvens av detta är att en förändring i ett dubbelbeskattningsavtal inte förändrar den interna internationella skatterätten. Det är dock av intresse att erinra sig om att dubbelbeskattningsavtalen kan begränsa statens möjligheter att utkräva skatt från skattesubjektet.

³⁵ Lindencrona. Skatter och kapitalflykt, s 156.

Att dubbelbeskattningsavtalsrätten är ett system skiljt från det interna hindrar inte att det är en del av den nationella rätten. Följden blir att det är de nationella domstolarna som tolkar och tillämpar avtalens artiklar. Likaså kan enskilda åberopa sina subjektiva rättigheter inför domstol. För den dömande instansen ligger det på g a att dubbelbeskattningsavtalsrätten ingår i den nationella rätten nära till hands att tillämpa svensk tolkningspraxis. Men då avtalen utgör traktater och tolkningen berör folkrätten skall Wienkonventionen, även kallad "The law of treaties", tillämpas. Enligt dess tredje del³⁶, "Tolkning av traktater", föreskrivs tre principer som utgångspunkt för tolkning. För det första skall, enligt Lars Pelin, parternas avsikter vara ärliga såsom följande av pacta sunt servanda.³⁷ För det andra skall tolkningen primärt grundas på texten och parterna skall som utgångspunkt anses ha de avsikter som framgår av de använda uttryckens gängse mening ("the spirit of the text") oavsett språk. För det tredje skall ett uttrycks vanliga mening ses i ett sammanhang och i ljuset av traktatens ändamål och syfte (ej fastställas in abstracto).³⁸ Vid denna bedömning skall hänsyn tas till efterföljande överenskommelser och tolkningen skall ske enligt den för tiden gällande begrepps betydelsen. Domstolen är m.a.o. inte bunden av ett uttrycks betydelse vid avtalets upprättande utan kan se till begreppets innebörd vid tidpunkten för tolkningen, s.k. ambulatorisk tolkning.³⁹

Även OECD:s modellavtal innehåller tolkningsregler. I artikel 3:2 finns en allmän tolkningsregel som hänvisar till lex fori (se bilaga 4). Denna lex fori-regel skall dock endast tillämpas i tredje hand. Först skall nämligen avtalets definitioner användas och i andra hand skall, under förutsättning att hänvisning till den interna rätten finns och avtalets sammanhang inte säger annat, internrättsliga definitioner tillämpas. Utgångspunkten måste dock enligt Lars Pelin vara att avtalets syfte hela tiden beaktas.⁴⁰ Det huvudsakliga syftet i dubbelbeskattningsavtalen är som regel att förhindra eller undanröja dubbelbeskattning som sådan, inte att undanröja skatt i båda staterna. Om problemen fortfarande kvarstår skall parterna genom ömsesidig överenskommelse försöka lösa frågan, art 25 OECD:s modellavtal.

Då både Wienkonventionen och OECD:s modellavtal erbjuder tolkningsregler kan det ibland framstå som svårt att avgöra hur traktaterna skall sammanjämkas. Problemen är dock bara skenbara. Båda traktaterna påpekar att syftet är viktigt. Syftet får vederbörande upplysningar om i avtalets rubrik och preambel. Den senare redogör för parternas avsikt att överhuvudtaget ingå ett avtal. Likaså betonas i Wienkonventionen och modellavtalet att

³⁶ Den tredje delen består av artiklarna 31, 32 samt 33.

³⁷ Pacta sunt servanda följer av art 26. Den lyder "Varje i kraft varande traktat är bindande för dess parter och skall ärligt fullgöras av dem".

³⁸ Pelin, Internationell skatterätt s 207.

³⁹ Motsatsen till ambulatorisk tolkning är statisk tolkning, innebärandes att uttryck skall tolkas enligt den vid avtalets tillkomst gällande betydelse.

⁴⁰ Pelin, Internationell skatterätt s 210.

begrepp skall ses i sin kontext. Följden av detta blir att texten i båda traktaterna får en viktig betydelse. Det som skiljer de åt är dock att om inget annat sägs skall i princip *lex fori* användas som en sista utväg enligt 3:2 OECD:s modellavtal. Men även i ett sådant fall måste målsättningen vara att avtalets syfte uppfylls.

3.3.2 Svensk rättspraxis avseende tolkningen av dubbelbeskattningsavtal

Det finns flera fall i svensk rättspraxis som rört frågan om tolkning av dubbelbeskattningsavtal. En fråga som debatterades i svensk skattefackpress, mellan skattemyndigheter och skatterådgivare var huruvida realisationsvinster som uppkom från den 9 april 1983 till den 1 januari 1985 skulle beskattas i Sverige för emigranter som emigrerat 1976 eller senare.⁴¹ Regeringsrätten fastslog i RÅ 1987 ref. 162, det s.k. Englandsfararmålet, att sådana realisationsvinster som uppstått före 1985 ej skulle beskattas i Sverige.

I nämnda rättsfall löstes vissa tolkningsproblem. Frågan gällde bl. a. om realisationsvinster skulle betraktas som "inkomst från inkomstkälla" enligt dubbelbeskattningsavtalet med Storbritannien. Enligt svensk intern rätt skulle så vara fallet. Om inte så ansågs vara fallet skulle realisationsvinsten beskattas i Storbritannien i den takt den överfördes dit. I det aktuella fallet fanns en tolkningsregel, art 2:3, motsvarande den som finns i OECD:s modellavtal. Vid bedömningen av denna delade regeringsrätten Riksskatteverkets bedömning. Denna lød: "Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bestämmelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt vid tillkomsten av avtalet. Först om en sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpade statens interna beskattningsregler". Det synes alltså stå klart att partsavsikten är avgörande vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal. Regeringsrätten ansåg inte att Sverige lyckats styrka att partsavsikten var att reavinster skulle innefattas i begreppet "income".

Huruvida regeringsrättens dom ger uttryck för en långtgående folkrättslig princip är omtvistat. Lindencrona är definitivt av den uppfattningen.⁴² Pelin däremot är inte lika övertygad. Han hävdar bl.a. att vid bedömningen av partsavsikten kom regeringsrätten fram till en uppfattning som strider mot artikel 33 i

⁴¹ Bakgrunden till diskussionen var 1982 års lagstiftning, vilken fick till följd att från den 9 april 1983 infördes inskränkt skattskyldighet för realisationsvinster på aktier för personer som vid något tillfälle varit bosatta i Sverige under en tioårsperiod före det år avyttringen skedde. Lagen gällde avyttringar fr.o.m den 9 april 1983. Populärt kom lagen att kallas 9-aprillagen. Se Lindencrona. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s 85 ff.

⁴² Ibid. s 87.

Wienkonventionen.⁴³ Regeringsrätten ansåg nämligen att emedan förhandlingarna förts på engelska skulle den engelska texten tillmätas en särskild betydelse. Enligt art 33 i Wienkonventionen skall båda språken väga lika tungt. Även i ytterligare ett fall strider regeringsrättens tolkningsresultat mot Wienkonventionen, hävdar Pelin.. Enligt artikel 32 skall hänsyn tas till traktatens förarbeten och omständigheter kring dess upprättande om tolkningsresultatet enligt art 31 uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. Att staternas avsikt var att inskränka en anti-skatteflyktsregel torde, enligt honom, vara orimligt.⁴⁴

Avslutningsvis bör poängteras att i rättsfallet fastslogs dessutom principen om den ambulatoriska tolkningen genom att fästa stor vikt till uttrycket "enligt gällande lagar", som stadgades i artikel 2:3.⁴⁵

Ett annat intressant rättsfall är RÅ 1996 ref. 84 Utgången av och sakomständigheterna i rättsfallet är i denna uppsats av föga intresse. Intressant är dock den utförliga beskrivning regeringsrätten gav avseende hur dubbelbeskattningsavtal skall tolkas. Enligt regeringsrätten skulle avtalen tolkas enligt folkrättsliga principer, d.v.s. Wienkonventionen. Likaså ansågs OECD:s modellavtal med kommentarer vara en allmänt accepterad rättskälla vid tillämpning och tolkning, under förutsättning av modellavtalet legat tillgrund för upprättandet av det avtal som är gällande mellan staterna. Detta förde med sig att avgörande var att utrona partsavsikten. Det kunde man enligt regeringsrätten göra genom att se till avtalstextens gängse mening. Därefter såg regeringsrätten till det aktuella uttrycket i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Till sist beaktade regeringsrätten det eventuella resultatet utifrån tillämpningssynpunkt, och beslutade sig för åt vilket håll domen skulle falla.

3.4 Begreppet "effective management" i OECD:s modellavtal

OECD:s modellavtal innehåller som nämnts flertalet definitioner. Begreppet "effective management" (verklig ledning) finns dock inte förklarat någonstans. Inte ens den gedigna kommentaren ger någon vägledning vid tolkningen av begreppet. Trots denna brist har dock ett gemensamt synsätt på begreppets betydelse utkristalliserats i doktrinen.

Begreppet har använts för att visa att uttolkaren skall bortse från eventuella formella omständigheter och istället rikta in sig på de

⁴³ Pelin. Internationell skatterätt, s 221f.

⁴⁴ Sundgren kommenterade domslutet. Han menade att: "Blotta idén att avtalsförhandlingarna samvetsgrant skulle sträva efter att inskränka tillämpningsområdet för en anti-skatteflyktsregel är absurd, eller, för att vara uppriktig, urbota dum. Den strider mot sunt förnuft". Sundgren, P, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall, SN 1992, sid 14.

⁴⁵ Lindkvist. Kapitalemigration, s 27.

reella.⁴⁶ Dessutom torde avgörande för frågan, enligt Mats Olsson, var den verkliga ledningen anses belägen, vara platsen där direktiven för ledningen avges och inte platsen där de effektueras. Följden blir att om företagsledare, i en stat som använder sig av verklig ledning, beslutar om en åtgärd som skall utföras i ett annat land, anses den förstnämnda staten som platsen från vilken ledningen utövas. Normalt sammanfaller denna platsen med den plats där den absoluta ledningen för hela verksamheten har sitt kontor.⁴⁷

Klaus Vogel hävdar dessutom att centrum för företagets ledning i regel är platsen där den befullmäktigade företagsledaren utövar sina ledningsfunktioner. Orten från vilken allena övervakning sker kvalificerar således inte ett land såsom hemvist, vilket medför att det man ser till är företagets reella ledning. I vissa särskilda fall kan dock en partner eller aktieägare anses såsom innehavare av den verkliga ledningen. Detta under förutsättning att han kan påverka den löpande förvaltningen (och gör det) samtidigt som han tidigare beslutat att han kontinuerligt skall informeras om de transaktioner som företaget vidtar.⁴⁸

De flesta multinationella företag består av koncerner, vilka innehåller moder- samt dotterbolag. Som huvudregel skulle man kunna tänka sig att tillämparen ser koncernen som en helhet vid hemvistbedömningen. Så är dock inte fallet. Från tysk rätt har nämligen doktrinen lånat reglerna om koncerner. Enligt denna skall, för att dotterbolagets hemvist skall vara beroende av moderbolagets hemvist, inte endast moderbolaget kontrollera dotterbolaget utan även dra upp de stora riktlinjerna samt regelbundet ta "the necessary decisions of some importance to the conduct of ordinary business".⁴⁹ Detta för med sig att som regel har styrelsens säte ingen självständig betydelse, utan endast den reella ledningsfunktionen.

En hel del företag har delat upp sin verksamhet i en kommersiell och en icke-kommersiell del. I sådana fall riktas, enligt Vogel och Olsson, särskilt intresse mot varifrån den kommersiella delen leds,⁵⁰ med följd att tillämparen i sin bedömning bortser från platsen för den icke-kommersiella verksamheten. Exempelvis kan det handla om ett forskningsintensivt företag i vilket forskningschefen tillika är verkställande direktör. I ett sådant fall torde den som är ansvarig för den affärsdrivande verksamheten utöva den verkliga ledningen. Annorlunda kan det dock förhålla sig om företaget endast bedriver forskning och någon affärsverksamhet i egentlig mening inte förekommer, vilket kan vara fallet för forskningsbolag i multinationella företag. Då nödgas bedömaren se forskningschefen som innehavaren av den verkliga ledningen.⁵¹

⁴⁶ SOU 1962:59 s 220.

⁴⁷ Olsson. SN 1996 s 224.

⁴⁸ Vogel. Klaus Vogel on double taxation conventions, punkt 106.

⁴⁹ Ibid. punkt 107.

⁵⁰ Ibid. punkt 105.

⁵¹ Olsson. SN 1996 s 225.

3.4.1 Kort om svensk rättspraxis avseende begreppet verklig ledning i dubbelbeskattningsavtal

Innebörden av begreppet "effective management" kan komma att bedömas av svenska myndigheter samt domstolar trots att konstruktionen inte förekommer i svensk intern skatterätt. Det gäller framförallt i de fall då dubbel hemvist föreligger enligt dubbelbeskattningsavtalen och fråga uppkommit om den andra staten skall betraktas som hemvistland vid tillämpningen av avtalen. Svenska myndigheter och domstolar tvingas alltså att avgöra huruvida "effective management" utövas i Sverige beträffande juridiska personer, oavsett om svensk intern rätt innehåller regeln.

Den svenska rättspraxisen avseende dubbelbeskattningsavtals hemvistbegrepp är minst sagt sparsam vad gäller beslut från prejudicerande instans. Därför kommenteras endast några rättsfall från lägre instans.

Rättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked från april 1994 att ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av det engelska dubbelbeskattningsavtalet inte skulle anses äga hemvist i Sverige utan i Storbritannien, då den verkliga ledningen inte utövades i Sverige. Enligt ansökan skulle styrelsen bytas ut till personer med utländskt medborgarskap bosatta utomlands och VD:n skulle vara bosatt i England. Vidare skulle alla ledningsfunktioner tillika styrelsemöten och bolagsstämmor finnas i London. Då alla funktioner som har med ledningens utövande skulle höra hemma utanför Sveriges gränser ansåg sig rättsnämnden inte behöva analysera begreppet verklig ledning i avtalet.⁵²

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län har i dom 1994-05-03 funnit att ett svenskt aktiebolag haft sin verkliga ledning i Storbritannien. Till grund för beslutet låg att två av tre styrelseledamöter var bosatta i Storbritannien och den tredje i Sverige. Dessutom ansåg länsrätten att "om alla styrelsemöten har hållits i Storbritannien samt alla väsentliga beslut fattats där och verksamheten i övrigt har letts därifrån, torde det svårligen kunna hävdas att den verkliga ledningen utövats i Sverige". Skattemyndigheten överklagade domen, men ingen ändring gjordes i kammarrätten (mål nr 5225-1994).

Skatterättsnämnden lämnade 1994-11-25 ett förhandsbesked som senare inte överklagades. Nämnden ansåg att ett svenskt aktiebolag enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz skulle betraktas såsom hemmahörande i Sverige, emedan den verkliga ledningen fanns här. Frågan rörde ett svenskt aktiebolag, ägt av två i Sverige bosatta fysiska personer, som i sin tur ägde ett annat bolag vars verkliga ledning skulle flyttas till Schweiz. Verksamheten skulle avvecklas under 1994 och den

⁵² Ibid. s 226.

slutliga uppföljningen av avvecklingen fortsättningsvis skötas av ny personal i Schweiz. Skatterättsnämnden ansåg att då ägarna haft det avgörande inflytandet när beslutet om avveckling fattats måste den verkliga ledningen betraktas såsom utövad i Sverige. Skatterättsnämndens fokus riktades alltså mot det avgörande inflytandet och inte mot den dagliga ledningen, vilket är OECD-avtalets huvudintresse.⁵³

Huruvida svensk praxis följer den vedertagna tolkningen av "effective management" i OECD:s modellavtal är svårt att avgöra. Känslan läsaren får är dock att det framstår som om domstolarna fokuserar på en helhetsbedömning och väger in alla möjliga omständigheter. Problemet blir inte mindre av att analysen av begreppet i regel är sparsam. Ett regeringsrättsavgörande skulle med andra ord vara på sin plats.

Kapitel IV. Verklig ledning internationellt

4.1 Allmänt

Sedan några decennier tillbaka har som nämnts OECD i sitt modellavtal, använt sig av en form av det begrepp som i Sverige går under samlingsnamnet verklig ledning. Begreppet verklig ledning är dock en juridisk konstruktion som inte bara använts på den internationella arenan i de olika dubbelbeskattningsavtalen.. Flera stater tillämpar således begreppet antingen som allennarådande eller som alternativ till andra hemvistbegrepp i sin interna internationella skatterätt.. För att öka förståelsen för begreppets betydelse följer här ett avsnitt rörande några för Sverige viktiga länder som på ett eller annat sätt tillämpar begreppet verklig ledning.

4.2 Verklig ledning i Danmark

Nyligen infördes i dansk skattelag begreppet verklig ledning (ledelsen). Vid en sådan situation blir skattesubjektet oinskränkt skattskyldigt. Enligt Danmarks selskabsskattelov anses vissa uppräknade associationsformer (selskaber och foreninger m fl) – nedan kallade bolaget - som hemmahörande i landet under förutsättning att dess verkliga ledning finns där. Begreppet är dock endast ett alternativt hemvistkriterium, då i Danmark registrerade associationer också anses som danska. M a o tillämpas i dansk rätt två alternativa grunder, verklig ledning och registrering.⁵⁴

Begreppet verklig ledning har länge tillämpats i dansk praxis. Vid bedömningen har fokus riktats mot var styrelsen är hemmahörande och var huvudkontoret ligger. Detta har varit

⁵³ Olsson. SN 1996, s 227.

⁵⁴ Michelsen. International skatteret, s 151.

gällande även om inte den dagliga ledningen skötts av styrelsen eller från huvudkontoret.⁵⁵ Idag är dock synen en annan enligt Selskabsskatteloven § 1, stk. 6. Avgörande för huruvida ett bolags verkliga ledning utövas i Danmark beror istället på en konkret värdering av de faktiska förhållandena avseende beslutsfattandet i bolaget. Vid denna värdering läggs avsevärd vikt vid beslut som har att göra med bolagets löpande förvaltning. Denna sköts i regel av den verkställande direktören och hans närmaste. Ointressant är därför i allmänhet bolagsstämmebeslutens och aktieägarnas hemvist. Som utgångspunkt är inte heller styrelsen intressant. Men platsen för styrelsens arbete kan, enligt Mattsson, dock vara av intresse, i den mån styrelsen utför den dagliga ledningen. Platsen där styrelsen verkligen fattar sina beslut är då avgörande för spørsmålet om var den verkliga ledningen utövas. Detta kan vara aktuellt i fall, när t ex styrelseordföranden reellt utövar den dagliga ledningen av bolaget, såsom inte alltför sällan är det vanliga i mindre bolag, eller när besluten är fattade före det tillfälle då det formella styrelsemötet hålls.⁵⁶ I en hel del fall sköter inte styrelsen den dagliga ledningen och i dessa fall ses istället till vem och var den löpande förvaltningen sker, innebärandes att styrelsens säte blir irrelevant. Det är också viktigt att poängtera att var ledningen bor är utan intresse, det viktigaste är nämligen var ledningen utövas.⁵⁷

Det ligger i sakens natur att i bolag där det inte förekommer några beslut av karaktären löpande förvaltning, såsom i vissa bolag vars enda uppgift är att förvalta aktier, är det omöjligt att tillämpa ovanstående bedömningsgrund. Alternativet har därför blivit att se till var andra beslut än dagliga förvaltningsbeslut tas. Mattson hävdar att avgörandet i sådana situationer faller på var ledningsfunktionerna ligger och var strategiska beslut fattas. Om reella beslut i t ex ett holdingbolag, som är registrerat i utlandet, träffas i Danmark anses bolaget vara danskt oavsett platsen för den formella ledningen eller styrelsesammanträdenas hållande.⁵⁸

Den danska selskabsskatteloven innehåller en viktig inskränkning vid tillämpningen av begreppet verklig ledning. Inskränkningen rör vissa bolag som är obegränsat skattskyldiga i ett land, under förutsättning att ett dubbelbeskattningsavtal mellan Danmark och landet stadgar, att Danmark skall lindra dubbelbeskattningen av

⁵⁵ Ibid. s 152.

⁵⁶ SOU 1995:134 s 46.

⁵⁷ Lars Eriksen kommenterade i Skat Utland 1996/5 nr 150 två förhandsbesked gällande hur begreppet "ledelsens saede" skulle bedömas. I förhandsbeskedet Tfs 1996 nr. 257 bedömdes ett fiskeriselskab. Ligningsrådet ansåg inte selskabet, som var obegränsat skattskyldigt i Kanada, såsom danskt. Visserligen hade de som utövade den dagliga ledningen och ägarna hemvist i Danmark, men då själva den löpande förvaltningen skedde i Kanada kunde inte företaget anses som hemmahörande i Danmark. I förhandsbeskedet Tfs 1996 nr. 476 LR fanns en svenskregistrerat bolag vara skattskyldigt i Danmark i enlighet med SEL § 1, stk. 6. Huvudparten av den dagliga ledningen fortgick i Danmark, beslut rörande aktier i bolaget träffades i Danmark samt direktören och styrelseledamöterna hade hemvist eller uppehåll sig i Danmark.

Slutsatsen av dessa förhandsbesked blir att var de som sköter den dagliga ledningen har sitt hemvist inte på något sätt är av avgörande betydelse. Deras hemvist kan dock beaktas för att ytterligare stärka bevisningen för varifrån ledningen sköts.

⁵⁸ SOU 1995:134 s 46.

inkomst från ett fast driftställe i det berörda landet enligt exemptmetoden eller genom att medge matching credit. Om någon av de nämnda metoderna skall användas anses bolaget inte vara hemmahörande i Danmark utan i det andra landet.⁵⁹

4.3 Verklig ledning i Storbritannien

Det brittiska rättssystemet består av flertalet regler som reglerar huruvida ett bolag (company) skall anses som brittiskt eller inte. Utgångspunkten är att om ett bolag är bildat i Storbritannien så har det också hemvist där. Om det inte är bildat i Storbritannien, men dess verkliga ledning ("central management and control") utövas från landet så är det också hemmahörande där. Före år 1988 var det helt och hållet en sak för brittiska domstolar att avgöra ett bolags skatterättsliga hemvist, men sedan den 15 mars 1988 gäller emellertid enligt Section 66 Finance Act 1988, med undantag från vissa övergångsbestämmelser, att ett bolag automatiskt anses ha sin skatterättsliga hemvist i Storbritannien under förutsättning att det bildats där.⁶⁰ Men detta gäller således endast för i riket bildade bolag. Fortfarande är det således en ensak för rättspraxis att fastställa hemvisten för bolag som inte bildats i landet. Av särskilt intresse är ett rättsfall från 1900-talets början, avseende ett sydafrikanskt företag som var verksamt i Sydafrika. Majoriteten av styrelsemedlemmarna vistades dock i Storbritannien och de viktigaste driftsbesluten fattades i landet. Lord Loreburn uttalade i rättsfallet, *De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe* (1906), följande:

A company resides, for the purposes of Income Tax, where its real business is carried on --- I regard that as the true rule; and the real business is carried on where the central management and control actually abides.

Lord Loreburn fokuserar sig på var "the real business is carried on" och att den är "carried on where the central management and control actually abides". Den uttalade principen har bekräftats och erkänts i en rad senare rättsfall. Lord Radcliff fastslog t ex i fallet *Bullock v Unit Construction Company* (1959) följande:

I do not know of any other test which has either been substituted for that of central management and control, or has been defined with sufficient precision to be regarded as an acceptable alternative to it. To me --- it seems impossible to read Lord Loreburn's words without seeing that he regarded the formula he was propounding as constituting the test of residence.

Om ett bolag inte är bildat i Storbritannien är det i enlighet med det ovanstående nödvändigt att undersöka huruvida platsen för

⁵⁹ Ibid. s 46.

⁶⁰ Ibid. s 50.

den verkliga ledningen – "place of central management and control" - ligger inom rikets gränser. Domstolarna, som prövat frågan och således innebörden av begreppet, synes i sina bedömningar ha fäst stor vikt vid var den egentliga kontrollen ("the highest level of control") av verksamheten utövas, vilket innebär att det är den högsta ledningen som fokus riktas mot. Om den egentliga kontrollen innehåller någon aktiv inblandning torde, enligt Mattsson, vara irrelevant, utan passiv tillsyn är tillräckligt.⁶¹ Ofta sammanfaller dock platsen för den egentliga kontrollen med var bolagets huvudsakliga funktioner finns, men så är inte alltid fallet.

Det är inte sällan svårt att avgöra om ett bolag utövar sin verkliga ledning i en stat. Brittisk praxis betonar vikten av att bedömningen görs utifrån fakta. Följden blir att sammanvägda faktorer som i ett fall leder till att bolaget bedöms såsom hemmahörande i Storbritannien, i nästa inte nödvändigtvis, var för sig, anses vara av avgörande betydelse. Viss vägledning finns dock att finna i praxis avseende vilken vikt som ges åt varje enskild omständighet. Den tyngsta posten anses vara platsen för styrelsemöten, under förutsättning att det är styrelsen som utövar den verkliga ledningen. Om styrelsen endast består av en s.k. målvakt är alltså orten för styrelsemötena utan betydelse. Likaså varierar intresset för nämnda omständighet om endast en styrelseledamot tilldelats en dominerande ställning, med följd att sammanträdena endast blir av karaktären informationsmöten.⁶² Generellt kan hävdas att vid tvivel över var ett bolags verkliga ledning utövas tillämpar de brittiska skattemyndigheterna följande modell:

- (i) Först undersökes huruvida det är styrelsen som de facto svarar för den verkliga ledningen.
- (ii) Om så är fallet fastställer man var styrelsen utövar den verkliga ledningen. Denna plats är inte nödvändigtvis orten för styrelsemötena.
- (iii) Om styrelsen inte utövar den verkliga ledningen, tar man, om möjligt, reda på vem eller vilka som svarar för den verkliga ledningen och på vilken plats det görs.⁶³

Modellen är inte helt utan brister. Särskilt svår har den varit att använda då det handlar om moder-dotterbolagsrelationer. Orsaken är, att då ett dotterbolag i varierande grad kontrolleras av sitt moderbolag blir risken stor att svårigheter uppkommer vid bedömningen huruvida dotterbolaget är mer eller mindre självständigt. Självständiga dotterbolag bör nämligen bedömas autonomt.⁶⁴

⁶¹ Ibid. s 51.

⁶² Ibid. s 51.

⁶³ Ibid. s 51.

⁶⁴ Ibid. s 52.

4.3.1 Storbritannien och dubbelbeskattningsavtal

Storbritannien har i likhet med Sverige ingått flertalet dubbelbeskattningsavtal. Art 4 p 3 i OECD:s modellavtal talar om ett bolags "effective management". Begreppet översätts, i överensstämmelse med "central management and control", till svenska till verklig ledning. Det bör dock poängteras att det finns skillnader mellan uttrycken "effective management" samt "central management and control". En distinktion kan skönjas då ett bolag sköts av en i Storbritannien sittande verkställande direktör, samtidigt som den avgörande makten vilar hos en styrelse med sammanträden endast i utlandet. Som tidigare nämnts tar "place of central management and control" sikte på platsen för utövandet verksamhetens högsta ledning snarare än var den huvudsakliga affärsverksamheten och löpande förvaltningen bedrivs. Följden blir att bolaget inte anses hemmahörande i Storbritannien, då inte principen om "effective management" tillämpas i riket. I ett omvänt fall, d.v.s. att den verkställande direktören sitter i utlandet och styrelsen endast sammanträder i Storbritannien, blir tillämpningen något mer komplicerad. Orsaken är ändringarna som genomfördes i och med 1994 års Finance act. De nya systemet tar sin utgångspunkt i de sk "tie-break"-reglerna som vanligtvis förekommer i Storbritanniens dubbelbeskattningsavtal. Följden har blivit att om ett bolag skatterättsligt dels anses hemmahörande i Storbritannien antingen p g a att det är bildat eller p g a att dess "central management and control" ligger där dels anses hemmahörande i en stat med vilken Storbritannien har ett skatteavtal innehållandes en "tie-breaker"-klausul, som avgör hemvistfrågan till den andra statens fördel, skall bolaget behandlas som icke hemmahörande i Storbritannien.⁶⁵

4.4 Verklig ledning i Nederländerna

I en uppsats rörande begreppet verklig ledning vore det ett misstag att inte nämna Nederländernas syn på begreppet verklig ledning. Orsaken är att Holland representerar en osedvanligt liberal syn på begreppet vid dess tillämpning. Som utgångspunkt innehåller holländsk skatterätt två regler för bestämmande av hemvist. Den första säger att ett bolag som bildats i landet anses vara hemmahörande där. Den andra är ett alternativ till den första. Den ger uttryck för principen att om ett bolag är bildat i utlandet skall det ändå anses som holländskt, i fall dess verkliga ledning utövas i landet. Hittills följer holländsk lagstiftning det som gäller för många andra stater. Men i Nederländsk lagstiftning återfinns även en generell regel som är relevant för bestämmande av var ett bolag skall anses hemmahörande. Regelen lyder som följer: "Var --- en juridisk person är hemmahörande bestäms i enlighet med omständigheterna". Som synes är bestämmelsen oerhört vid till sin utformning, vilket innebär att det i princip står domstolarna fritt att väga alla relevanta aspekter och omständigheter mot varandra

⁶⁵ Ibid. s 52.

vid avgörandet av var ett bolag skall anses hemmahörande. På grund av detta har rättspraxis blivit av oerhörd betydelse för förståelsen av de skatterättsliga hemvistbegreppen. Mer korrekt vore det, enligt Mattsson, att säga att praxis är av vikt för avgörande av vilka kriterier som skall vara uppfyllda, i varje enskilt fall, för att verklig ledning skall anses utövad i Holland, då det ligger i sakens natur att tvister sällan uppstår gällande var ett bolag bildats.⁶⁶

De olika kriterier som holländska domstolar beaktar, vid sina bedömningar huruvida ett företag utövar sin verkliga ledning i staten, är beroende av vilket sorts företag som bedöms. I regel är dock platsen för den dagliga ledningen och förvaltningen av företaget av särskild vikt.⁶⁷ Det är inte självklart att det är den verkställande direktören som sköter det nyss nämnda, utan det kan likaväl vara en syrelseledamot med stora personliga befogenheter. Dessa har ofta tilldelats honom på ett omfattande ägarskap.

Om i Nederländerna hemmahörande delägare, inte över huvudtaget är satta att leda förvaltningen, kan inte utan vidare företaget anses vara hemmahörande i Holland. Endast om en delägars engagemang är större än i normalfallet blir hans bosättning av intresse. Om en individ dock är både delägare och styrelseledamot kan bosättningen ha betydelse. I Holländsk rättspraxis har nämligen fastslagits att platsen för företagsledningen är av värde. Hålls alla styrelsesammanträden i Nederländerna och ligger samtidigt huvudkontoret där är möjligheten stor att den verkliga ledningen bedöms såsom utövades i landet. Vad gäller platsen för företagsledningen är också bolagsstämmornas huvudort av betydelse.⁶⁸

Som tidigare berörts är den holländska bedömningen liberal. Det har inneburit att staten beaktat omständigheter som andra länder inte anser vara av betydelse. Exempelvis har särskilt intresse, i vissa fall, riktats mot de anställda och vilka kunskaper de besitter. Om verksamheten kräver specialkunskap eller yrkesskicklighet, har det ansetts vara relevant var denna är tillgänglig. Om endast viss professionell personal kan utföra företagsverksamheten spelar platsen där denna finns tillgänglig roll för domstolens beslut i frågan om var bolaget anses vara hemmahörande. I ett fall har detta kriterium varit särskilt viktigt, nämligen för koncernägda försäkringsbolag (captive insurance companies).⁶⁹

De materiella kriterier som hittills nämnts bör för fullkomlighetens skull utökas med ytterligare tre. Viss relevans har nämligen platsen för årsredovisningens upprättande och platsen där räkenskaperna förts. Likaså har valutan som används i räkenskaperna viss betydelse. I och med EMU:s ikraftträdande och

⁶⁶ Ibid. s 54.

⁶⁷ Ibid. s 54.

⁶⁸ Ibid. s 55.

⁶⁹ Ibid. s 55.

därmed den påbörjade användningen av euron kommer dock det sistnämnda kriteriet att förlora en del av sin betydelse.⁷⁰

I en del fall kan problem uppstå vid klarläggandet av platsen för företagets verkliga ledning, t ex då det kan vara svårt att undersöka de materiella kriterierna eller då de inte ger någon ledning. I Holland beaktar man i sådana fall istället formella kriterier, såsom företagets legala säte och i vilket företagsregister företaget är registrerat. Det bör dock poängteras att i normalfallet är de formella kriterierna främst till för att avgöra bevisbördefrågan. Om de är uppfyllda, d.v.s. företaget formellt är holländskt, blir det i regel de nederländska skattemyndigheternas motpart som skall bevisa att det är utländskt.⁷¹

4.5 Kort om ytterligare stater och begrepp

Det finns fler hemvistbegrepp än de hittills nämnda. Kort skall därför några ytterligare begrepp kommenteras, för att ge en bättre överblick över vilka grunder en stat kan använda sig av, när den avgör huruvida ett bolag har hemvist i den aktuella staten.

A Inkorporeringsprincipen/registreringsprincipen ("incorporation")

Storbritannien tillämpar bolagsbildning som en alternativ grund sedan 1988. Likaså använder sig Nederländerna av begreppet bolagsbildning som kriterium för hemvist. Värt att nämna är att även Tyskland, Australien och USA använder sig av bolagsbildning som grund för hemvist. USA använder sig endast av kriteriet bolagsbildning till skillnad från många andra stater.⁷²

B) Bolagets säte ("company seat")

Som regel kan bolagets säte definieras som platsen där den centrala ledningen och administrationen utövas och där den högsta ledningen och kontrollen av bolaget finns. Det som är väsentligt att ha i åtanke är dock att det inte är nödvändigt att den faktiska ledningen bedrivs på platsen.⁷³ Frankrike är en av de få stater som använder sig av bolagets säte som ensamt kriterium för bestämmande av skatterättslig hemvist.

C) Huvudkontor ("Headquarters or principal office")

I den stat där huvudkontoret är registrerat anses det skatterättsliga hemvistet ligga. Japan är så gott som ensamt att tillämpa nämnda princip. Det är dock i Japan så att om bolaget bildas där måste det också registreras i landet.⁷⁴

D) Bolagets huvudsakliga affärsverksamhet ("the company's main activity")

⁷⁰ Ibid. s 54.

⁷¹ Ibid. s 55.

⁷² Ault. Comparative income taxation, s 371.

⁷³ Ibid. s373.

⁷⁴ Ibid. s 371.

Länder som ser till var den huvudsakliga affärsverksamheten bedrivs är bl. a. Italien samt Israel.

E) Huvuddelägarskap ("control")

Vissa länder ser särskilt till var de olika delägarna är hemmahörande eller vilken nationalitet de har för att bestämma bolagets hemvist. Ett land som särskilt ser till detta kriterium är Australien. Om majoriteten av aktieägarna är hemmahörande i Australien och samtidigt affärsverksamheten bedrivs där anses bolaget som australiensiskt. Det bör dock poängteras att man inte som regel beaktar ägande genom andra bolag.⁷⁵

4.6 Sammanfattning av jämförelsen

Som synes finns det flertalet sätt att bestämma en associations skatterättsliga hemvist. Här följer en sammanfattning av de omtalade ländernas sätt att bestämma hemvist. Det förtjänar att nämnas att de principer som kommenteras tar sin utgångspunkt i 1987 års IFA-kongress gällande bolags skatterättsliga hemvist:

1) Central management and control

"Central management and control" är det begrepp som starkast förknippas med Storbritannien. I brittisk praxis har fastslagits att där den centrala ledningen och där den bestämmande kontrollen finns där skall bolaget anses ha sin skatterättsliga hemvist. Främst syftar begreppet på styrelsens verksamhet.

Ett annat land som också använder sig av den nämnda principen är Australien. I australiensisk rättspraxis har tre omständigheter definierats som är särskilt viktiga för bedömningen av var ett bolag har sin ledning och kontroll. Dessa är styrelsemedlemmarnas bosättningsort, platsen för styrelsemötena samt platsen där bolagets generella policy utvecklas.⁷⁶ Att Storbritannien samt England tillämpar samma system är inte på något sätt en slump. Båda länderna tillhör ju Samväldet.

2) "Company management and effective management"

Då ett bolag bildats utomlands och/eller har sitt säte utomlands men ändå har sin verkliga ledning i landet kan det av olika skäl vara bra att använda sig av ett alternativt kriterium för bestämmande av skatterättslig hemvist. Många länder som använder sig av säte som grundkrav har därför lagt till verklig ledning som alternativ. Detta gäller bl. a. Österrike och Belgien,⁷⁷ men även Danmark. De länder som använder sig av "company management" eller "effective management" som anknytningsrekvisit ser, till skillnad från de stater som nyttjar begreppet "central management and control", inte alls lika starkt

⁷⁵ Ibid. s 372.

⁷⁶ Ibid. s 372.

⁷⁷ SOU 1995:134 s 59.

till styrelsens handhavanden, utan koncentrationen riktas i stället mot var den dagliga ledningen och löpande förvaltningen utövas.

3) The circumstances (Omständigheterna i det enskilda fallet)
Bedömningen sker utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Synsättet är ytterst liberalt och tillämpas bl. a. av holländska skattemyndigheter. I regel innebär det att en mängd omständigheter, i det enskilda fallet, vägs samman för att avgöra hemvistfrågan. I realiteten beaktar dock Nederländerna som utgångspunkt för bestämmande av hemvist platsen för ett bolags verkliga ledning. Det bör kanske poängteras att i de flesta länders lagar ses vid bedömningen av begreppet verklig ledning till det enskilda fallet. Skillnaden från det holländska synsättet är dock att bedömningen är mer strikt.

4) Övriga
Förutom de tre ovan nämnda begreppen använder länder, i sin interna internationella skattelagstiftning, sig av följande tidigare nämnda principer: inkorporationsprincipen, sätesprincipen, huvudkontorsprincipen, verksamhets-principen samt huvuddelägarskapsprincipen.

Som synes finns det många olika alternativ för att bestämma ett företags skatterättsliga hemvist. De begrepp som framförallt har att göra med själva den verkliga ledningen är "central management and control", "company management and effective management" samt "the circumstances". Men i viss mån kan även verksamhetsprincipen och huvuddelägarskapsprincipen sorteras under denna grupp. Visserligen är det inte nödvändigt att platsen för affärsverksamheten eller huvuddelägarna bosättningsort, sammanfaller med platsen från vilken den verkliga ledningen utövas. Men inte sällan är så fallet.

Kapitel V. Verklig ledning i Sverige

5.1 Inledning

Hittills har en allmän orientering i den interna internationella skatterätten presenteras. Dessutom har begreppet verklig ledning förklarats utifrån olika perspektiv. Det är därför dags att föra uppsatsen ett steg längre. I fortsättningen kommer Sverige att ta en mer aktiv del i arbetet och istället för att fokus främst ligger på den "internationella arenan" kommer koncentrationen ligga på den svenska interna internationella skatterätten.

5.2 Luxemburgparagrafen

Fram till år 1994 fanns i svensk skattelagstiftning ett undantag från principen att obegränsad skattskyldighet endast föreligger om det rör sig om en svensk juridisk person. Undantaget bestod av en

paragraf som kom att kallas Luxemburgparagrafen och hade sin plats i 2 § 12 mom. SIL, tidigare 64 § 2 mom. KL (se bilaga 1). Luxemburgparagrafen tillkom genom lagstiftning år 1933. Grunden för lagstiftningen var SOU 1931:40 och sedermera prop. 1933:171. Av betänkandet framgår att paragrafens uppkomst berodde på farhågorna för en utvecklig där svenska medborgare överförde kapital i form av värdepapper till utländska holdingbolag i syfte att undandra sig svensk beskattning och samtidigt, genom sitt bolagsinflytande, kunna förfoga över tillgångarna och avkastningen som om de vore direkta ägare.⁷⁸ M.a.o. ville lagstiftaren, enligt Lindencrona, förhindra kapitalackumulation i utländska holdingbolag.⁷⁹

1928 års bolagsskatteberedning som presenterat förslaget hade varit väl medveten om de grundläggande problemen, som i utlandet domicilierade svenskägda holdingbolag innebar; det vill säga att förvaltningsbolag utan tekniska problem egentligen kunde upprättas var som helst och att det fanns ett starkt incitament att upprätta dem i lågskatteländer och samtidigt leda företaget från Sverige utan att svensk skatt aktualiserades, då det svenska anknytningskriteriet utgick från registrering.⁸⁰ För att komma tillrätta med dessa problem valde lagstiftaren en konstruktion där anknytningskriteriet istället blev platsen ifrån vilken företagets verklig ledning utövades. Dessutom valde lagstiftaren att betrakta den utländska juridiska personen som en ekonomisk förening. Genom att göra det möjliggjordes den tekniska förenklingen att även överskott vid likvidation kunde betraktas som utdelning.⁸¹

Som synes innehöll Luxemburgparagrafen begreppet verklig ledning. Men vad innebar "verklig ledning" enligt Luxemburgparagrafen? Då lagparagrafen tillämpats minst sagt sparsamt finns ingen omfattande rättspraxis som fullständigt kan lösa spørgsmålet. Istället får man se till förarbetena. Departementschefen uttalade i prop. 1933:171 s 14, som i stort anslöt sig till SOU 1931:40, "att vid bedömningen om ett i utlandet registrerat företag skulle i beskattningshänseende betraktas som svenskt skulle hänsyn tas till föreliggande sakförhållanden och inte till det sätt som man ansett sig böra tillämpa vid utseende av personer, som formellt svarade för företagets ledning". Då den formella ledningen inte skulle ha någon betydelse skulle inte heller platsen där ledningen hade sina sammanträden vara av intresse.⁸² Inte heller skulle förläggandet av fast driftställe i ena eller andra landet vara avgörande. Departementschefen ansåg att om en lagstiftningsåtgärd vidtogs just för att förebygga en alltför stark bundenhet vid formella faktorer, låg det i sakens natur, att man inte skulle låta dylika faktorer av mera underordnad betydelse sätta en sådan ur kraft. Istället skulle ses till reella omständigheter

⁷⁸ SOU 1931:40 s 151f.

⁷⁹ Lindencrona. Skatter och kapitalflykt, s 273.

⁸⁰ Prop. 1933:171 s 12.

⁸¹ Lindencrona. Skatter och kapitalflykt, s 274. Se också Prop. 1933:171 s 15.

⁸² SOU 1995:134 s 71.

såsom t ex huruvida intressenterna var svenska.⁸³ Med svenska intressenter får dock inte förstås svenska intressenter bosatta utomlands, utan i Sverige bosatta intressenter. Mer sade egentligen inte 1933 års propositionen om begreppet verklig ledning. Vissa tillägg gjordes dock av Bevillningsutskottet. Som motiv för paragrafens införande anfördes bl. a., ”att enligt vad utskottet hade sig bekant, fall torde ha förekommit, då i Sverige bosatt svensk medborgare å andra utländska rättssubjekt än sådana, som var att hänföra till bolag eller sammanslutningar, såsom stiftelser, överlåtit förmögenhet men alltså förfogat däröver i samma ordning som om han varit ägare av förmögenheten. Därjämte torde hava förekommit, att aktiemajoriteten i utländska bolag visserligen formellt ägts icke av svensk medborgare, men att den exempelvis genom sig tillförsäkrad rätt att för ett bestämt pris förvärva aktier – s.k. optionsrätt – i verkligheten kunnat förfoga över bolaget på samma sätt som om han varit delägare”.⁸⁴

I början av 1960-talet såg riksdagen över Luxemburgparagrafen. Dubbelbeskattningssakkunniga levererade i SOU 1962:59 ett förslag till skärpning av regeln, bl. a. förordade de sakkunniga en utvidgning av skattskyldigheten till andra bolagskonstruktioner än dem som föll in under den ursprungliga lydelsen och dessutom vill de ändra ägarrekvisitet från huvudsakligt ägande till väsentligt ägande. Den på utredningen följande propositionen, prop. 1966:127, lämnade de delar som rörde Luxemburgparagrafen utan avseende, men trots det bör SOU:n kommenteras kort. Avseende ledningsrekvisitets innebörd anförde de sakkunniga, att det inte torde vara uppfyllt enbart av den anledningen att ett svenskägt utländskt bolag tillhörde en svensk koncern. För att den verkliga ledningen skulle anses utövad i Sverige borde också krävas, att de i Sverige bosatta ägarna utövade ledning och kontroll över exempelvis varuköp och varuförsäljningar eller anställning av personal eller annat sådant som kan sägas höra till den vanliga rutinen i ett företag.⁸⁵ Vad de sakkunniga syftade på var alltså att det viktiga för bedömningen var vem som handhade den dagliga ledningen och löpande förvaltningen. De ansåg med andra ord att det var av ringa eller obefintlig betydelse om de i Sverige bosatta ägarna endast drog upp de stora riktlinjerna, såsom mål och strategi. Hur stort engagemang ägarna skulle behöva ha i den löpande förvaltningen för att deras bosättning skulle beaktas nämndes inte i utredningen och inte heller sades något om huruvida det räckte med passiv kontroll av den dagliga ledningen.

Vad gäller ägarnas betydelse, för bestämmande av verklig ledning, avgjordes ett förhandsbesked 1958, RN 1958 3:7a.⁸⁶ I det kom rättsnämnden fram till att ett värdepappersbolag, Articolo AG, ansågs såsom svensk p g a att dess verkliga ledning utövades i Sverige, då 245 av 250 aktier innehades av en i Sverige bosatt

⁸³ Prop. 1933:171 s 12.

⁸⁴ Bet. 1933:64 s 11.

⁸⁵ SOU 1962:59 s 223.

⁸⁶ Det bör påpekas att 1958 års förhandsbesked levererades innan 1962 års SOU presenterats. Möjligtvis ändrade lagstiftaren sin syn på begreppet verklig ledning, en aning, i och med denna.

fysisk person, trots att enmannastyrelsen hade sitt säte i Schweiz. Rättsnämnden fäste alltså störst vikt vid delägarskapet och bortsåg därmed från styrelsens säte.⁸⁷ Ingenting särskilt nämndes i förhandsbeskedet om var den dagliga ledningen utövades. Men trots att ingenting sades om var den dagliga ledningen utövades skulle jag vilja hävda, framförallt med 1962 års SOU i åminnelse och särskilt efter dennas tillkomst, att Luxemburgparagrafens definition i mångt och mycket liknade den idag gällande danska definitionen och således inte den brittiska, då den framförallt fokuserade på den dagliga ledningen och i stort bortsåg från det centrala styret, vilket det brittiska uttrycket "central management and control" gör. I bred utsträckning liknade det svenska begreppet också det holländska. Men det vore ingen överdrift att hävda att den svenska lagstiftaren inte hade avsett att användningen skulle vara lika liberal som begreppet "the circumstances", vilket tillämpas i Nederländerna; i varje fall inte efter 1962 års SOU.

I och med reformeringen av företagsbeskattningen 1993⁸⁸ föreslogs en ändring av definitionen av det då nyligen införda begreppet utländska bolag⁸⁹. Samtidigt föreslogs ett avskaffande av Luxemburgparagrafen. Regeringen anförde i propositionen att för paragrafens tillämplighet krävdes att en rad rekvisit var uppfyllda, vilket ledde till att den var oerhört svår att effektuera. Dessutom var den svenska beskattningen beroende av att utländska myndigheter bidrog till att skatteunderlaget kunde fastställas. Regeln sågs förövrigt, vid denna tidpunkt, endast som ett komplement till den år 1989 införda CFC-lagstiftningen och denna funktion kunde enligt propositionen undanröjas genom förslaget till ändring av begreppet utländska bolag.⁹⁰ På grund av anförda skäl upphörde Luxemburgparagrafen att gälla år 1994.

5.3 Verklig ledning och legalitetsprincipen

Dagens svenska hemvistregel är som nämnts mycket enkel att tillämpa. Om det krävs registrering för en juridisk person och denna har skett inom landets gränser anses den juridiska personen skatterättsligt såsom svensk. Om det inte förekommer ett registreringskrav för en viss sorts juridisk person (t ex stiftelser) ser myndigheterna istället, som utgångspunkt, till styrelsens säte (se ovan kap 1 för en utförligare diskussion). Sällan eller aldrig uppstår några problem vid bestämmande av hemvist när stater använder sig av dessa två anknytningskriterier. Begreppet verklig ledning är dock inte lika enkelt att tillämpa, då det är mycket vidare till sin innebörd, och ofta leder till problem då det gäller att fastställa en definition av uttrycket. Nils Mattsson anser, i SOU 1995:134, att den dagliga ledningen bör vara avgörande. Men inget helt klart besked ges av begreppets omfattning eller betydelse. Nils

⁸⁷ Förhandsbeskedet överklagades till regeringsrätten. Men ingen ändring gjordes där. SOU 1995:134 s 41.

⁸⁸ Se prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU 15, SFS 1993:1543.

⁸⁹ Begreppet utländska bolag infördes i svensk lagstiftning år 1989. Se prop. 1989/90:47 samt bet. 1989/90:SkU 16. Den svenska CFC-lagstiftningen har också nämnda proposition som grund.

⁹⁰ SOU 1995:134 s 41.

Mattsson nöjer sig istället med att konstatera att det inte är möjligt att:

...fastställa principer som skulle vara allmängiltiga. Det är omständigheterna i det enskilda fallet som måste vara avgörande för bedömningen. Detta har blivit regeln i alla andra länder och måste även vara utgångspunkten för en motsvarande svensk bestämmelse. Att uppställa en generell regel som mer precist anger vad som skall förstås med verklig ledning är således inte möjligt.⁹¹

Citatet visar på svårigheten med att fastställa innebörden av verklig ledning. Och det bör framhävas att det vore synnerligen beklagligt om en framtida lagstiftning skulle avstå från att förklara ett begrepp av sådan dignitet. Inte minst ur rättssäkerhetssynpunkt. Torbjörn Arve har attackerat begreppet utifrån denna aspekten. I skattenytt skriver han angående verklig ledning:

Vad lagstiftaren i Sverige icke ens har förmått att själv definiera, är dessutom i ett demokratiskt samhälle (d.v.s. i ett "land som med lag skall byggas") ett otänkbart och godtyckligt underlag för ett sådant påbud för dess näringsliv. Förmår således lagstiftaren icke ens att precisera vad "verklig ledning" konkret innebär, på ett för svenska företagare rimligen begripligt språk, så bjuder den svenska regeringsformen och de rättsliga från de gamla Domarreglerna nedärvda svenska rättstraditionerna lagstiftaren att hålla an med en så uppenbart diffus och oklar lagstiftning som utredningsförslaget innebär. Det ger uppenbarligen icke företagare och andra medborgare "verklig ledning" för sitt handlande.⁹²

Vad Torbjörn Arve syftar på i sin kritik är att om begreppet verklig ledning infördes i svensk skattelagstiftning såsom ett anknytningskriterium skulle den svenska rätten inte uppfylla den grundläggande legalitetsprincipen. Framförallt kravet på förutsebarhet skulle äventyras. Visserligen finns det möjlighet att begära förhandsbesked, men förutsebarhetskravet är dock inte tillgodosett allena av denna anledning. Lagstiftaren måste även kunna utforma skatteregler som ger den enskilde en chans att på förhand förutse vad som skatterättsligt händer om han genomför sina transaktioner. Viktigt är då att lagreglerna inte är för vaga. Anders Hultqvists hävdar dock att det inte finns någonting som säger hur opreciserad en lagbestämmelse i skatterätten får vara för att uppfylla kravet på bestämdhet, utan tvärtom har aldrig en skattebestämmelse underkänts av den anledningen att den varit för vag.⁹³ Jag skulle därför vilja hävda att om begreppet verklig ledning infördes i Sverige skulle det inte underkännas av den anledningen att det är för vagt, oavsett vilken inställning vederbörande har till begreppets vara eller icke vara.⁹⁴

⁹¹ 1995:134 s 74.

⁹² Arve. Verklig ledning, SN 1996, s 546.

⁹³ Hultqvist. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s 185.

⁹⁴ Avsikten med detta avsnitt var endast att peka på att det finns problem i förhållandet mellan verklig ledning och legalitetsprincipen, inte att lösa problemet eller närmare diskutera det.

DEL III. Problem för lagstiftaren och den skattskyldige då begreppet verklig ledning inte används i Sverige.

Kapitel VI. Problem för lagstiftaren och den skattskyldige

6.1 Allmänt

I förevaranden kapitel kommer de eventuella problem som det innebär för lagstiftaren och den skattskyldige, då Sverige inte tillämpar begreppet verklig ledning, att behandlas. Avsikten är inte att göra en uttömmande och därmed fullständig behandling av de eventuella problemen, utan endast de viktigaste och samtidigt mest aktuella frågorna skall diskuteras.

I denna del VII utgår jag från de två huvudbetydelseerna av begreppet verklig ledning, d.v.s. "effective management" samt "effective management and control". I regel är det utan betydelse, vilket av begreppen som tillämpas. Om så inte är fallet kommer det att särskilt betonas. Med andra ord är det införandet av någon form av verklig ledning som sådant, som kan leda till att problem, i förekommande fall, kan lösas. Det bör också poängteras att i det följande kommer verklig ledning blott ses som ett alternativ till redan existerande hemvistkriterier och således skall det ej uppfattas som om registreringskrav o.d. skall avskaffas.

Till sist förtjänar det att påpekas att detta avsnitt framförallt utgår från bolagsformen aktiebolag. Det innebär dock inte att det endast kan uppstå problem för aktiebolag. Orsaken till valet av nämnda bolagsform är att det är en bolagsform som det ofta finns en motsvarighet till i andra länder,⁹⁵ och som möjligtvis kommer att betraktas som svenska aktiebolag om de har sin verkliga ledning i Sverige. Detta beror dock på hur lagstiftaren, om verklig ledning införs, väljer att se de skilda utländska juridiska personerna.

6.2 Problem ur lagstiftarens perspektiv

⁹⁵ Se t.ex. Gesetz betreffend die Aktiengesellschaft i Tyskland, Companies act 1985 i Storbritannien samt Law No. 66-537 of July 24, 1966, on commercial companies i Frankrike.

6.2.1 Problem med hänsyn till OECD:s modellavtal

6.2.1.1 Artikel 4⁹⁶

Som tidigare nämnts följer de svenska dubbelbeskattningsavtalen som regel OECD:s modellavtal till punkt och pricka. Följden av det har blivit att art 4 (se bilaga 5) i modellavtalet mer eller mindre kopierats in i de svenska skatteavtalen. Enligt denna skall staterna, för att bestämma ett företags hemvist, som utgångspunkt se till sin interna skatterätt. I många fall för detta med sig att företaget anses ha dubbel hemvist. För att lösa detta problem finns, i de av Sverige ingångna avtalen, som regel en s.k. "tie-breaker". Den kommer till rätta med problemet genom att ge uttryck för principen att det land i vilket företaget utövar sin verkliga ledning, skall betraktas som hemviststat, d.v.s. om ett företag anses hemmahörande i staten A och B enligt respektive lands interna rättsordning, så anses dock företaget endast ha hemvist i det land där den verkliga ledningen utövas. Kan man då anse hela frågan såsom löst? Naturligtvis inte. I svensk rätt anses nämligen, som tidigare nämnts, inte ett dubbelbeskattningsavtal kunna utvidga utan endast begränsa den interna skatterätten. Följden av det blir att, då svensk skattelagstiftning inte använder sig av begreppet verklig ledning, Sverige inte under några förutsättningar kan betraktas som hemviststat.⁹⁷ Lagstiftaren går med andra ord miste om den beskattningsrätt som annars tilldelats den. Det bör dock framhållas, att detta inte nödvändigtvis leder till att företaget helt och hållet undgår beskattning, emedan det gäller en regel som skall lösa problemet med dubbel hemvist kvarstår i regel den andra staten som hemviststat.⁹⁸ Denna assymetrin, som blir resultatet av att Sverige inte kan använda regeln, trots att andra länder kan det, anser Nils Mattsson vara störande.⁹⁹

6.2.1.2 Artikel 8¹⁰⁰

Det finns värre uppgifter att lösa för de svenska myndigheterna än den nyss nämnda. Dessa gäller förhållandet mellan svensk intern skatterätt och OECD-artiklarna 8 (se bilaga 6), 13 punkt 3 samt 22 punkt 3.

Artikel 8 är en fördelningsartikel som reglerar beskattningen av sjöfart, trafik på inre vatten och luftfart. Artikelns läsaren skall inte förledas av att endast skepp, luftfartyg och båtar berörs i art 8. Dessa begrepp tolkas nämligen vitt. Enligt kommentarerna till modellavtalet omfattas en rad verksamheter som på ett eller annat sätt har med sjöfarten eller luftfarten att göra, t ex försäljning av färdbiljetter för andra företag, upprätthållande av busstrafik

⁹⁶ Se avsnitt 3.2.1.

⁹⁷ Glöm dock inte att bolaget kan vara registrerat i Sverige.

⁹⁸ SOU 1995:134 s 66.

⁹⁹ Ibid. s 66.

¹⁰⁰ Se avsnitt 3.2.1.

mellan en stad och dess flygplats, utförande av reklam och kommersiell propaganda samt transport av varor med lastbil mellan nederlag och hamn eller flygplats.¹⁰¹ Däremot omfattas ej ren hotellverksamhet och varvsverksamhet av bestämmelserna. Det är viktigt att påpeka att verksamheten som regleras i denna artikeln måste vara en del i den "internationella trafiken" Detta begrepp definieras i art 3 punkt 1d), och åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten.

Beskattningsrätten i art 8 är som nämnts beroende av var företaget har sin verkliga ledning. Det är endast den stat, i vilken den verkliga ledningen utövas, som har möjlighet att beskatta skeppen, luftfartygen samt båtarna. Problem kan därför uppstå för stater som inte tillämpar begreppet verklig ledning i sin interna skatterätt med mindre att landets myndigheter och domstolar är underkastade regler om att den interna skatterätten kan utökas medelst dubbelbeskattningsavtal¹⁰².

Då svensk lagstiftning inte använder sig av begreppet verklig ledning och samtidigt är underkastad nämnda begränsning, blir följden av detta resonemang att för Sverige eventuellt tilldelad beskattningsrätt kan gå förlorad. Konsekvensen kan bli att hela inkomsten undgår beskattning. Orsaken till att vederbörande uppnår total skattefrihet kan vara att den andra avtalsslutande staten i dubbelbeskattningsavtalet avstått från rätten att utnyttja interna regler som ger den möjlighet att under normala omständigheter beskatta inkomsten.¹⁰³ Detta får anses som oerhört olyckligt, då det strider mot OECD avtalets syfte samtidigt som det uppmuntrar till treatyshopping. För att klargöra detta något invecklade resonemang är det på sin plats med ett exempel.

Företaget Skeppstransport är registrerat i landet A med vilket Sverige har ett dubbelbeskattningsavtal. Sverige tilldelas en uteslutande beskattningsrätt enligt avtalet på den grunden att företagets verkliga ledning utövas i Sverige. Då Sverige inte tillämpar begreppet verklig ledning och dubbelbeskattningsavtalet inte kan utvidga utan endast begränsa beskattningsrätten kan ej företaget beskattas i Sverige. Inte heller staten A kan beskatta inkomsten, då avtalet begränsat staten A:s oinskränkta beskattningsrätt genom att föreskriva att begreppet verklig ledning skall avgöra frågan om rätten att utöva beskattningsmakten.

För att undvika ett resultat där inkomsten över huvud taget inte beskattas, har länder som inte använder sig av verklig ledning som hemvistrekvisit, såsom Sverige, i vissa fall, dock i ganska få, infört

¹⁰¹ Francke m.fl. Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor. Se s 93 punkt 8.

¹⁰² För mer läsning om denna den Gyllene regeln se Lindencrona, Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt, SvSkT 9/1992.

¹⁰³ Emanuelsson-Korsell, Lindén. Verklig ledning – hemvistreglerna för juridiska personer, SN 1996 s 215.

s.k. subject-to-tax regler i sina dubbelbeskattningsavtal. En sådan har Sverige infört i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna. Enlig art 8 i nämnda skatteavtal föreskrivs att inkomst genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Om denna stat på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i sin helhet, skall inkomsten beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken företaget har hemvist. Regeln innebär att om beskattningsrätten inte fullt kan utnyttjas, i den stat i vilken företaget har sitt hemvist enligt regeln om verklig ledning, skall beskattningen övergå till den andra staten. En likartad subject-to-tax bestämmelse finns i art 13 p 3. I vissa fall har Sverige i sina dubbelbeskattningsavtal infört generella subject-to-tax klausuler. Sådana går att finna i det nordiska skatteavtalet samt skatteavtalet med Frankrike.¹⁰⁴

Ett exempel kan beskriva subject-to-tax reglernas funktion. Det ovan nämnda företaget Skeppstransport omfattas nu av ett nytt avtal mellan Sverige och staten A. Det nya avtalet ser ut som det gamla med den skillnaden att det nya innehåller en subject-to-tax klausul. Följden blir att, då Sverige inte kan utnyttja sin beskattningsrätt, går beskattningsrätten över på registreringslandet, d.v.s. staten A.

6.2.1.3 Artikel 13 paragraf 3 samt Artikel 22 paragraf 3¹⁰⁵

De problem som är för handen avseende art 8 är i allra högsta grad desamma vid tillämpningen av art 13 paragraf 3 samt art 22 paragraf 3. Den förstnämnda förklarar hur myndigheter och andra skall förfara med realisationsvinster på grund av överlåtelse av sådana skepp och luftfartyg, samt lös egendom som är hänförlig till användningen av skepp och luftfartyg, som nämns i art 8. Det avgörande för var beskattningen för denna inkomst skall ske är platsen för associationens verkliga ledning. Reglerna motsvarar således art 8.

I likhet med art 13 punkt 3 korresponderar art 22 punkt 3 med artikel 8. Således ger art 22 punkt 3 uttryck för att förmögenhet bestående av det slag som nämnts ovan gällande art 13 punkt 3 skall beskattas i den avtalsslutande stat i vilken företaget har sin verkliga ledning.

Till sist bör nämnas att även vad gäller de i detta avsnitt nämnda artiklar så går frågan att lösa medelst subject-to-tax regler. Bland annat har Sverige infört sådana vad gäller reavinster i protokollet till skatteavtalet med Mexico.

¹⁰⁴ SOU 1995:134 57f

¹⁰⁵ Se avsnitt 3.2.1.

6.2.2 Controlled foreign corporations kontra verklig ledning¹⁰⁶

Tidigare i denna uppsats har innebörden av CFC-lagstiftningen kommenterats. Då framgick att denna tillkommit för att kunna beskatta i Sverige bosatta ägare till företag som inte uppfyller kraven för utländska bolag. Skatten tas i dessa fall ut direkt från delägaren, och således beskattas inte bolaget direkt i Sverige. CFC konstruktionen har tillkommit för att förhindra mindre seriösa företagare från att kunna fly från skatt.¹⁰⁷

I klartext innebär CFC-lagstiftningen att det idag inte är särskilt praktiskt att försöka använda ett domicilbolag i ett skatteparadis för att låta pengarna växa utan svensk skatt. För att det skall lyckas krävs enligt Leif Mutén att planeringen hålls hemlig, med risk för straff om det upptäcks.¹⁰⁸ Det finns dock alltid undantag från regeln. CFC-lagstiftningen är nämligen inte omöjlig att komma runt. Tre exempel skall ges.

Om en i Sverige bosatt person väljer att bilda ett bolag i ett land som har med Sverige likartad beskattning, se 16 § 2 mom. 2 st. SIL, kommer bolaget att betraktas som ett utländskt bolag, vilket leder till att CFC-reglerna inte är tillämpliga. Med likartad beskattning menas, som tidigare nämnts, 15 % skatt med bred skattebas. Vissa anser t o m att 10 % är tillräckligt om bara skattebasen är tillräckligt bred. Både 10 % och 15 % är skattenivåer som är avsevärt mycket lägre än de svenska.¹⁰⁹

Det andra exemplet är i likhet med det första inte fråga om ett verkligt kringgående av CFC-lagstiftningen men påvisar ändå bristerna i regleringen. 53 § anvp. 10 2 st. b) KL blir ofta verkningslös, genom att vederbörande bildar ett bolag i ett land med vilket Sverige har ett gällande skatteavtal. Den gäller ju som nämnts inte utländska bolag, och juridiska personer i länder med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal skall ju enligt svensk intern skatterätt betraktas som ett utländskt bolag, enligt 16 § 2 mom. 3 st. SIL.¹¹⁰

Det tredje exemplet handlar om ett verkligt kringgående. Genom att t.ex. bilda ett holdingbolag i Danmark som äger aktierna kommer vederbörande runt lagstiftningen. Det mellanliggande bolaget är orsaken till att det är möjligt att kringgå CFC-reglerna.

För att skära av dessa möjligheter att sätta CFC-lagstiftningen ur spel skulle lagstiftaren kunna införa begreppet verklig ledning i svensk skatterätt. Verklig ledning täcker nämligen ett bredare fält

¹⁰⁶ Se avnitt 2.2 samt bilaga 3.

¹⁰⁷ Skatteflykt - Ur de nationella skattemyndigheternas synvinkel är det fråga om åtgärder, vars innebörd är att landet går miste om skatteintäkter. Ur dessas synpunkt är det fråga om internationell skatteflykt. Skatteflykt har här definierats i sin kortaste form. För en avsevärt utförligare diskussion se Lindencrona, Skatt och kapitalflykt, s 142.

¹⁰⁸ Mutén. Kan man skatta sig lycklig – om jakten efter skatteparadis, SvSkT 1992, s 22.

¹⁰⁹ Nämda exempel är i realiteten inte fråga om ett verkligt kringgående, men visar ändå på CFC-reglernas brister.

¹¹⁰ För en utförligare diskussion av detta exempel se SOU 1995:134 s 64.

än CFC-reglerna, vilket innebär att båda bolagen i fallen ovan skulle komma att betraktas som svenska, med följd att de blir oinskränkt skattskyldiga i Sverige.

Nils Mattsson anser i SOU 1995:134 att införandet av verklig ledning både är enklare och bättre än att bredda 53 § anvp. 10 2 st. b) KL. Han anför två skäl. För det första hävdar han att en justering av den svenska lagstiftningen är olämpligt med hänsyn till de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Dessutom har inte ens lagstiftaren funderat över frågan då direktiven Mattsson fått, faller utanför hans utredning.¹¹¹

Avslutningsvis bör sägas något om förhållandet mellan den skattskyldige och CFC-lagstiftningen. Även för honom skulle det nämligen kunna innebära vissa fördelar om verklig ledning infördes med ett samtidig avskaffande av CFC-lagstiftningen. Två situationer kan förklara lite av problemen. För det första är reglerna synnerligen svåra att läsa sig till. Då reglerna t o m för en luttrad jurist kan vara svåra att begripa, kan man inte kräva av en lekman att han skall förstå dem. I regel räcker det inte ens med att få grepp om de svenska reglerna, man måste även granska den utländska lagstiftningen.

Ett andra exempel är av mer praktisk karaktär. Låt säga att en svensk bosatt i Sverige får ett samtal från en god vän i ett annat land. Denne vän vill att svensken skall finansiera hans bolag genom att köpa andelar eller aktier av honom, så att han kan få loss kapital som han behöver för att utveckla en ny produkt. Svensken går med på erbjudandet. Han har dock inte för avsikt att styra företaget på något vis. Kan det anses adekvat att svensken senare får ett skattekrav från den svenska skattemyndigheten, p g a att CFC-lagstiftningen blir tillämplig? Borde det inte krävas att svensken mer aktivt tar del i företagets ledningsutövning, såsom är fallet vid tillämpningen av begreppet verklig ledning?

6.2.3 Global symmetri

Begreppet verklig ledning är ett mycket vanligt förekommande hemvistbegrepp som används i bl. a. Storbritannien, Nederländerna och Danmark för att avgöra huruvida ett företag är oinskränkt skattskyldigt i en stat. Enligt Nils Mattson finns det skäl att uppmärksamma den utvecklingen som sker i andra länder på den internationella skatterättens område.¹¹² Att Sverige inte följt de andra länderna uppfattade nämnde professor Mattsson som ett mycket stort problem och som kanske det starkaste skälet till att svensk skattelagstiftning borde införa begreppet verklig ledning. Han gav uttryck för åsikten genom att hävda att harmonisering i detta avseende "måste vara en faktor av betydelse vid bedömningen"¹¹³.

¹¹¹ För en utförligare diskussion se SOU 1995:134 s 64.

¹¹² SOU 1995:134 s 65.

¹¹³ SOU 1995:134 s 65.

6.3 Problem ur skattesubjektets perspektiv

6.3.1 Skattefri utdelning

Enligt 7 § 8 mom. SIL är mottagare av utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening ibland frikallade från skatt. Regeln gör skillnad på huruvida det är ett svenskt företag eller en utländsk juridisk person som står för utdelningen. För den senare uppställs två krav. För det första krävs att utdelningen skulle varit skattefri om den genomförts av ett svenskt bolag, och för det andra skall den utländska juridiska personen vara underkastad en med de svenska företagen jämförlig inkomstbeskattning.

För den skattskyldige kan det ibland vara störande att utdelningar från utländska juridiska personer inte omfattas av samma regler som gäller för utdelningar från svenska bolag. Oftast faller utdelningen, enligt Nils Mattson, på att den utländska juridiska personen inte är underkastad med svenska företag jämförlig inkomstbeskattning, 7 § 8 mom. 6 st. SIL.¹¹⁴ Om begreppet verklig ledning skulle införas i Sverige utan några andra tillägg till denna paragraf torde dock inte detta kravet i fortsättningen kunna uppställas. Risken finns dock att detta skulle uppmuntra företag att missbruka systemet. Det bör därför poängteras att Nils Mattson i sitt betänkande är av den åsikten att viss särreglering av denna paragraf är nödvändig. Han anser att ett tillägg till paragrafen bör göras med innebörden att en obegränsat skattskyldig utländsk juridisk person med verklig ledning i Sverige, i nämnda avseende, skall betraktas såsom en utländsk juridisk person.¹¹⁵

6.3.2 Investmentföretag

Med investmentföretag avses enligt 2 § 10 mom. SIL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar. Sådana företag finns det särskild reglering för. Hänsyn skall för dessa inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom. SIL. Som intäkt skall tas upp 2 % för år räknat vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i 27 § 1 mom. SIL. Avdrag får med visst undantag göras för utdelning som företaget beslutat om för beskattningsåret, dock inte med ett så stort belopp att det föranleder underskott.

¹¹⁴ SOU 1995:134 s 93.

¹¹⁵ Ibid. s 93.

Det kan vålla utländska företag problem i olika avseenden då de inte kan använda sig av ovan nämnda regler. Om den svenske lagstiftaren dock skulle välja att införa begreppet verklig ledning som hemvistrekvisit skulle situationen kunna te sig annorlunda, emedan utländska bolag som till konstruktionen liknar investmentföretag skulle kunna hänföras under denna paragrafs tillämpningsområde.

6.3.3 Koncernbidrag¹¹⁶

I 2 § 3 mom. SIL regleras koncernbidragen. Ett bidrag skall under vissa förutsättningar anses som en avdragsgill kostnad hos moderbolaget samtidigt som det skall ses som en skattepliktig intäkt hos det mottagande dotterbolaget. För att tillämpa bestämmelserna krävs att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag. Dotterföretaget skall vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Det ställs krav på att moderföretaget det innehar nio tiondelar av dotterföretagets aktier eller andelar. Det bör framhållas att koncernbidrag inte endast går att lämna uppifrån och ner utan även vice versa.

Följden av ett införande av verklig ledning skulle leda till att fler företag skulle ges möjligheten att lämna koncernbidrag. De företag som egentligen inte är svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska sparbanker eller ömsesidiga försäkringsbolag, men som till sin konstruktion liknar dessa och som dessutom har sin verkliga ledning i Sverige bör i fortsättningen kunna omfattas av reglerna. Användaren bör dock observera 2 § 3 mom. 1 st. f) SIL. Denna punkt stadgar som förutsättning för koncernbidrag att mottagaren inte, enligt dubbelbeskattningsavtal, har hemvist i en främmande stat. Skälet för inskränkning är lika naturligt som viktigt, bidraget måste vara skattepliktigt hos mottagaren. Om bidraget inte kan beskattas p g a ett dubbelbeskattningsavtal får avdrag inte göras.

Ett påpekande bör göras. Nils Mattsson föreslog i sitt betänkande att kravet på jämförlig skatt i 7 § 8 mom. 6 st. SIL skulle kvarstå oförändrat.¹¹⁷ Om lagstiftaren skulle välja denna konstruktionen skulle det även påverka koncernbidragsreglerna. I 2 § 3 mom. 1 st. d) fastslås nämligen att bidrag från dotterföretag till moderföretag, kräver att moderföretaget är befriat från skatt på utdelning från dotterföretaget. Om inte så skulle vara fallet blir koncernbidragsreglerna för utländska moderföretag underkastade ett krav på jämförlig skatt.

¹¹⁶ Vad gäller koncernbidrag är ej att förglömma de dolda koncernbidragen. Dessa får företaget avdrag för i enlighet med reglerna för omkostnadsavdrag. Ofta maskeras bidragen som marknadsföringsbidrag eller liknande. Dessa har i vissa fall godkänts trots att de givits över nationsgränserna. Det bör dock poängteras att det endast är i undantagsfall som dessa är godkända. Jämför Arafart målet (RÅ 1943 ref. 50) samt Eka Nobel målet (RÅ 1994 ref. 85). Se också Wiman, Koncernbeskattning, s 74 ff.

¹¹⁷ SOU 1995:134 s 91.

Avslutningsvis är det av vikt att framhålla förhållandet mellan koncernbidragsregeln och diskrimineringsförbudet i art 2 EG-fördraget. Det har hävdats att då koncernbidragsreglerna endast tar sikte på svenska associationsformer strider den svenska skattelagstiftningen mot EG-rätten¹¹⁸. EG-rätten har nämligen företrädande framför den nationella rätten.¹¹⁹ Det må så vara. Det som dock bör sägas är att om lagstiftaren förändrar koncernbidragsreglerna så att de anpassas till diskrimineringsförbudet, så kvarstår ändå problemen, om inte verklig ledning införs, för icke EU-medlemsstater, då endast medlemsstaterna omfattas av en sådan förändring.

6.3.4 Korrigeringsregeln

När det gäller prissättning av exempelvis varor och tjänster med utländska koncernföretag innehåller 43 § 1 mom. KL särskilda bestämmelser som syftar till att skydda det svenska beskattningsunderlaget (se bilaga 2). Denna paragraf ger uttryck för den s k armlängdsprincipen eller korrigeringsregel. Denna regel eller princip ger uttryck för den internationellt accepterade normen för bedömning av transaktioner mellan närstående företag inom multinationella koncerner. Den innebär att närstående företag skall handla med varandra på samma villkor som de handlar med utanförstående, eller med andra ord, de skall handla med varandra som om de befinner sig på armlängds avstånd.¹²⁰

Enligt 43 § 1 mom. KL skall inkomsten för näringsidkaren omräknas till det belopp den skulle ha varit om rekvisiten i a-c är uppfyllda. Skattebelastningen blir då tyngre i Sverige. Denna regel tillämpas dock endast om den som till följd av avtalet tillförts inkomst inte skall beskattas för den här i riket. Följden av detta blir att om ett svenskt företag t ex betalar för höga priser till ett utländskt dotterbolag, så finns risk för att förfarandet omfattas av armlängdsprincipen.¹²¹ Motsvarande regler förekommer dock inte då båda företagen är svenska. Regeln ger med andra ord enbart uttryck för skatteprotektionism. Det anser en del skattskyldiga som stötande. Låt säga att ett moderbolag förvärvat ett dotterbolag i utlandet som leds från Sverige. Dotterbolaget vill låna pengar utan ränta av moderbolaget i ett uppbyggnadsskede. Denna konstruktion försvåras p g a armlängdsprincipen. Om däremot båda företagen varit svenska skulle möjligheten att genomföra koncernbidraget varit större. Denna orättvisa skulle kunna avhjälpas genom att lagstiftaren i svensk skattelagstiftning införde begreppet verklig ledning. Om så var fallet skulle ett svenskt företag i utlandet istället omfattas av samma regler som gäller mellan helt svenska parter.

¹¹⁸ Knutson, Kuhlén. Koncernbidragsregelns förhållande till EG-rätten, SvSkT 1/99, s 37f.

¹¹⁹ Mål 26/62 Van Gend en Loos mot Nederlandse Administratie der Belastingen [1963] ECR 1 och mål 6/64 Costa mot ENEL [1964] ECR 585.

¹²⁰ Wiman. Koncernbeskattning, s 79 f.

¹²¹ Jfr RÅ 1991 ref 107 (Shellmålet). AB Svenska Shell hade betalat höga priser för råolja och frakter till sitt dotterbolag i Storbritannien.

Del IV. Avslutning

Kapitel VII. Slutsatser och de lege ferenda resonemang

7.1 Slutsatser

Verkligen ledning är ett begrepp som länge diskuterats i den svenska skattedoktrinen. Ofta har man kommit fram till att det inte går att fastställa betydelsen av nämnda konstruktion. Förhoppningar fanns att domstolarna, när begreppet en gång i tiden introducerades i den s.k. Luxemburgparagrafen, skulle kunna fastslå innebörden av detta begrepp. Men så blev dock inte fallet. Domstolarna valde att inte närmare förtydliga begreppet. Istället använde de en slags fall till fall tolkning, utan någon struktur i grunden. Det ledde till att begreppet inte preciserades och man hade således valt att i legalitetshänseende sätta kraven lågt.

År 1994 avskaffades Luxemburgparagrafen. Det tog dock inte lång tid innan det omdiskuterade begreppet var på tapeten igen. Orsaken var att Nils Mattsson fått i uppdrag att utreda huruvida verklig ledning skulle införas som hemvistkriterium eller ej. Svaret han avgav blev jakande. Juristkåren kan dock sägas ha varit högst oenig.

Nils Mattson kom i sin utredning fram till att det är svårt att förklara innebörden av begreppet verklig ledning. Denna slutsats får sägas vara sann. Dock är det ej ett oöverstigligt problem att fastställa innebörden av begreppet verklig ledning. En lämplig avsats är att jämföra med hur begreppet tolkats globalt. Vi finner då att det finns två huvudbegrepp, "central management and control" samt "effective management". Det förstnämnda tar sikte på framförallt styrelsens förehavanden, medan det sistnämnda fokuserar på vem som utövar ledningen för den löpande förvaltningen. Dessa utländska begrepp skulle kunna tjäna som grund om den svenske lagstiftaren valde att införa begreppet verklig ledning. Om Sverige valde att använda sig av "central management and control" skulle lämpligen den brittiska lagstiftningen utgöra plattformen, och om istället valet föll på "effective management" skulle OECD:s modellavtal kunna vara ljuset i tunneln, möjligen med vissa kompletteringar från den svenska aktiebolagslagen, avseende innebörden av löpande förvaltning.

Orsaken till att debatten kring verklig ledning återigen aktualiserades år 1995, var att det visades att Sverige gick miste om skatteintäkter då vi inte fullt ut kunde använda våra

dubbelbeskattningsavtal. Det fanns alltså en lucka i lagen och denna var lagstiftaren tvungen att täta. Det som hindrade (och hindrar) Sverige från att använda framförallt artiklarna i dubbelbeskattningsavtalen gällande beskattning av sjöfart och luftfart, var att vi i intern svensk rätt inte tillämpade ett hemvistbegrepp som överensstämde med det i avtalen, nämligen verklig ledning. Våra skatteavtal var alltså vidare i sin utformning än vad den svenska interna skatterätten var, och då inte ett dubbelbeskattningsavtal kunde utvidga utan endast begränsa den interna lagstiftningen gick artiklarna inte att använda. Följden av detta blev i vissa fall skattefrihet.

Ytterligare problem för lagstiftaren med att vi i Sverige inte använt begreppet verklig ledning rör frågor som t ex gränsöverskridande omstruktureringar samt CFC-lagstiftning. Av särskilt intresse får den sistnämnda anses vara. Denna ansågs nämligen omfatta och ringa in de transaktioner som hade för avsikt att undandra skatt från de svenska skattemyndigheterna. Problemet med denna lagstiftningen är dock att den inte är alltför svår att kringgå. Möjligen skulle ett införande av begreppet verklig ledning kunna bota dessa problem på ett smidigare sätt.

Trots de ovan nämnda problemen har ej någon ny lagstiftning trätt i kraft. Nils Mattssons utredning lämnades nämligen i lagstiftningsarbetet utan avseende. Avsikten med denna uppsatsen är egentligen inte att utreda huruvida det var ett riktigt beslut eller ej. Några synpunkter bör dock framföras. Staffan Estberg framför i sitt särskilda yttrande¹²² att de praktiska tillämpningssvårigheter det skulle innebära att införa regeln talar starkt emot dess användbarhet. Dessutom skulle förhållandet till legalitetsprincipen bli oerhört komplicerat. Ytterligare ett problem ansåg Staffan Estberg det vara ifall Sveriges tolkning av begreppet verklig ledning inte stämde överens med den tolkning som skatteavtalen gav uttryck för. Detta problem får dock enligt min mening inte överdrivas. Däremot har Leif Mutén givit ett mycket intressant inlägg i debatten kring begreppet verklig ledning.¹²³ Han ger uttryck för åsikten att unilaterala åtgärder vidtas för att undvika dubbelbeskattning, istället för att försöka göra det genom dubbelbeskattningsavtal. Den åtgärd han framhåller är avräkning av utländsk skatt.. Han tar i sin artikel upp ett intressant problem, nämligen begränsningen av rätten till skatteavräkning enligt Avräkningslagen (1986:468) 1 § c) till "intäkt...som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån". Låt oss nu säga att om Sverige tillämpade både registrering och verklig ledning som hemvistkriterier, och ett svensktregistrerat bolag hade sin verkliga ledning i ett annat land, med vilket vi inte har något skatteavtal och som samtidigt tillämpar samma hemvistprinciper som Sverige, vad skulle hända då? För det första skulle bolaget anses som oinskränkt skattskyldigt i Sverige. Bolaget skulle dock få avräkna den utländska skatten. Det andra landet kanske dock inte nöjer sig

¹²² SOU 1995:134 s 113 f.

¹²³ Se Mutén, Verklig ledning och skatteavräkning, SvSkT 5/96, för en djupare diskussion.

med detta. Enär bolaget betraktas som domicilerat även i det landet, kanske det blir beskattat där både för svenska och tredjelandsintäkter. Det kan tänkas att det andra landet undviker dubbelbeskattning av bolagets svenska inkomster genom att ge avräkning för svensk skatt. Men vad gäller intäkter från tredje land verkar det vara bäddat för kollision. Både Sverige och det andra landet kräver obegränsad skattskyldighet, och om ländernas avräkningsregler liknar varandra, kan ingetdera landet ge avräkning för det andra landets skatt på tredjelandsintäkterna. Detta innebär en otillfredsställande dubbelbeskattning.¹²⁴ Och nu kommer Muténs poäng. Om vi själva reser krav på oinskränkt skattskyldighet för utlandsregistrerade företag med verklig ledning i Sverige, kan vi inte heller klaga på andra länder som gör detsamma.

Nu har kort behandlats problem för lagstiftaren med att svensk lagstiftning inte använder sig av begreppet verklig ledning. Likaså har fördelar med att ha kvar nuvarande system kommenteras. Avslutningsvis skall de problem som kan uppstå för den skattskyldige då konstruktionen inte används i Sverige kommenteras.

Ofta uppstår problem för den skattskyldige då den svenska skattelagstiftningen särskiljer mellan inhemska företag och utländska. De problem som ofta uppstår, uppkommer i förhållande till regler om investmentföretag, koncernbidrag, skattefri utdelning samt korrigeringsregeln. Det kan då sägas att dessa problem lätt kan undvikas genom att istället bilda eller flytta bolag till Sverige. Det är förvisso sant, men kan leda till stora komplikationer. Det är t ex inte alltid praktiskt möjligt att flytta bolag till Sverige. Vad gör företaget om den oersättliga personalen vägrar att flytta med? Dessutom kan obekväma skattekonsekvenser inträda vid en flytt mellan stater. Särskilt bör nämnas ovälkommen uttagsbeskattning.

Avslutningsvis bör några viktiga lagändringar beaktas, som kanske kommer att krävas, om vi inför begreppet verklig ledning i svensk skatterätt. Dessa rör framförallt vad som kommer att hända om ett företag flyttar in eller ut från Sverige till följd av att deras verkliga ledning flyttar. Troligen kommer vi nämligen bli varse att fler flyttar om vi inför begreppet verklig ledning i Sverige.

För det första måste lagstiftaren reglera tidpunkten vid vilken skattskyldigheten inträder. Dessutom måste en särreglering göras i vilken beaktas vilka ingångsvärden tillgångar skall ha vid en inflyttning. Hand i hand med sådan lagstiftning går reglerna om uttagsbeskattning. Möjligtvis är den gällande lagstiftningen tillräcklig. Eventuellt måste dock vissa luckor täckas upp.

¹²⁴ Ibid. s 486.

7.2 Begreppet verklig ledning...ett de lege ferenda resonemang

Som åtskilliga gånger nämnts innehåller inte svensk skattelagstiftning begreppet verklig ledning. Nils Mattsson förespråkar dock i sin enmansutredning att det vore lämpligt för Sverige att införa och således börja tillämpa begreppet. Men hur skulle i så fall en sådan juridisk konstruktion utformas för att den skulle lämpa sig för svensk rätt? Diskussionen nedan har inte för avsikt att beskriva de skatterättsliga konsekvenserna, utan enbart förklara hur begreppet skulle kunna fastställas. Redan här är av vikt att påpeka att följande de lege ferenda resonemang endast kan ses som en rekommendation.

Till att börja med skulle jag vilja hävda att det finns två modeller som är världsledande och därför borde lyftas fram. Den ena utgår från begreppet "effective management" och den andra från "central management and control". Att fokus riktas mot begreppet "effective management" beror framförallt på att det är det uttryck som används i OECD:s modellavtal, och om svenska domstolar skulle tillämpa det begreppet skulle ingen förvirring uppstå vid en senare tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal med samma konstruktion. Att mitt intresse även riktas mot den juridiska konstruktionen "central management and control" är av den anledningen att många länder tillämpar detta begrepp. Dessutom har den centrala ledningen, d.v.s. i regel styrelsen, inte sällan stor makt över bolaget. Så är i varje fall fallet för många storbolag såsom Volvo m fl. Att jag inte väljer att diskutera uttrycket "the circumstances" beror på att jag anser att begreppet skulle skapa en stor oförutsägbarhet, innan det i praxis har avgjorts vad begreppet innebär, och således till viss del står i strid med legalitetsprincipen. Förövrigt skulle man kunna hävda att genom att ge förklaringar till de två först nämnda begreppen har man också förklarat "the circumstances".

7.2.1 Om begreppet "effective management" infördes i svensk skattelagstiftning

Det kanske vanligaste sättet att utforma en regel om verklig ledning som anknytningskriterium, är genom att använda sig av begreppet "effective management". Orsakerna torde vara flera, men framförallt har OECD:s modellavtal, som tidigare nämnts, haft ett stort inflytande. Tolkningen av begreppet varierar dock lite från land till land.¹²⁵ Detta kan ställa till problem vid användningen av ett dubbelbeskattningsavtal, som innehåller "effective management", då den nationella tolkningen inte harmonierar med

¹²⁵ Till stöd för denna tes kan t. ex. åberopas att svenska domstolar inte vid sin tolkning av begreppet "effective management" (se kap 3) fokuserar så kraftigt på den dagliga ledningen som t. ex. Nya Zeeland gör i sin tolkning av begreppet i modellavtalet (se Francke m.fl. Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor. Anmärkning 25 till kommentaren av art. 4).

den för avtalet gällande tolkningen. Därför borde Sverige, för att undvika begreppsförvirring, ta OECD:s modellavtal som grund vid utformandet av en svensk regel som består av den nämnda juridiska konstruktion.

Tar man OECD:s modellavtal som grund för tolkningen av begreppet skall tillämparen först och främst se till platsen där besluten levereras och inte platsen där de effektueras.¹²⁶ Vid denna bedömning skall man se till sakförhållandena. Det viktigaste vad gäller "effective management" är dock att fokus riktas mot var den dagliga ledningen utövas. Doktrinen kring OECD-avtalet ger inget bra svar på vad daglig ledning innebär. Det framstår dock som klart att den inte sällan utövas av den befullmäktigade företagsledaren. Rimligt är därför i svensk rätt att se till uppdelningen av uppgifter mellan styrelse och VD.¹²⁷ Det bör dock framhåvas att analogin till ABL endast är en presumtion för en möjlig tolkning av begreppet daglig ledning. Grunden för denna är att skattelagstiftningen anammat ABL:s registreringsprincip som den förhärskande, utan att uttryckligen fastslå i lagstiftningen att hemvistet bedöms utifrån var bolaget registrerats och bildats.¹²⁸

Kompetensfördelningen mellan VD och styrelsen hittas i ABL 8:3-4 samt 8:25. Där fastslås att styrelsen är bolagets ledande organ med ansvar för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter. Finns verkställande direktör är det emellertid han som ansvarar för den del av förvaltningen av bolagets angelägenheter som kallas den löpande förvaltningen i enlighet med de riktlinjer och anvisningar som styrelsen meddelar. Styrelsen kan alltså ge direktören bindande anvisningar om hur den löpande förvaltningen skall handläggas och avgöras. Den löpande förvaltningen består i de uppgifter som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet, inte är av ovanlig beskaffenhet eller stor betydelse. Men även sådana kan VD vidta, om den är av så brådskande natur att styrelsens beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för verksamhetens gång. Verkställande direktören är då skyldig att så snart som möjligt underrätta styrelsen därom.¹²⁹ Till den löpande förvaltningen ingår t. ex. i regel ej slutande av borgensavtal¹³⁰ eller större sponsorkontrakt¹³¹. Sammanfattningsvis kan sägas att styrelsen sköter den övergripande kontrollen av förvaltningen med innebörd att t.ex. fastslå policy, mål samt ge anvisningar till den av styrelsen

¹²⁶ Olsson. SN 1996 s 224.

¹²⁷ Jag använder mig här av begreppen stämma, styrelse och VD. Det intressanta är hur deras funktionsfördelning ser ut och inte vad de olika organen kallas. När en bedömning sedan genomförs av ett utländskt företag med ledning i Sverige skall en jämförelse göras med det landets funktionsfördelning, och således inte en jämförelse mellan namnen på bolagsorganen. Med andra ord är det intressanta för diskussionen funktionsfördelningen. Det bör nämligen påpekas att t. ex. en exakt motsvarighet till VD inte finns i tyska AG. Där används istället ett Vorstand.

¹²⁸ Märk väl att i 6 § 1 mom. b) SIL stadgas att svenska aktiebolag är oinskränkt skattskyldiga, utan att förklara vad som avses med *svenskt* aktiebolag.

¹²⁹ Bökmark, Svensson. Aktiebolagslagen, s 53.

¹³⁰ Skog m.fl. Aktiebolagslag med kommentarer, s 244.

¹³¹ Ett mycket aktuellt fall är Malmö FF:s tvist med Ericsson angående ett sponsorkontrakt lydande på någonstans kring 40 miljoner.

utsedda VD:n , se ABL 8:23. VD:n å sin sida sköter den löpande förvaltningen, som begränsas av styrelsens förvaltningsmakt. Styrelsen torde dock inte få begränsa VD:s förvaltnings så att lagens kompetensfördelningsregler kringgås.

Det ovan sagda innebär alltså att styrelsen har ett övergripande ansvar, samtidigt som VD ansvarar för den löpande förvaltningen. Följden blir att för att utreda huruvida ett företag har sitt "effective management" i en stat så bör man först och främst se till VD:n och vilka uppgifter han utför, trots att styrelsen p.g.a. att den är överordnad när som helst kan ingripa i förvaltningen.¹³² Om hans uppgifter överensstämmer med de som stadgats i aktiebolagslagen, så torde det luta åt att platsen för den verkliga ledningen är där han utför sina åtagna uppgifter. Om han endast framstår som en marionett, bör man istället se till vilka andra som utför de uppgifter som han vanligtvis skall utföra. Dessa kan vara styrelseledamöter likaväl som delägare. Det huvudsakliga är att de sköter den dagliga ledningen och därmed den löpande förvaltningen. I vissa bolag, där aktiekapitalet inte uppgår till 1 miljon kronor, förekommer det inte tvång på att utse en VD. Det får då anses rimligt att en liknande prövning som den nyss nämnda görs, för fastställande av verklig ledning.

En del bolag väljer att tillsätta en styrelseordförande som fullgör uppgifter inom den löpande förvaltningen, s.k. arbetande styrelseordförande.¹³³ I sådana fall sker en viss uppdelning av arbetsuppgifterna mellan VD och styrelsens ordförande. Hur denna uppdelning ser ut varierar i stor grad. Inte sällan tar dock styrelseordföranden på sig ansvaret för den långsiktiga planeringen och vissa kontakter utåt. Då uppstår i regel inga problem vid bedömningen av var den verkliga ledningen bedrivs. I mer svårbedömda fall nödgas tillämparen göra en avvägning. Hur denna skall se ut kan diskuteras. Möjligen bör vederbörande utföra en huvudsaklighetsbedömning.

Ytterligare en intrikat fråga är hur en koncern skall avgöras. Eftersom det, som tidigare nämnts, juridiskt tekniskt framstår som smidigare att följa OECD:s modellavtal så långt det är möjligt, bör den svenske lagstiftaren utforma den svenska varianten av "effective management" i likhet med OECD:s. Konsekvensen blir att dotterbolag endast påverkas av bedömningen av moderbolaget, om moderbolaget inte endast handhar övervakningen och kontrollen, utan också aktivt deltar i den dagliga ledningen.¹³⁴

7.2.2 Om begreppet "central management and control" infördes i svensk skattelagstiftning

Vad gäller "central management and control" går av naturliga skäl ingen jämförelse att göra med OECD:s modellavtal. Istället

¹³² Rodhe. Aktiebolagsrätt, s 172.

¹³³ Ibid s 174.

¹³⁴ Se avsnitt 3.4.

förefaller det vara adekvat att rikta intresset mot Storbritannien¹³⁵ och de principer som används där, då riket genom historien givit influenser till flertalet rättssystem. Dessutom omnämns Storbritannien i SOU 1962:59 som ett föredöme vad gäller begreppet verklig ledning.¹³⁶ Följden blir att om Sverige i framtiden skulle välja att tillämpa "central management and control" som anknytningskriterium skulle främst företagets högsta ledning, i brittisk praxis styrelsen, avgöra frågan om var den verkliga ledningen utövas. Bedömningen skulle utgå från reella kriterier och således bortse formella, så långt det är möjligt, med följd att frågan om verklig ledning inte är avgjord allena av den anledningen att styrelsens säte finns på en viss plats. Istället skall ses till var styrelsens egentliga ledningsfunktion bedrivs. Om således styrelsens säte ligger i England, men alla styrelsemedlemmar har sitt hemvist i Göteborg, där de också verkar, vore det inte på något sätt felaktigt att ponera att företagets "central management and control" utövas i Sverige.

I brittisk rätt riktas fokus framförallt mot platsen för styrelsemötena. Sammanträdena bör också vara den viktigaste omständigheten vid fastställande av hemvist även i svensk lagstiftning. (1) Idag förekommer dock inte sällan svårigheter med att fastställa var de äger rum. Boven i dramat är som regel den moderna teknik som nuförtiden finns tillgänglig. Att länka sig samman från olika delar av världen medelst bildtelefon eller dator framstår som ett litet problem i förhållande till att flyga fram och tillbaka över världen mellan de olika mötena. Ytterligare ett problem med att främst se till styrelsesammanträdena är att det är inte alltid på dessa som de för styrelsen karaktäristiska besluten tas, innebärandes att bolagets högsta ledning (2) inte utgörs av styrelsen eller (3) i varje fall styrelsen i dess helhet.

De tre ovan nämnda problemen leder till frågan huruvida lagstiftaren skall välja att använda ett annat hemvistkriterium eller försöka lösa den, till synes, gordiska knuten? Storbritannien har presenterat ett förslag som svensk lagstiftning skulle kunna kopiera. Det är den tidigare nämnda trestegsmodellen.¹³⁷ När denna tillämpas försöker man utreda huruvida det är bolagets styrelse som de facto utövar den verkliga ledningen. Om så inte är fallet, går man till steg tre, och försöker fastställa vem eller vilka som utövar den verkliga ledningen och var den ägt rum. I dessa två steg har förhoppningsvis problem två samt tre lösts. Vid undersökningen riktas i regel intresset mot bolagsstämman, enskilda aktieägare eller särskilda styrelsemedlemmar. Den slags ledningsutövning som är intressant att utreda är den som är typisk för en styrelse, d.v.s. att sätta upp mål och fastslå policy samt att dra upp de stora riktlinjerna. Vid mer exakt särskiljande av styrelseuppgifter bör den svenske lagstiftaren ta fasta på de regler som stadgas i ABL 8:25 samt 8:3-4, gällande uppdelning av

¹³⁵ Se avsnitt 4.3.

¹³⁶ SOU 1962:59 s 214f.

¹³⁷ För en mer upplysande diskussion om denna se avsnitt 4.3.

uppgifter mellan VD och styrelse.¹³⁸ Denna åsikt skiljer sig väsentligt från den gällande i Storbritannien. Där är huvuduppfattningen att det i vissa fall är tillräckligt med passiv kontroll och övervakning av företaget.¹³⁹ Min uppfattning är dock att om klara regler stadgas, t ex genom en hänvisning till ABL, för vilka uppgifter en "verklig" styrelse skall ansvara för, så underlättas bedömningen av var platsen för ett företags "central management and control" utövas.

För att komma till rätta med problem ett kan det andra steget i trestegsmodellen tillämpas. Det innebär att om styrelsen utövar den verkliga ledningen försöker man fastställa var styrelsen utövar denna. Brittisk rätt påpekar särskilt att denna plats inte nödvändigtvis är densamma som där styrelsemötena äger rum.¹⁴⁰ Men i regel är så fallet. Och om det är på det sättet och om mötena tar plats på det sätt som tidigare nämnts, d.v.s. att styrelseledamöterna hålls på distans, skulle man kunna tänka sig en tillämpning av en slags huvudsaklighetsbedömning, innebärandes att om två av tre ledamöter befinner sig i Storbritannien och den tredje finns i Sverige, så skulle den verkliga ledningen betraktas såsom utövad i Storbritannien, ehuru de sittandes i Storbritannien är på olika platser. Om emellertid de tre sitter i varsitt land ställs frågan på sin spets. Möjligen kan då tänkas en modell där tillämparen ser till var den mäktigaste av dessa tre, t. ex. ordföranden, störste aktieägaren, den mest engagerade e.d., befinner sig. Rimligast vore dock att även beakta andra omständigheter än själva styrelsemötena i ett sådant fall.

Särskilda svårigheter kan uppstå när det gäller att applicera metoden för att bestämma bolagets verkliga ledning i det fall det rör sig om ett koncernförhållande och bolagen verkar i olika stater. I analogi med de principer som tillämpas i OECD-avtalet gällande "effective management" bör avgörande för frågan vara i vilken grad moderbolaget bestämmer över dotterbolaget. Resultatet blir att om moderbolagsstyrelsen även för dotterbolaget sätter upp målen, tar hand om de viktiga besluten etc. skall dotterbolagets hemvist följa moderbolagets. Huruvida det räcker med passiv kontroll är omtvistat. Enligt brittisk praxis torde det räcka med passiv kontroll, men risken finns då att i princip alla utländska dotterbolag skulle omfattas.¹⁴¹ Detta kan inte betraktas såsom plausibelt.

Vid vissa tillfällen kan ifrågasättas om det är rimligt att som utgångspunkt anse att styrelsen verkligen är innehavare av den högsta ledningen istället för delägarna, ikraft av maktutövning på bolagsstämman. I många företag har bolagsstämman stort inflytande på ledningen; och i kanske ännu fler fall finns det stora aktieägare som tillvaratar sina intressen på dessa. Ofta är så fallet i mindre bolag, men det är inte sällan som detta är ordningen för

¹³⁸ För en mer utförlig diskussion se föregående avsnitt.

¹³⁹ SOU 1995:134 s 51

¹⁴⁰ Ibid. s 51.

¹⁴¹ Ibid. s 51.

multinationella företag. Ett talande exempel är det ackumulerade ägande som Wallenberggruppen representerar. Det är allmänt känt att gruppen genom Investor kontrollerar en osedvanligt stor del av svenskt näringsliv.

Det ligger i sakens natur att den främsta anledningen till delägarnas makt är att de genom bolagsstämmorna kan entlediga styrelsen, ABL 8:6. Är inte det skäl nog att istället för att betrakta styrelsen som innehavare av den högsta ledningen och se delägarna som representanter för den högsta ledningen? På denna fråga måste man svara både ja och nej. Visserligen kan bolagsstämman rikta ett misstroendevotum mot styrelsen och således entlediga den. I regel är dock inte aktieägarna i lika hög grad direkt involverade i företagets arbete som styrelsen är. Dessutom är aktieägarna inte en lika stängd klass som styrelsen är. Att därför se till dessa skulle som regel skapa stora svårigheter vid bedömningen av verklig ledning. Och till syvende och sist är det vid utformningen av ett nytt hemvistbegrepp inte helt olämpligt att så långt som möjligt kopiera ett annat lands konstruktion, i det här fallet Storbritanniens. Det bör också påpekas att enligt ABL 9:10 skall bolagsstämman som huvudregel hållas på den ort där styrelsen har sitt säte. Då det i övervägande antal fall är från platsen för det registrerade sätet som styrelsens ledning utövas skulle en bedömning av platsen för delägarnas maktutövning i de allra flesta fall sammanfalla med platsen för styrelsens ledning. Att därför välja att laborera med två ledningsrekvisit eller ett från de flesta andra länder, användande sig av "effective management and control", skiljt kriterium skulle bara skapa ytterligare bekymmer.

Bilagor

Bilaga 1, Luxemburgparagrafen, tidigare 2 § 12 mom. SIL:

Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen ägs eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Bilaga 2, 43 § 1 mom. KL.

Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

- a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket, (min kursivering)
- b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och
- c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Bilaga 3, 53 § anvp. 10 KL.

Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

2 st. Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt 16 § 2 mom. andra eller tredje styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som utländskt bolag

a) om delägaren beskattas i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, eller

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret dels minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av – om moderföretaget är en fysisk person – sådana närstående som avses i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, dels minst hälften av den utländska juridiska personens kapital och röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer. Lag (1993:1541)

Bilaga 4, Artikel 3:2, OECD:s modellavtal.

As regards the application of the Convention at any time by a Contracting state, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Bilaga 5, Artikel 4, OECD:s modellavtal.

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a contracting state" means any person who, under the laws of the state, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that state and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that state in respect only of income from sources in that state or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both contracting states, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the state in which he has a permanent home available to him; if he has permanent home available to him in both states, he shall be deemed to be a resident only of the state with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

b) if the state in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either state, he shall be deemed to be a resident only of the state in which he has an habitual abode;

c) if he has an habitual abode in both states or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the state of which he is a national;

d) if he is a national of both states or of neither of them, the competent authorities of the contracting states shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both contracting states, then it shall be deemed to be a resident only of the state in which its place of effective management (min kursivering) is situated.

Bilaga 6, Artikel 8, OECD:s modellavtal.

1. Inkomst genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den avtalslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.
2. Inkomst genom användningen av båt som går i trafik på inre farvatten beskattas endast i den avtalslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.
3. Om företag som bedriver sjöfart eller trafik på inre farvatten har sin verkliga ledning ombord på ett skepp eller en båt, anses ledningen belägen i den avtalslutande stat där skeppet eller båten har sin hemmahamn eller, om någon sådan hamn inte finns, i den avtalslutande stat där skeppets eller båtens redare har hemvist.
4. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas även på inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Källförteckning

Propositioner

Prop. 1933:171
Prop. 1966:127
Prop. 1989/90:47

Offentligt tryck

SOU 1931:40
SOU 1962:59
SOU 1995:134
Bet. 1933:64
Bet. 1993/94:SkU 15
Bet. 1989/90:SkU 16

Rättsfall

Svenska rättsfall

RÅ 1943 ref. 50
RÅ 1994 ref. 85
RÅ 1987 ref. 62
RÅ 1991 ref. 107
RÅ 1996 ref. 84
RÅ 1997 ref. 62
Skatterättsnämnden, förhandsbesked 1994-11-25

Kammarrätten mål nr 5225-1994
RN 1958 3:7a

Danska rättsfall

Tfs 1996 nr. 257
Tfs 1996 nr. 476

Brittiska rättsfall

De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe (1906)
Bullock v Unit Construction Company (1959)

Rättsfall i EG-domstolen

Mål 26/62 Van Gend en Loos mot Nederlandse Administratie der
Belastingen [1963] ECR 1
Mål 6/64 Costa mot Enel [1964] ECR 585

Litteraturförteckning

Ault, Hugh J. Comparative income taxation: A structural analysis,
Kluwer law international, Boston, 1997.

Böckmark, Jan. Svensson, Bo. Aktiebolagslagen – Med den svenska
anpassningen till bolagsrätten inom EU, 12 uppl., Tholin &
Larssons förlag, Göteborg, 1994.

Dahlman, Roland. Fredborg, Lars. Beskattning vid utlandsvistelse:
om internationell beskattning, 3 uppl., Norstedts, Stockholm,
1986.

Francke, Hallin, Skurnik. Modell för dubbelbeskattningsavtal
beträffande inkomst och förmögenhet. Rapport av OECD:s
kommité för skattefrågor, 1977.

Hultqvist, Anders. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen,
juristförlaget, Stockholm, 1995.

Lindencrona, Gustaf. Skatter och kapitalflykt – Beskattningens
inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över
Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska
integrationen i Västeuropa, Jurist- och samhällsvetareförbundets
Förlags AB, Stockholm, 1972.

Lindencrona, Gustaf. Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget,
Juristförlaget, Stockholm, 1994.

Lindkvist, Hans. Kapitalemigration, Gotab, Stockholm, 1990.

Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg. Inkomstskatt – en läro- och
handbok i skatterätt, 5 uppl., Studentlitteratur, Lund, 1995.

Mattsson, Nils. Svensk internationell beskattning, 12 uppl.,
Norstedts juridik, Stockholm, 1997.

Michelsen, Aage. International skatteret, 2 udgave, GadJura,
Köpenhamn, 1996.

OECD. Model double taxation convention on income and on capital.
Report of the OECD committee on fiscal affairs, Paris, OECD cop.,
1977.

Pelin, Lars. Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv, Palmkrons förlag, Lund, 1995.
Pelin, Lars. Svensk intern och internationell skatterätt, 2 uppl., Palmkrons förlag, Lund, 1997.
Rodhe, Knut. Aktiebolagsrätt, 16 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 1993.
Skog, Kedner, Roos. Aktiebolagslag med kommentarer, del 1, 5:1 uppl., Fritzes förlag, Stockholm, 1995.
Vogel, Klaus. Klaus Vogel on double taxation conventions, 3 uppl., Kluwer law international, 1997.
Wiman, Bertil. Koncernbeskattning, 3 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 1995.

Artiklar

Arve, Torbjörn. Verklig ledning, SN 1996 s 546.
Emanuelsson Korsell, Lars, Lindén, Björn. Verklig ledning – hemvistreglerna för juridiska personer, SN årsbok 1996.
Eriksen, Lars. Skat Utland, 1996/5 nr 150.
Lindencrona, Gustaf. Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt, SvSkT årsbok 1992.
Mutén, Leif. Kan man skatta sig lycklig – om jakten efter skatteparadis. Diplomfestföreläsning den 18 januari 1992, SvSkT årsbok 1992.
Mutén, Leif. Verklig ledning och skatteavräkning. SvSkT 5/96.
Knutson, Anna. Huhlin, Anna-Karin. Koncernbidragsregelns förhållande till EG-rätten, SvSkT 1/99.
Olsson, Mats. Verklig ledning i svenskt och internationellt perspektiv, SN årsbok 1996.
Sundgren, P. Tolkning av dubbelbeskattningsavtal - analys av ett rättsfall, SN 1992, s 14.