



RIKSREVISIONEN

RiR 2010:24

Sveriges skatteavtal med andra länder – effekterna av regeringens arbete

ISBN 978 91 7086 235 9

RiR 2010:24

Tryck: Riksdagstryckeriet, Stockholm 2010

Till regeringen

Datum: 2010-11-10

Dnr: 31-2009-1488

Sveriges skatteavtal med andra länder – effekterna av regeringens arbete

Riksrevisionen har granskat regeringens arbete med att förhandla skatteavtal med andra länder. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport.

Företrädare för Regeringskansliet har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på utkast till rapport.

Rapporten överlämnas till regeringen i enlighet med 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. Rapporten överlämnas samtidigt till Riksrevisionens styrelse.

Rapporten innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen. Riksrevisionen kommer att följa upp granskningen.

Riksrevisor *Claes Norgren* har beslutat i detta ärende. Revisionsdirektör *Anna Hansson* har varit föredragande. Revisionsdirektör *Mikael Pyka* har medverkat vid den slutliga handläggningen.

Claes Norgren

Anna Hansson

För kännedom:
Skatteverket

Innehåll

Sammanfattning	7
1 Inledning	11
1.1 Bakgrund och motiv för granskningen	11
1.2 Revisionsfråga	13
1.3 Normer och bedömningskriterier	13
1.4 Granskningens genomförande och avgränsningar	13
1.5 Rapportens disposition	14
2 Avtalsarbetet	15
2.1 Skatteavtalsprocessen	15
2.2 Prioriteringar på skatteavtalsområdet	18
2.3 Verksamhetsstatistik	20
2.4 Fokusskifte mot informationsutbyte	24
2.5 Internationell jämförelse	26
2.6 Slutsatser	30
3 Skatteläckage	31
3.1 Informationsutbytet	31
3.2 Särskilda bestämmelser mot skatteläckage	39
3.3 Slutsatser	42
4 Konkurrensfrågorna i skatteavtalsnätet	43
4.1 Källskatternas betydelse för företagen	44
4.2 Jämförelse av källskattesatser	46
4.3 Svenskt Näringslivs komparativa studie	51
4.4 Slutsatser	54
5 Sidoavtalet mellan Sverige och Danmark	55
5.1 Bakgrund	55
5.2 Kritiken mot avtalet och tillämpningen	59
5.3 Slutsatser	69
6 Sammanfattande slutsatser och rekommendationer	71
6.1 Sammanfattande slutsatser	71
6.2 Rekommendationer	74
Referenser	75
Bilaga 1 Sveriges skatteavtal den 15 september 2010	79
Bilaga 2 Urvalsprinciper för komparativ jämförelse av källskatter	83
Bilaga 3 Termer och begrepp	85

Sammanfattning

Riksrevisionen har granskat regeringens arbete med att förhandla skatteavtal med andra länder.

Faktaruta

Närmare om skatteavtal: När två stater beskattar samma skattesubjekt för en och samma inkomst och den slutliga skatten därmed överstiger den skatt som tas ut i den stat som har den högsta skattenivån kan man säga att internationell dubbelbeskattning uppkommer. En sådan dubbelbeskattning kan lindras eller undanröjas genom ensidiga åtgärder, till exempel genom bestämmelser om avräkning av utländsk skatt. Internationell dubbelbeskattning kan även undvikas genom skatteavtal. Ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal som ingåtts mellan Sverige och en annan stat (eller jurisdiktion) där de avtalslutande staterna ömsesidigt avstår från sina skatteanspråk. Att undvika dubbelbeskattning med hjälp av avtal är oftast mer effektivt än enbart en tillämpning av de interna reglerna.

Därför är skatteavtalen viktiga för Sverige: De huvudsakliga syftena bakom skatteavtalen är att

- undanröja eller lindra effekterna av internationell dubbelbeskattning
- uppmuntra investeringar mellan de avtalslutande staterna och skapa så goda konkurrensförhållanden för svensk exportindustri som möjligt
- förhindra internationell skatteflykt.

Granskningens bakgrund

Motiv: Sverige har historiskt sett varit mycket aktivt på skatteavtalsområdet och är känt för att ha ett omfattande och konkurrenskraftigt skatteavtalsnät. I en förstudie till denna granskning fanns indikationer på att avtalstakten, det vill säga antalet ny- och omförhandlade skatteavtal, sjunkit under senare år. Detta skulle kunna innebära att det finns en risk att regeringens mål om ett modernt och uppdaterat skatteavtalsnät inte uppfylls.

Syfte: I denna granskning undersöker vi effekterna av regeringens skatteavtalsarbete genom att analysera ett antal problem i det svenska skatteavtalsnätet. I granskningen analyserar vi även orsakerna bakom dessa problem genom att beskriva skatteavtalsprocessen och de prioriteringar som ligger bakom regeringens arbete. Syftet är att undersöka om regeringens mål med skatteavtalspolitiken kan anses uppfyllt.

Genomförande: Granskningen har genomförts med hjälp av intervjuer med Finansdepartementet och Skatteverket för att klarlägga vilka prioriteringar och underlag som legat till grund för Sveriges förhandlingsarbete under senare år. För att undersöka konkurrenskraften i det svenska skatteavtalsnätet har en komparativ studie genomförts där Sveriges avtalsvillkor i vissa för företagen centrala frågor jämförts med motsvarande avtalsvillkor hos ett antal konkurrentländer. Intervjuer med finansdepartementen i Finland och Nederländerna har genomförts för att utreda vilka prioriteringar som styr avtalsarbetet där. Ett seminarium om problem i det svenska skatteavtalsnätet har genomförts med representanter från Finansdepartementet, skatteutskottet, Skatteverket, Svenskt Näringsliv, Uppsala universitet, redovisningsbyråer och svenska storföretag.

Granskningens resultat

Granskningen har resulterat i följande centrala iakttagelser och slutsatser.

Avtalstakten sjunker: Under den senaste tioårsperioden har avtalstakten, mätt i antal nya eller omförhandlade skatteavtal, successivt sjunkit och det förberedande förhandlingsarbetet minskat. Enligt Finansdepartementet har konkurrensfrågorna nedprioriterats i skatteavtalsarbetet sedan slutet på 1990-talet. Sedan 2004 har inte något nytt fullständigt skatteavtal undertecknats. Den nedåtgående trenden i det ordinarie skatteavtalsarbetet kan delvis förklaras av regeringens ansträngningar att förbättra transparensen och informationsutbytet på skatteområdet. Finansdepartementet har betonat att skatteavtalsarbetet tar lång tid att lära sig. En längre period av inaktivitet kan således leda till att kompetensen att förhandla nya skatteavtal minskar. Därför kan startsträckan bli lång den dag man vill öka ansträngningarna på området.

Fokusskifte mot informationsutbyte: Sedan 2007 har Sverige inom ramen för ett gemensamt nordiskt projekt undertecknat flertalet nya informationsutbytesavtal med så kallade sekretestater. Arbetet med att teckna nya informationsutbytesavtal har enligt Finansdepartementet flyttat fokus och resurser från konkurrensfrågorna och arbetet med att omförhandla och ingå nya skatteavtal. Informationsutbytesavtalen kan dock inte förklara hela nedgången i skatteavtalsarbetet i övrigt, en nedgång som påbörjades långt innan arbetet med informationsutbytesavtal påbörjades. Sedan 2009 har avtalsförhandlingarna i stor utsträckning kunnat hanteras genom skriftväxling och telefon. Detta har inneburit en besparing av tid och resurser för Sverige, som deltog med två representanter vid de flesta förhandlingarna med den första gruppen sekretestater.

Finlands finansministerium betonar istället att man har kunnat fortsätta prioritera konkurrensaspekterna på skatteavtalsarbetet tack vare att det nordiska samarbetsprojektet har hjälpt till med informationsutbytesavtalen.

Viktiga informationsutbytesavtal har ännu inte uppdaterats: Enligt Skatteverket har Sverige fler utlandstransaktioner än övriga nordiska länder och Schweiz är det land där det finns ojämförligt mest svenska pengar på hemliga bankkonton. Uppdaterade informationsutbytesartiklar i de svenska skatteavtalen, inte minst med Schweiz, är således viktigt. Trots att regeringen prioriterat informationsutbytet före det övriga skatteavtalsarbetet, och trots att förhandlingsarbetet inom det nordiska projektet tar mindre tid har Sverige ännu inte uppdaterat informationsutbytesartiklarna i skatteavtalen med bland annat Schweiz, Singapore och Belgien, ett arbete som ligger utanför det nordiska samarbetet. Däremot har Danmark, Finland och Norge omförhandlat sina skatteavtal med ovan nämnda länder.

Gamla skatteavtal kan användas för otillbörlig skatteplanering: Under 2006 visade Skatteverkets analyser att Sveriges skatteavtal med Österrike genererade ett skattebortfall som kunde räknas i miljarder. Skatteavtalet med Österrike har omförhandlats, men liknande problem kvarstår i förhållande till en rad andra länder. Ett alternativ eller komplement till att omförhandla gamla skatteavtal är att se över möjligheten att införa mer generella regler för att förhindra dessa skatteupplägg, något som bland annat förts fram av Skatteverket. Regeringen lovade 2007 att återkomma i frågan, men något sådant arbete har ännu inte påbörjats.

Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtalsnät riskerar att försämrats: En komparativ analys av källskattesatserna i svenska skatteavtal jämfört med ett antal konkurrentländer visar att Sverige har sämre villkor än flera av konkurrenterna i enskilda avtal. Vid en jämförelse av Sveriges villkor i dag och 1995 framgår också att det är fler länder i undersökningen som har bättre villkor än Sverige i dag än för femton år sedan. En del av denna förändring kan förklaras av att flera av konkurrentländerna har "kommit i kapp" Sverige, men vi kan även konstatera att det i flera fall rör sig om att andra länder har fått bättre villkor än Sverige vid omförhandlingar under senare år. Indikationen på relativa försämringar i det svenska avtalsnätet bekräftas även i en komparativ analys av det svenska skatteavtalsnätet genomförd under hösten 2010 av Svenskt Näringsliv.

Ett särskilt kritiserat avtal har inte utvärderats: I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet regleras beskattningsrätten för anställningsinkomster för dem som arbetspendlar mellan Sverige och Danmark. I ett sidoavtal från 2003 finns en *utjämningsordning* som bland annat reglerar hur Sverige och Danmark ska kompenseras för uteblivna

skatteintäkter. Sidoavtalet har kritiserats i bland annat riksdagen både för dess utformning och för dess tillämpning. Gemensamt för kritiken är upplevelsen att utjämningsordningen skapar en obalans i fördelningen av skatteintäkterna från gränspendlarna mellan Danmark och Sverige, till nackdel för Sverige. Trots den omfattande kritiken av sidoavtalet har regeringen inte tagit fram relevanta underlag för att kunna analysera sidoavtalets utfall, något som dessutom stipuleras i avtalet. I skrivande stund har regeringen fortfarande inte tillgång till sådant underlag. Bristen på en riktig analys av avtalets effekter har även lett till att regeringen lämnat felaktig information till riksdagen.

Sammanfattande slutsats: Regeringens prioriteringar på skatteavtalsområdet har lett till uppenbara risker att det svenska skatteavtalsnätet tappar i konkurrenskraft. Dessutom återstår kända problem med skatteläckage. Trots att regeringen har prioriterat informationsutbytet saknar Sverige i skrivande stund ett uppdaterat informationsutbyte med centrala sekreterstater. Därtill har regeringen, trots omfattande kritik, låtit sig nöja med ofullständiga underlag om effekten av utjämningsordningen mellan Sverige och Danmark.

Riksrevisionens rekommendationer

Rekommendationer till regeringen:

- Regeringen bör förtydliga sin strategi på skatteavtalsområdet och redovisa hur man arbetar för att uppnå sina mål. Om målen med skatteavtalen kvarstår måste fokus på konkurrensfrågorna öka för att svenska företags konkurrenssituation inte ska försämrats.
- Regeringen bör överväga att fortsätta det nordiska samarbetet för att frigöra resurser till övrigt skatteavtalsarbete.
- Regeringen bör skyndsamt ta fram ett underlag för att utvärdera den svensk-danska utjämningsordningen.

1 Inledning

1.1 Bakgrund och motiv för granskningen

Det primära syftet med skatteavtal är att främja utbytet av varor och tjänster, kapitalrörelser och arbetskraftens rörlighet genom att undanröja eller lindra effekterna av internationell dubbelbeskattning.¹ För en liten och starkt exportberoende stat som Sverige är ett viktigt syfte med avtalen att uppmuntra investeringar mellan de avtalsslutande staterna och skapa så goda konkurrensförhållanden för svensk exportindustri som möjligt. Detta sker oftast genom att staterna ömsesidigt avstår från skatteanspråk genom att i avtalen föreskriva låga eller inga källskatter på utdelning, ränta och royalty samt att undanta vissa inkomster från beskattning. Skatteavtalen är även viktiga för att skapa förutsägbarhet, inte minst för företagens investeringar. Detta har stor betydelse inte minst i utvecklingsländer där skattesystemen ofta är komplexa och svåra att överblicka. Ytterligare ett syfte med skatteavtal är att förhindra internationell skatteflykt. Det manifesteras framför allt genom att avtalen öppnar en kanal för utbyte av upplysningar mellan behöriga myndigheter i de avtalsslutande staterna (informationsutbyte). Därutöver kan oönskad skatteplanering genom otillbörlig användning av avtalen till viss del förhindras genom särskilda regler mot skatteflykt i skatteavtalen. Sverige har historiskt sett varit mycket aktivt på skatteavtalsområdet och är känt för att ha ett omfattande och konkurrenskraftigt skatteavtalsnät.

I en förstudie till denna granskning konstaterades att takten i skatteavtalsarbetet under senare år har avtagit och att de insatser som ändå har gjorts på området till största del har fokuserat på tecknandet av nya informationsutbytesavtal. Dessutom framgick i förstudien att regeringen har fått indikationer på att flera skatteavtal dras med problem, till exempel risker för skatteläckage. Dessa iakttagelser har motiverat en djupare granskning av regeringens arbete med skatteavtal.

¹ Skatteverket,Handledning för internationell beskattning 2009.

Ruta 1. Vad är ett skatteavtal?

När två stater utövar sin rätt att beskatta samma skattesubjekt för en och samma inkomst och den slutliga skatten därmed överstiger den skatt som tas ut på sådan inkomst i den stat som har den högsta skattenivån kan man säga att internationell dubbelbeskattning uppkommer. En sådan dubbelbeskattning kan lindras eller undanröjas genom ensidiga åtgärder, till exempel genom bestämmelser om rätt till avdrag för utländsk skatt eller bestämmelser om avräkning av utländsk skatt. Internationell dubbelbeskattning kan även undvikas genom skatteavtal. Ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal som ingåtts mellan Sverige och en annan stat (eller jurisdiktion). Ett skatteavtal är ett viktigt medel för att förhindra dubbelbeskattning genom att de avtalslutande staterna ömsesidigt avstår från sina skatteanspråk. Att undvika dubbelbeskattning med hjälp av avtal är oftast mer effektivt än att enbart tillämpa interna regler. I avtalet finns gemensamma definitioner, och avtalet är anpassat så att det ska fungera i förhållande till de aktuella skattelagstiftningarna.

Regeringens mål på skatteavtalsområdet

Regeringens ambitioner på skatteavtalsområdet uttrycks tydligast i 2008 års ekonomiska vårproposition där regeringen drar upp ett antal riktlinjer för skattepolitikens inriktning för de kommande åren. Genom ett antal hållpunkter ska skattepolitiken stödja de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik: varaktigt hög sysselsättning och en hög generell och rättvist fördelad välfärd. Därtill ska skattepolitiken tillgodose ett antal allmänna krav som ställs på det svenska skattesystemet i en globaliserad värld. En av de hållpunkter som regeringen tar upp är att skattereglerna ska ge goda villkor för investeringar i Sverige. Goda villkor ska även gälla för svenska företags investeringar i utlandet. Regeringen uttrycker detta som att: *[e]tt modernt och uppdaterat nät av skatteavtal bidrar till att svenska företag kan konkurrera utomlands på fördelaktiga villkor.*²

Ett annat viktigt syfte med skatteavtalen är att förhindra skatteflykt, bland annat genom möjlighet till informationsutbyte. I budgetpropositionerna de senaste åren anger regeringen att globaliseringen medför att informationsutbyte över gränserna blir allt viktigare för att bekämpa skattefusk.³ I propositionerna till de många informationsutbytesavtal⁴ som ingåtts med skatteparadis under senare år skriver regeringen att *utbyte av upplysningar i skatteärenden utgör ett viktigt steg i regeringens strävan att bidra till en internationell finansiell ordning som grundas på transparens och effektivt informationsutbyte i skatteärenden. Avtalen ger möjlighet att utbyta upplysningar i skatteärenden och möjlighet för representanter för myndigheter att närvara vid skatteutredning. Avtalen utgör därmed ett viktigt medel för en effektiv skattekontroll.*⁵

² Prop. 2007/08:100 s. 76.

³ Prop. 2006/07:1, prop. 2007/08:1, prop. 2008/09:1 och prop. 2009/10:1.

⁴ Ett informationsutbytesavtal är ett avtal som enbart reglerar informationsutbytet i skatteärenden mellan två länder. Informationsutbytesavtal har tecknats med så kallade sekretesstater (skatteparadis) där skatteavtal saknas.

⁵ Se till exempel prop. 2009/10:25, prop. 2009/10:107 och prop. 2009/10:143.

1.2 Revisionsfråga

Revisionsfrågan tar sin utgångspunkt i de mål regeringen har satt upp för skatteavtalspolitiken och har följande lydelse:

Har regeringen säkerställt att Sveriges skatteavtalsnät är modernt och uppdaterat?

1.3 Normer och bedömningskriterier

Syftena med skatteavtalspolitiken är att

- undanröja eller lindra effekterna av internationell dubbelbeskattning
- uppmuntra investeringar mellan de avtalsslutande avtalsstaterna och skapa så goda konkurrensförhållanden för svensk exportindustri som möjligt
- förhindra internationell skatteflykt.

Det finns inga absoluta normer för hur en god skatteavtalspolitik genomförs. Däremot finns det uttryckta syften med skatteavtalen, och politiska mål för ett framgångsrikt skatteavtalsarbete. Om regeringen avstår från att försöka omförhandla skatteavtal som inte lever upp till ovanstående syften finns en risk att regeringen inte uppnår sitt uttalade mål om ett modernt och uppdaterat skatteavtalsnät. För att kunna leva upp till målet bör det även åligga regeringen att kontinuerligt inleda förhandlingar med länder där Sverige i dag saknar avtal, om avtal är önskvärda.

Som bedömningskriterier i denna granskning används en jämförelse mellan regeringens mål med skatteavtalspolitiken och effekterna av de insatser och prioriteringar som görs för att målen ska uppfyllas. Ett första bedömningskriterium är att undersöka förhandlingstakten och huruvida den kan bedömas vara tillräcklig för att målen med skatteavtalen kan uppfyllas. Ett andra bedömningskriterium är att undersöka konkurrenskraften i det svenska skatteavtalsnätet, med särskilt fokus på hur denna har utvecklats över tid. Jämförelsen görs med ett antal för Sverige viktiga konkurrentländer.

1.4 Granskningens genomförande och avgränsningar

I denna granskning undersöker vi effekterna av regeringens skatteavtalsarbete genom att analysera ett antal konkreta problem i det svenska skatteavtalsnätet. Granskningen kommer även att analysera orsakerna bakom dessa problem genom att beskriva skatteavtalsprocessen och de prioriteringar som styr regeringens arbete.

Granskningen baseras i huvudsak på intervjuer med Finansdepartementet och Skatteverket. Dessa har syftat till att klargöra vilka prioriteringar och underlag som legat till grund för Sveriges förhandlingsarbete, i synnerhet under det senaste decenniet. I förekommande fall har statistik över förhandlingsarbetet inhämtats. Intervjuer har även genomförts med Svenskt Näringsliv och forskare på området. Intervjuer har gjorts med representanter från finansministerierna i Nederländerna och Finland för att utreda vilka prioriteringar som styr avtalsarbetet där. Under projektets gång har ett seminarium hållits med representanter från Finansdepartementet, skatteutskottet, Uppsala universitet, Svenskt Näringsliv, redovisningsbyråer, Skatteverket och två svenska storföretag för att diskutera problem i det svenska skatteavtalsnätet. Inom ramen för granskningen har Ernst & Young på uppdrag av Riksrevisionen genomfört en komparativ studie där ett antal för företagen centrala avtalsvillkor i ett urval av Sveriges skatteavtal har jämförts med motsvarande villkor hos ett tiotal konkurrentländer.

Under granskningens gång har vi identifierat flera olika problem av mycket skiftande karaktär i det svenska avtalsnätet, bland annat rörande beskattningen av utlandssvenska pensionärer och hur äldre skatteavtal ska tolkas. Det har inte varit möjligt att inom ramen för denna granskning belysa samtliga dessa problem. Vi har i stället valt att fokusera på de områden som bedömts vara av störst vikt för att kunna bedöma om regeringens mål om ett modernt och uppdaterat skatteavtalsnät kan anses uppfyllt.

1.5 Rapportens disposition

Regeringens prioriteringar och arbete med skatteavtal behandlas i kapitel 2, Skatteavtalsprocessen. Av central betydelse för det svenska skatteavtalsnätet är frågan om hur konkurrenskraftigt det svenska avtalsnätet är relativt andra länder. Denna frågeställning behandlas i kapitel 4. Ett annat viktigt syfte med skatteavtalen är att förhindra skatteflykt. Detta kan uppnås dels genom att skatteavtalen ger en möjlighet att utbyta information i skatteärenden med andra länder, dels genom att se till att skatteavtalen inte ger upphov till en otillbörlig användning av avtalen. I kapitel 3 undersöker vi hur avtalsarbetet på detta område har bedrivits under senare år. Mot bakgrund av den relativt omfattande debatten i såväl riksdagen som medierna kring skattesituationen för arbetspendlarna i Öresundsregionen gör vi i kapitel 5 en fördjupad analys av sidoavtalet mellan Sverige och Danmark. Slutsatser och rekommendationer presenteras i kapitel 6.

2 Avtalsarbetet

2.1 Skatteavtalsprocessen

Enligt Finansdepartementet finns det ingen enhetlig process för att inleda en skatteavtalsförhandling eller omförhandla ett avtal.⁶ Vanligast är ett eget initiativ på grundval av omvärldsbevakning. Om det är Sverige som har begärt förhandlingar kommer initiativet till förhandlingar om nya skatteavtal i vissa fall från industrin från ett eller flera företag som är verksamma i landet i fråga eller genom industrins intresseorganisationer.⁷ Är det däremot fråga om omförhandlingar av redan existerande avtal kan de ha föranletts av ny lagstiftning i Sverige eller i det andra landet, eller av att det andra landet har avtalat förmånligare villkor i nyare avtal med andra länder. Även Skatteverket kan ta initiativ genom att uppmärksamma Finansdepartementet på att ett skatteavtal behöver omförhandlas i någon del. Enligt Finansdepartementet har dock detta i princip aldrig skett. De första kontakterna med det andra landet tas vanligtvis, om det rör sig om förhandlingar om ett nytt avtal, genom Utrikesdepartementet i samband med att man förhandlar investeringsskyddsavtal.⁸ När det gäller omförhandling av avtal är det vanligen Finansdepartementet som tar de första kontakterna med det andra landet. Finansdepartementet har ansvaret för att ta fram ett första avtalsutkast.

Sverige följer i stor utsträckning OECD:s modellavtal när nya skatteavtal förhandlas fram. Det finns också ett svenskt modellavtal som i vissa delar avviker från OECD:s modell och som fungerar som utgångspunkt i de svenska avtalsförhandlingarna.⁹ Dessa avvikelser kan påverka Sveriges förhandlingsposition i övriga avseenden.

⁶ Finansdepartementet, intervju, 2010-01-25.

⁷ Skatteverket,Handledning för internationell beskattning 2009.

⁸ Syftet med ett investeringsskyddsavtal är att skapa ökad säkerhet vid internationella investeringar genom långsiktiga garantier beträffande behandlingen av bland annat tvistlösning, regler om ersättning vid expropriation, regler för transferering av kapital och bestämmelser som hindrar diskriminering och snedvrider konkurrensen.

⁹ Som exempel på avvikelser från OECD:s modellavtal kan nämnas att Sverige i förhandlingar om skatteavtal kräver avvikelse från OECD:s modellavtal till Sveriges förmån när det gäller beskattning av försäljning av aktier som görs av fysiska personer efter utflyttning från Sverige. Vidare gäller också att Sverige helst ser att pensioner som utbetalas från Sverige och avser avsättnings som gjorts vid arbete i Sverige kan beskattas här även efter utflyttningen.

Till förberedelserna inför skatteavtalsförhandlingar ingår dels att jämföra motpartslandets skatteregler med Sveriges, dels att jämföra vad andra länder har fått för villkor i sina skatteavtal med motpartslandet. Ofta sänds ett första avtalsutkast redan vid de inledande kontakterna, och detta ligger sedan till grund för de fortsatta förhandlingarna som även de sköts av Finansdepartementet. Skriftväxling sker i samliga stadier i förhandlingsprocessen fram till undertecknandet av avtalet.

När parterna enats om ett utkast till avtal paraferas detta av förhandlingsdelegationernas respektive ordförande.¹⁰ Därefter sker granskning i respektive stat och i förekommande fall översättning. Avtalsutkastet remissbehandlas och justeras eventuellt efter skriftväxling med den andra staten.¹¹ När båda parter har enats om att avtalet är färdigt att underteckna, tar i Sveriges fall regeringen beslut om undertecknande. En modell över momenten i skatteavtalsprocessen ser ut som figur 1 nedan. Hur lång tid processen tar skiljer sig åt beroende på en rad faktorer. Oftast blir det två fysiska förhandlingar, men det finns exempel på förhandlingar som inbegriper flera förhandlingsrundor. Tyngdpunkten ligger inte i de fysiska förhandlingarna utan i förberedande utredningar, analyser och skriftväxling. Det finns exempel på avtal som har tagit 15 år från första initiativ till avtalets ikraftträdande.¹²

Ruta 2 OECD:s modellavtal

OECD har utarbetat en modell för hur skatteavtal mellan medlemsländerna kan och bör se ut. Modellavtalet kan sägas bestå av tre delar: ett förklarande introduktionsavsnitt till hela modellen, en avtalsdel och en kommentar till varje artikel i avtalet. OECD:s modellavtal innehåller i sin senaste upplaga 30 artiklar. Artiklarna kan grovt delas in i fyra olika delar:

i) definitionsartiklar, ii) fördelningsartiklar, iii) metodartikel, iv) övriga artiklar. Medlemsstaterna kan avge reservationer (*reservations*) till artiklarna i avtalet och göra anmärkningar (*observations*) till kommentaren. Kommentaren är ett viktigt hjälpmedel när skatteavtal ska tolkas. Till OECD:s modellavtal finns en rekommendation från OECD:s högsta beslutande instans, rådet, att medlemsländerna i OECD ska följa modellavtalet. Den första utgåvan av OECD:s modellavtal kom 1963 och följdes av en nyutgåva 1977. OECD har beslutat att modellavtalet ska revideras kontinuerligt. De senaste ändringarna härrör från juli 2010. Få ändringar har dock gjorts i artiklarna, vilket återspeglar en försiktighet att ändra den modell som har följts i så stor utsträckning i gällande avtal.

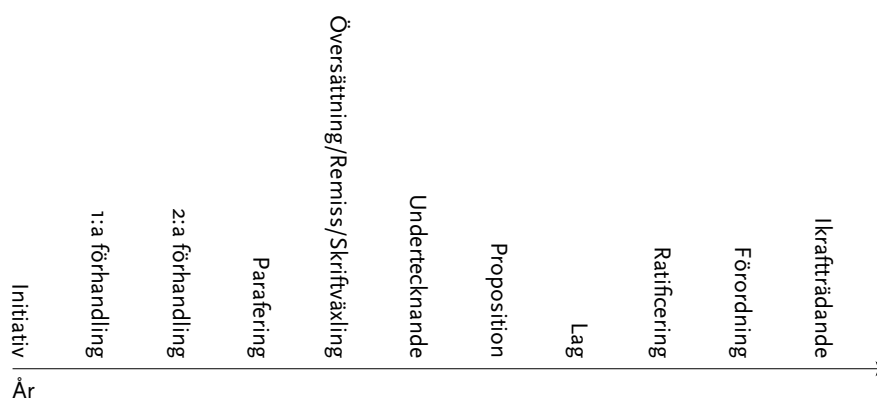
¹⁰ Paraferingen går till så att ordförandena i förhandlingsdelegationerna sätter sitt signum på varje sida av avtalsutkastet och därigenom läser texten. Detta innebär att ordförandena förbinder sig att presentera avtalsutkastet för ansvarig minister för att det så småningom ska leda till ett undertecknande.

¹¹ Skatteavtalen remitteras till Skatteverket och en kammarrätt.

¹² Finansdepartementet, intervju 2010-05-28.

För att ett skatteavtal ska bli tillämpligt i Sverige krävs att det har införlivats med svensk rätt. I Sverige sker införlivandet genom en särskild införlivandelag. Detta innebär att den autentiska avtalstexten blir direkt tillämplig som svensk lag. Skatteavtalets bestämmelser är bara tillämpliga i den mån de begränsar den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Skatteavtalen kan således aldrig utvidga den beskattningsrätt som finns enligt bestämmelserna i intern svensk rätt.

Figur 1 Moment i skatteavtalsprocessen



Till stor del är avtalsförhandlingarna av informell karaktär. Det första formella dokumentet är ett paraferat utkast till avtal.

Skatteavtalen gäller tills de sägs upp eller tills ett nytt avtal tecknats i dess ställe.

2.1.1 Riksdagens roll i skatteavtalsarbetet

Riksdagen har en förhållandevis undanskymd roll i skatteavtalsfrågorna. Avtalsförhandlingarna bereds inom Regeringskansliet och riksdagen har endast att ta ställning till en framlagd proposition om införlivande av ett nytt skatteavtal som baseras på redan gjorda förhandlingar. Skatteavtalens innehåll blir ytterst sällan föremål för debatt i riksdagen. Ett undantag från detta är på senare år det sidoavtal till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet som Sverige ingick med Danmark 2003, som vi närmare redogör för i kapitel 5.

2.1.2 Behörig myndighetsfunktion

När en person eller ett företag anser att beskattningen i ett land strider mot ett skatteavtal kan personen eller företaget begära hjälp hos den behöriga myndigheten i sitt bosättningsland (hemvistland). I Sverige är behörigmyndighetsfunktionen placerad på en egen enhet inom Skatteverkets rättsavdelning. Den behöriga myndigheten har en oberoende position och hanterar endast materiella regler. En enskild person eller ett företag som är missnöjd med tillämpningen (det vill säga anser att dubbelbeskattning skett) kan välja att gå vidare i Skatteverkets linjeorganisation eller via behörig myndighet. Eftersom en enskild alltid har rätt att gå till domstol kan det dessutom bli parallella processer, det vill säga ärendet prövas både av domstol och av behörig myndighet.

Behörig myndighet ansvarar för att i förhandlingar med behöriga myndigheter i andra länder försöka undanröja dubbelbeskattning eller annan beskattning som skett i strid med ett skatteavtal. Vad gäller ärenden som gäller frågor av principiell natur eller som inbegriper tolkning av ett visst uttryck är det Finansdepartementet som är behörig myndighet.

Totalt inkommer 300–500 ärenden per år till behörig myndighet vid Skatteverket, varav en ganska stor del avser enklare ärenden. Antalet ärenden som kräver mer omfattande utredningar uppgår till 150–200 per år. Något över hälften avser fysiska personer, men företagsfrågorna tar mest tid.

2.2 Prioriteringar på skatteavtalsområdet

I ett presentationsmaterial från Finansdepartementet betonas de två huvudsakliga syftena bakom skatteavtalen:

- 1) Undvika dubbelbeskattning
- 2) Förhindra skatteflykt

Vidare anger man fyra skäl till varför skatteavtalen har stor betydelse:

- Skatteavtal med låga källskatter är en förutsättning för att svenskbaserade koncerner ska kunna konkurrera utomlands på likvärdiga villkor som konkurrerande utländska företag.
- Ett brett konkurrenskraftigt skatteavtalsnät är en mycket viktig faktor vid utländska koncerners val av etableringar av till exempel europeiskt huvudkontor.
- Gamla, omoderna "läckande" skatteavtal utgör en risk för förlorade skatteintäkter om man underlåter att omförhandla avtalen.
- Informationsutbyte är viktigt för en effektiv skattekontroll.

Enligt Finansdepartementet speglar dessa fyra punkter departementets prioriteringar på skatteavtalsområdet.

2.2.1 Resurser

Sedan 2006 är Finansdepartementet indelat i avdelningar med storenheter. Skatteavtalsfrågor administreras på skatte- och tullavdelningens enhet för skatteadministration, skatteavtal och tullfrågor (S3). Övriga enheter på avdelningen är enheterna för inkomstskatt och socialavgifter (S1), för mervärdesskatt och punktskatt (S2) samt skatteekonomiska enheten (SE). Den grupp på enheten S3 som arbetar med skatteavtalsfrågor ansvarar också för en rad olika frågor om internationell beskattning med bäring på skatteavtalsarbetet, till exempel internprissättningsfrågor, CFC-lagstiftning, frågor om EU:s handräckningsdirektiv och om deltagande i diverse arbetsgrupper inom OECD.

Antalet handläggare som arbetar med skatteavtal skiftar över tiden, och det är enligt uppgift svårt att fastställa hur många handläggare som finns tillgängliga vid en given tidpunkt. I dag arbetar fyra handläggare med skatteavtalsfrågor, dock inte på heltid. Enligt Finansdepartementet har resurserna för skatteavtalsarbetet minskat från mitten av 1990-talet. Det svenska ordförandeskapet i EU 2001 drog stora resurser, vilket ledde till att man stod med stora balanser eftersom det fanns flera avtal som "stod på kö". Det uppstod även stora balanser vad det gäller behörig myndighetsärenden. Hårdare budgetrestriktioner som införts sedan 2006 har gjort det svårt att försvara resekostnaderna som varje förhandling innebär.¹³ Sedan organisationsförändringen 2006 är det sammanlagt mindre än en (1) heltidstjänst som har arbetat med konkurrensfrågorna i skatteavtalen. År 2009 arbetade ingen med dessa frågor eftersom alla resurser gick till arbetet med informationsutbytesavtal och det svenska ordförandeskapet i EU.¹⁴ År 2010 arbetar en person deltid med konkurrensfrågorna i skatteavtalen. Nedprioriteringen syns i verksamhetsstatistiken nedan (se avsnitt 2.3). Det minskade arbetet med konkurrensfrågorna i skatteavtalsnätet går enligt Finansdepartementet tillbaka till slutet av 1990-talet. Gruppens arbete med övriga frågor, till exempel deltagande i olika internationella arbetsgrupper inom EU och OECD, internt lagstiftningsarbete etcetera, har ökat under senare år och tar en allt större del av gruppens resurser i anspråk. Detta kan jämföras med situationen i början på 1990-talet då man hade en chef och fyra handläggare som arbetade heltid med skatteavtal och OECD-arbetet. Sedan omorganisationen 2006 har skatteavtalsarbetet även hamnat längre ifrån de politiska besluten.¹⁵

¹³ Finansdepartementet, intervju, 2010-05-28.

¹⁴ Finansdepartementet, intervju, 2010-01-25.

¹⁵ Finansdepartementet, intervju, 2010-05-28.

Handläggarna för skatteavtalsfrågor säger att skatteavtalsarbetet tar lång tid att lära sig. Det krävs i regel flera år och erfarenhet från många förhandlingar för att bemästra alla delar i processen och självständigt kunna leda en avtalsförhandling. I dag är det en tjänsteman på enheten som kan leda skatteavtalsförhandlingar. Normalt är det tre personer från Finansdepartementet som deltar i en förhandling.

2.2.2 *Känt förhandlingsbehov*

På Finansdepartementet finns en intern prioriteringslista, daterad den 28 maj 2010, med länder där Sverige önskar om- eller nyförhandla. Enligt Finansdepartementet pågick vid denna tidpunkt förhandlingar med 10 länder.¹⁶ Finansdepartementet har gjort framställningar om omförhandlingar av 4 existerande avtal och listat sammanlagt 9 länder som man borde förhandla med såväl av konkurrensskäl för svenska företag som av risk för skatteläckage. Dessutom har sammanlagt 27 länder som ansetts som prioriterade framställt en begäran om om- eller nyförhandling av skatteavtal.¹⁷ Därtill kan läggas 5 oprioriterade länder som gjort framställning om förhandlingar.

Under perioden 2000–2010 har näringslivet genom propåer till Finansdepartementet i 10 fall, formellt genom skrivelser, begärt initiativ till förhandlingar om nya avtal eller omförhandlingar av redan existerande avtal. I 6 av totalt 9 länder som näringslivet sett som angelägna att regeringen inleder förhandlingar med har ett nytt avtal ännu inte undertecknats. I flera fall har dock upprepade försök gjorts för att få till stånd ett nytt avtal eller en omförhandling. I förhållande till 2 länder har man ännu inte tagit något initiativ till förhandling med motparten trots att båda länderna anses prioriterade. Förfrågningarna från näringslivet för dessa 2 länder kom in 2005 respektive 2006.

2.3 Verksamhetsstatistik

2.3.1 *Avtalsnätet i dag*

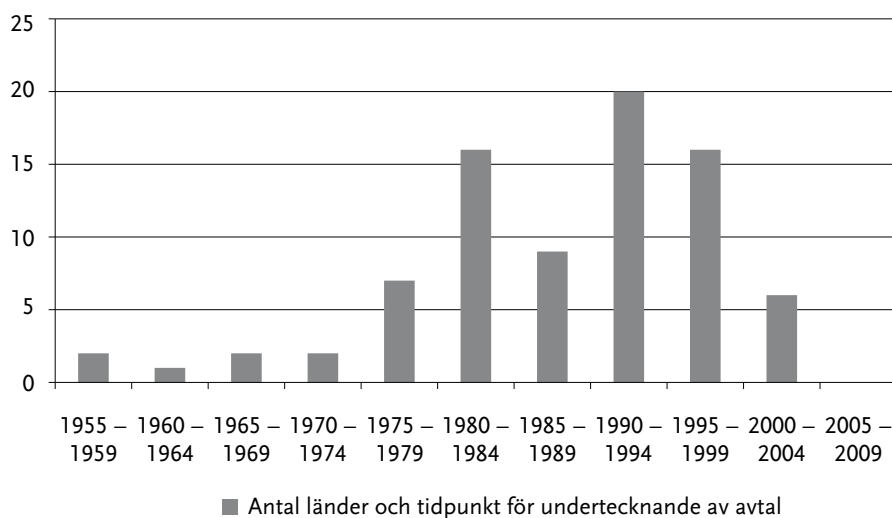
Sverige har genom åren undertecknat fullständiga skatteavtal med sammanlagt 81 länder varav 80 avtal är i kraft, samt protokoll till 21 av dessa

¹⁶ Till dessa tio förhandlingar kan läggas ytterligare en förhandling om informationsutbyte.

¹⁷ I ett fall är det samma land som har önskat omförhandla, som samtidigt finns på Sveriges lista över önskvärd omförhandling. Finansdepartementet har hittills inte haft tid att inleda förhandling med landet i fråga.

avtal.¹⁸ Sverige har sedan 2007 undertecknat 24 informationsutbytesavtal med så kallade sekreterstater.¹⁹ Åtta av dessa åtföljs av begränsade skatteavtal.

Diagram 1 Antal länder med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal, fördelat över tidpunkt för undertecknande av avtal



Not. Diagrammet innehåller endast avtal som trätt i kraft, men inga informationsutbytesavtal.

Som framgår av diagrammet ovan undertecknades många skatteavtal under hela 1980- och 1990-talen, vilket var en följd av förhandlingar vidtagna under sent 1970-tal, 1980-tal och 1990-tal. Enligt Finansdepartementet var det stor aktivitet på skatteavtalsområdet i Sverige under första delen av 1990-talet, bland annat som en effekt av Berlinmurens och Sovjetunionens fall, att det blev möjligt att förhandla med länder i Sydamerika samt att valutaregleringen avskaffades. Sedan 2004 har inte något nytt fullständigt skatteavtal undertecknats. Den stora ansträngningen under 1980-talet och första delen av 1990-talet att ingå skatteavtal med nya länder har medfört att behovet att teckna skatteavtal med ännu fler länder inte är lika stort i dag. Fokus för skatteavtalsarbetet blir i stället att underhålla befintliga avtal genom att ta initiativ till omförhandlingar.

¹⁸ Två av dessa protokoll var en produkt av bilaterala förhandlingar om informationsutbyte med Österrike och Luxemburg.

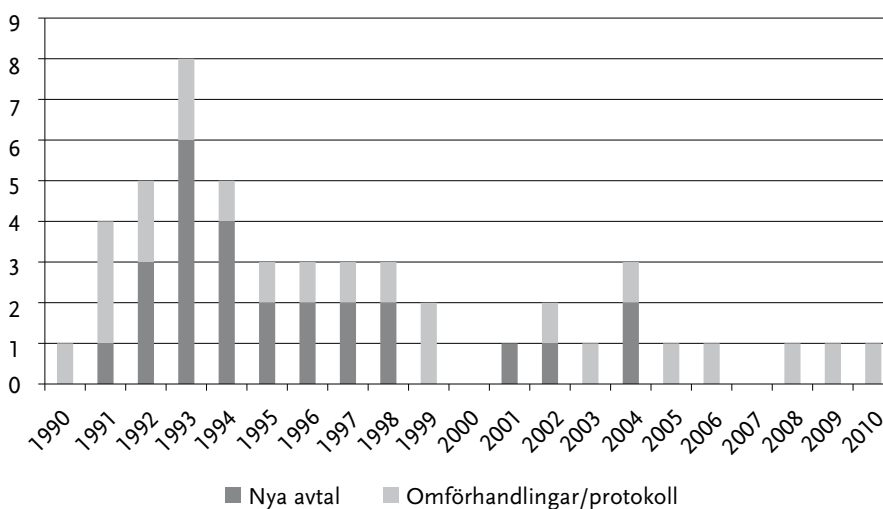
¹⁹ Informationen sträcker sig till och med den 15 september 2010.

2.3.2 Förhandlingsarbetet

För att få en bild av hur skatteavtalsnätet utvecklas och uppdateras över tid är en redogörelse över omfattningen av avtalsnätet inte tillräcklig utan då måste även alla omförhandlingar av och protokoll till befintliga skatteavtal beaktas. I diagram 2 nedan framgår antalet avtal respektive protokoll som undertecknats mellan åren 1990 och 2010.

I verksamhetsstatistiken nedan redovisas arbetet med skatteavtal respektive informationsutbytesavtal var för sig. Att informationsutbytesavtalen särredovisas beror på att det är ett nytt och till stor del internationellt påkallat initiativ. Arbetet med att teckna informationsutbytesavtal är således en utvidgning av skatteavtalsarbetet så som det har bedrivits tidigare.

Diagram 2 Antal nya undertecknade skatteavtal, omförhandlingar samt protokoll, 1990–2010



Not. Diagrammet innehåller inga informationsutbytesavtal eller protokoll som enbart har behandlat informationsutbytesartiklar i befintliga avtal.

Som vi har kunnat konstatera tidigare undertecknades många nya avtal på 1990-talet. Många av dessa avtal var resultatet av förhandlingar som bedrevs under slutet av 1980-talet. Sedan slutet av 1990-talet har avtalstakten sjunkit väsentligt. Efter 1998 har Sverige tecknat 4 nya skatteavtal. Under samma period har 9 omförhandlingar och protokoll undertecknats.

Mellan åren 1990 och 2010 har Sverige tagit initiativ till förhandlingar som lett till undertecknade avtal eller ändringsprotokoll i 30 fall, medan motpartslandet tagit initiativ i 11 fall.²⁰ Till detta kan läggas 7 undertecknade avtal eller protokoll där initiativet till förhandlingar togs av båda parterna.

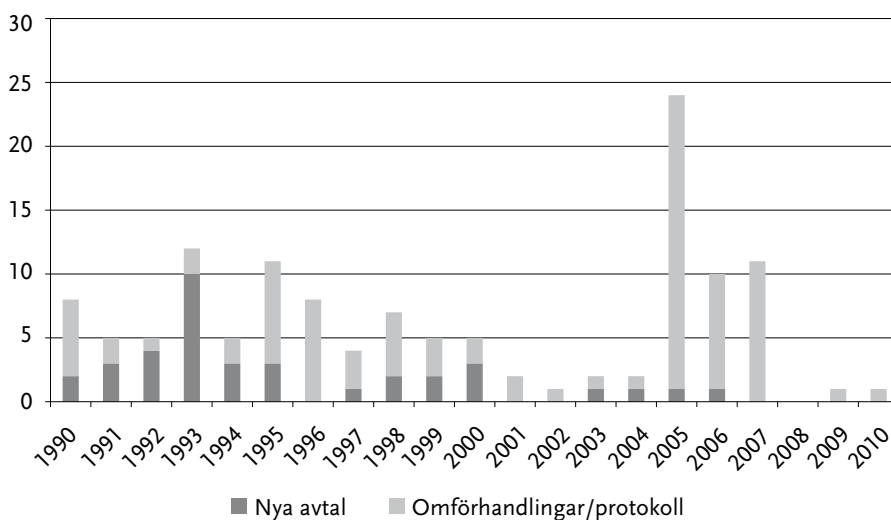
²⁰ Siffrorna innefattar även protokoll till gällande avtal.

För de förhandlingar som ännu inte lett till undertecknade avtal tog Sverige initiativet i 7 fall, medan motpartslandet tog initiativ i 2 fall.

Sveriges framgångar i en avtalsförhandling är inte på förhand givna utan beror på de krav och motkrav som läggs fram i den specifika förhandlingen. För att bedöma vilka ansträngningar som görs för att uppdatera det svenska avtalsnätet ger antalet undertecknade avtal och protokoll inte en fullständig bild. Ett sätt att förtydliga bilden av hur avtalsarbetet bedrivs är att undersöka vilket arbete som läggs ned på förhandlingar, även sådana förhandlingar som inte resulterar i ett undertecknat avtal eller protokoll. Fördelat över perioden 1990–2010 ser bilden över antal fysiska förhandlingar, exklusive förhandlingar om informationsutbytesavtal, ut som i diagram 3 nedan. Det kan noteras att man sedan 2007 endast vid två tillfällen deltagit i en fysisk förhandling.²¹

Antalet förhandlingar ger dock inte heller en heltäckande bild av skatteavtalsarbetet. Enligt uppgift från Finansdepartementet läggs ibland mer tid på skriftväxling än på själva den fysiska förhandlingen. Men det kan likväl vara av intresse att beskriva prioriteringen med hjälp av statistik över förhandlingarnas respektive avtalens fördelning över år.

Diagram 3 Antal förhandlingar, såväl undertecknade som ännu inte undertecknade skatteavtal, 1990–2010



Not 1. Förhandlingarna av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har räknats som 5 förhandlingar per förhandlingsrunda (1 förhandling per land). Förhandlingsrundor har hållits 1995, 1996, 2005, 2006 respektive 2007. År 2005 hölls hela 4 förhandlingsrundor, det vill säga i diagrammet 20 förhandlingar, och 2007 hölls 2 förhandlingsrundor. Övriga uppräknade år hölls 1 förhandlingsrunda.

Not 2. Diagrammet innehåller inga uppgifter om informationsutbytesavtal eller protokoll som enbart har behandlat informationsutbytesartiklar i befintliga avtal.

²¹ Med fysisk förhandling avses en förhandling där de avtalsslutande parterna träffas i motsats till en förhandling som sköts via telefon eller skriftväxling.

Från Finansdepartementets sida har man uppgett att det är svårt att ge en rättvisande bild av aktiviteterna på skatteavtalsområdet, och det finns flera skäl till detta. Ett är att Finansdepartementet som ovan angetts varit mycket aktivt under kanske framför allt slutet av 1980-talet och början av 1990-talet, då Sverige var först med att teckna avtal med en rad länder. När andra länder på kort tid tecknar avtal med samma länder är det naturligt att det framstår som att Finansdepartementet är passivt. Men detta kan då förklaras med att man har varit först ut och inte har samma behov av nya avtal. Det kan också vid en enkel räkning av till exempel antalet omförhandlingar framstå som att ett land med få omförhandlingar är passivt. Men detta kan enligt Finansdepartementet bero på att man i själva verket har gjort ett mer gediget arbete, eftersom orsaken till omförhandlingar kan bero på upptäckta misstag vid första förhandlingsrundan.²² Finansdepartementet har också enligt egen uppgift förhandlat fram flera så kallade *Most-Favoured-Nations*-klausuler, som innebär att avtalets innehåll ska förändras om motparten tecknar ett ännu mer fördelaktigt avtal med ett annat land. Dessutom har Finansdepartementet enligt egen uppgift i stor utsträckning deltagit i OECD:s arbete med modellavtalet, eftersom detta tillsammans med dess kommentarer får stort genomslag vid tolkning av avtalen.²³ Överlag har det internationella arbetet tagit mer resurser över tiden, bland annat anordnas fler OECD-möten i arbetsgrupper, EU-frågor som exempelvis handräcknings- respektive indrivningsdirektiven tar mer tid och antalet mål i EU-domstolen har ökat. Även arbetet med den interna svenska lagstiftningen har krävt mycket resurser (främst avräkningslagen, CFC-reglerna och APA-lagstiftningen).

2.4 Fokusskifte mot informationsutbyte

Inom OECD har fokus under de senaste åren legat på att få länder eller jurisdiktioner med särskilt slutna banker och finansiella system (så kallade sekreterstater) att teckna informationsutbytesavtal med OECD-länder. Syftet med detta är bland annat att försvåra skatteflykt.

De nordiska länderna samarbetar sedan 2006 i ett gemensamt projekt i syfte att teckna informationsutbytesavtal med sekreterstater. Totalt har de nordiska länderna undertecknat 24 sådana informationsutbytesavtal.²⁴

²² Finansdepartementet, intervju, 2010-06-10.

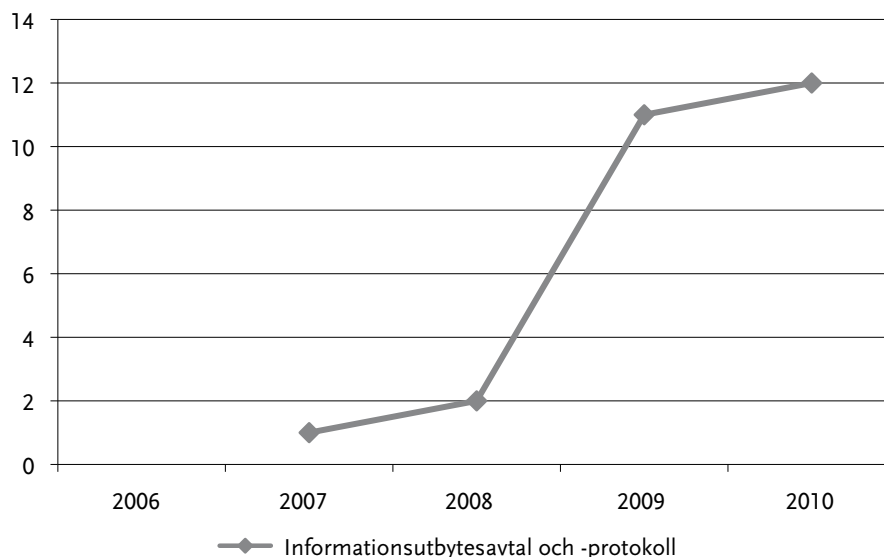
²³ I OECD:s Steering Group on the Revision of the Model Tax Convention (en undergrupp till OECD:s Working Party No. 1 on Tax Conventions and Related Questions) saknas dock svensk representation på grund av resursbrist.

²⁴ Vi har räknat antalet avtal fram till och med den 15 september 2010, då avtalet med Belize undertecknades.

Tidpunkten för undertecknande av dessa avtal fördelar sig över tiden enligt diagram 4 nedan. Vid förhandlingarna med de åtta första jurisdiktionerna ställde motparterna som villkor att de nordiska länderna samtidigt undertecknade begränsade skatteavtal, det vill säga avtal som endast fördelar beskattningsrätten till ett fåtal inkomster eller skatter. Dessa avtal ingår i diagrammet nedan.

Utöver de multilaterala förhandlingarna inom ramen för det nordiska projektet har Sverige även tecknat två bilaterala protokoll om informationsutbyte med Österrike (2009) och Luxemburg (2010), länder som Sverige har skatteavtal med. Även dessa protokoll ingår i diagrammet.

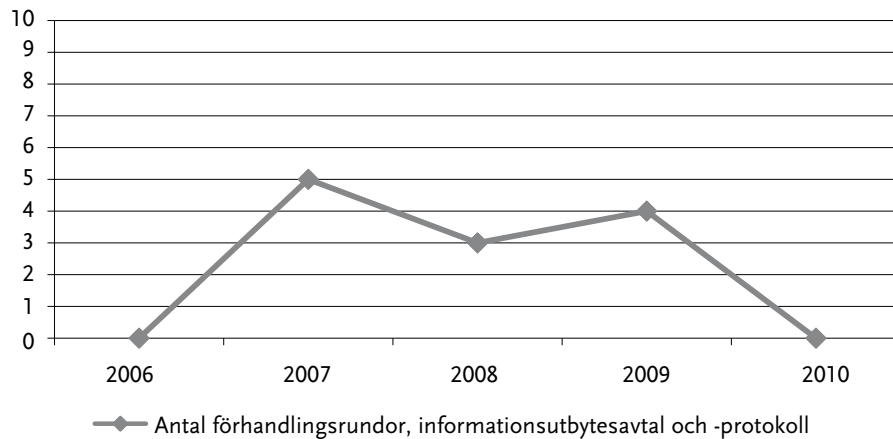
Diagram 4 Undertecknade informationsutbytesavtal och -protokoll, 2006–2010



Not. De åtta första informationsutbytesavtalen åtföljdes av begränsade skatteavtal.

Sverige har haft en respektive två representanter närvarande vid förhandlingar med fem av de åtta första jurisdiktionerna som undertecknade informationsutbytesavtal. Enligt uppgift har emellertid sekreterstaternas motivation att underteckna avtal ökat avsevärt efter att G20-länderna gjorde ett starkt uttalande vid mötet i april 2009, där man hotade icke-samarbetsvilliga länder med sanktioner. Detta syns i diagrammet nedan över antalet förhandlingsrundor om informationsutbytesavtal fördelat över år.

Diagram 5 Antal förhandlingsrundor, informationsutbytesavtal och -protokoll, 2006–2010



Not. Förhandlingarna till och med våren 2009 innefattade även begränsade skatteavtal. Inför undertecknandet av protokollet om informationsutbyte med Österrike 2009 respektive Luxemburg 2009–2010, sköttes förberedelserna endast genom skriftväxling, varför dessa inte syns i diagrammet ovan.

2.5 Internationell jämförelse

För att få en referensram till hur arbetet med skatteavtal bedrivs och har bedrivits på Finansdepartementet har vi intervjuat tjänstemän vid motsvarigheterna i Nederländerna och i Finland. Dessa länder är lika Sverige i så måtto att de är relativt små exportberoende stater inom EU. I vår granskning har det framkommit en bild av Nederländerna som synnerligen aktivt på området, kanske det mest aktiva landet, med en hög prioritering av skatteavtal. Finland har valts på grund av den finska ekonomins likhet med den svenska och övriga likheter i förvaltnings- och rättskultur.

Vi gör denna genomgång för att jämföra aktiviteten på skatteavtalsområdet. I kapitel 4 nedan jämför vi kvaliteten på avtalen utifrån ett antal specifika avtalsvillkor.

2.5.1 Nederländerna

I Nederländerna administreras frågor om skatteavtal huvudsakligen på Finansministeriets *direktorat för internationell skattepolicy och lagstiftning*. Avdelningen har två enheter: enheten för skatteavtal och enheten för multilaterala affärer. På enheten för skatteavtal arbetar cirka 18–20 personer heltid, varav fyra har kompetens att leda förhandlingar med andra länder. På enheten för multilaterala affärer arbetar åtta personer med frågor som rör OECD, EU, FN, Advanced Pricing Agreements (APA:s) etcetera. Denna

enhet sköter även ömsesidiga överenskommelser (mutual agreements) i internprissättningsfrågor, vilket också den nederländska skattemyndigheten har befogenhet att göra. Man är ofta ett lag på tre personer vid förhandlingar med andra länder.

I olika sammanhang samarbetar dessa enheter till exempel med personal från enheten för skatteanalyser vid *direktoratet för skattepolicy*. Vid denna enhet mäter man kostnader och effekter av olika lagar, och personalen består av cirka 15 personer med bakgrund i ekonomi, statistik, matematik etcetera.

Varje år gör man en plan för det kommande året där ambitioner och mål med avtalspolitiken sätts upp. Oftast är det Nederländerna som tar initiativ till förhandlingar men på senare tid har man i högre utsträckning än tidigare blivit tillfrågad av andra länder. Inför en avtalsförhandling görs precis som i Sverige en analys av såväl motpartslandets skattelagstiftning som motpartslandets avtal med andra länder. Även Nederländerna har sitt eget modellavtal som bygger på OECD-modellen. Vanligtvis blir det två fysiska förhandlingar, men med något land har man redan haft 20 avtalsrundor. Till sist, när avtalet är undertecknat, återstår en parlamentarisk process där parlamentet ska godkänna avtalet.

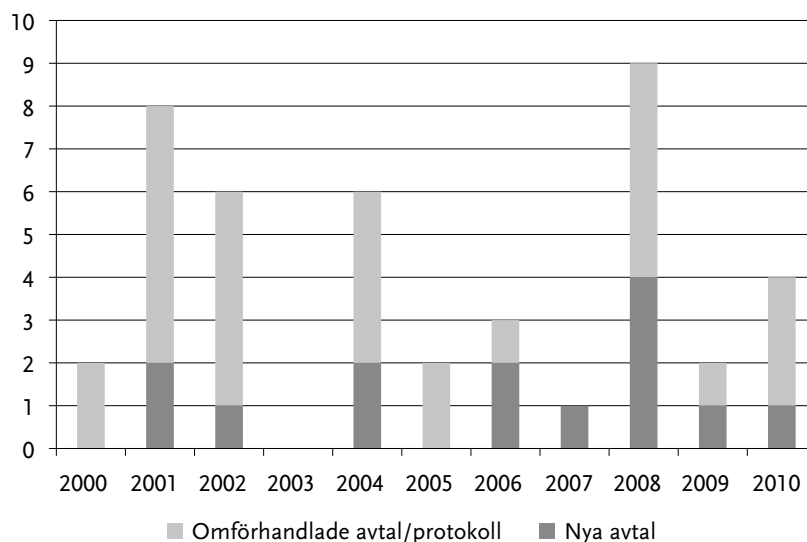
Tjänstemännen beskriver den parlamentariska processen som ganska tuff. Ibland tar den ett år, ibland något kortare. Finansministeriet får många frågor från parlamentet, bland annat om varför man ska ingå avtal med ett visst land. I slutet av 1990-talet fick Finansministeriet ett generellt mandat från parlamentet för att driva sin skatteavtalspolitik. Mandatet utformades först efter en lång och inte helt okomplicerad process där många ville lämna synpunkter, bland annat politiker och folk inom universitetsvärlden. Finansministeriet har planer på att lägga fram ett nytt underlag under 2010.

Informationsutbytesavtalen har tagit mycket tid, men Finansministeriet anser ändå att man har lyckats hålla uppe produktionsnivån i övrigt. Utöver informationsutbytesavtalen har Finansministeriet även genomfört många omförhandlingar. Omförhandlingarna har till stor del handlat om konkurrensfrågor och mer sällan om skatteläckage. Nederländerna har samarbetat med de nordiska länderna när det gäller vissa informationsutbytesavtal.

Under den senaste tioårsperioden har Nederländerna tecknat 14 nya skatteavtal och omförhandlat 29. Nederländerna har dessutom mellan åren 2007 och 2010 undertecknat 23 informationsutbytesavtal.²⁵

²⁵ Informationen är från juni 2010.

Diagram 6 Nederländska skatteavtal undertecknade 2000–2010, nya avtal, omförhandlingar, protokoll



Not. Diagrammet innehåller även avtal och protokoll som inte ännu trätt i kraft. Diagrammet innehåller inga informationsutbytesavtal.

2.5.2 Finland

På det finska finansministeriet administreras skatteavtal på enheten för internationell beskattning, som består av fem tjänstemän och en sekreterare. Det är mellan två och fyra personer som arbetar med skatteavtalsfrågor men ingen av dessa arbetar heltid med dessa uppgifter. Enligt uppgift har bemanningen varit i stort sett oförändrad i drygt 20 år, men eftersom övriga internationella uppgifter har blivit fler är resurserna för förhandlingsarbetet i praktiken mindre i dag. Vid förhandlingar i Helsingfors är det tre till fyra tjänstemän som deltar, och vid utlandsresor är det två som åker. Det var tidigare fler men på grund av budgetrestriktioner har utrymmet för resor minskat. Sammanlagt ägnas 1,5–2 årsarbetskrafter åt skatteavtal. Det är endast enhetens chef som leder förhandlingar med andra länder.

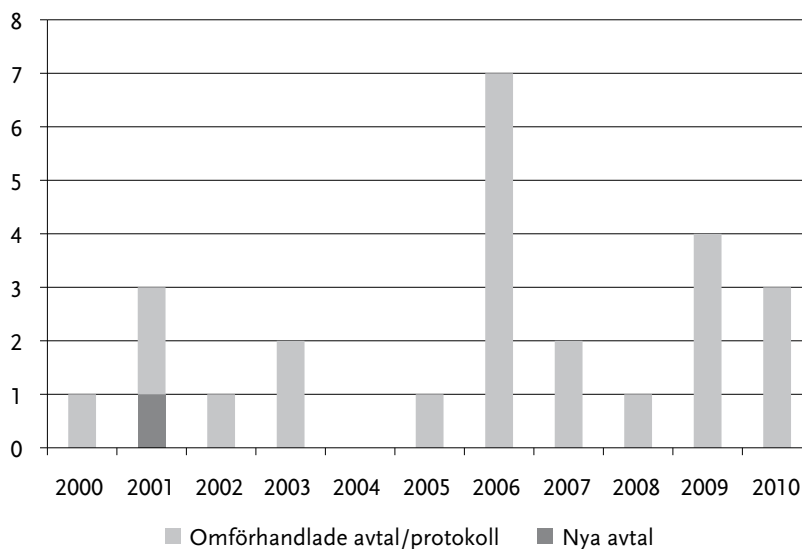
Enheten får återkoppling om skatteavtalen från en informell grupp kallad *Samarbetsnämnden för internationella skattefrågor*, som består av representanter från näringslivet, närings-, utrikes- och finansministerierna samt centrala handelskammaren. Enheten och nämnden träffas omkring fem gånger per år. Näringslivet är mycket aktivt i nämnden, men på senare tid har det blivit ännu vanligare att enskilda företag tar direkt kontakt med finansministeriet om problem med gällande avtal och med propåer om ny- eller omförhandling av avtal för att förbättra finska företags konkurrenssituation. År 2009 fick enheten fem sådana propåer.

Tjänstemän vid enheten bekräftar att det är näringslivets behov som i stort styr prioriteringarna i arbetet med skatteavtal. Man prioriterar avtalen efter hur stort ekonomiskt intresse som ligger bakom. Politikerna är inte särskilt intresserade av skatteavtalsfrågor, annat än i undantagsfall som till exempel frågan om beskattning av pensioner. Parlamentet har även varit intresserat av informationsutbytesavtalen och hur dessa har kommit till nytta. I övrigt är parlamentet endast engagerat genom att det godkänner avtalen.

Den internationella trenden att fokusera på informationsutbytesavtal har inte påverkat enhetens prioriteringar särskilt mycket. Samarbetet inom Nordiska ministerrådet har enligt finländska finansministeriet varit till stor hjälp. Alla nordiska länder har delat med sig av förhandlingsresultaten till de övriga länderna.

Finland har sedan 2000 förhandlat 1 nytt avtal och omförhandlat eller undertecknat ändringsprotokoll i 24 fall.

Diagram 7 Finländska skatteavtal undertecknade 2000–2010, nya avtal, omförhandlingar, protokoll



Not. Diagrammet innehåller även avtal och protokoll som inte ännu trätt i kraft. Diagrammet innehåller inga informationsutbytesavtal.

Enligt intervjuuppgifter har Finland sedan 1990 undertecknat 40 nya inkomstskatteavtal och 20 ändringsprotokoll till inkomstskatteavtal. Till detta kommer de informationsutbytesavtal och begränsade skatteavtal som undertecknats inom ramen för det nordiska samarbetsprojektet sedan 2007. På grund av globaliseringen – att konkurrensfrågorna har blivit viktigare för företagen – går trenden mot fler omförhandlingar per år.

2.6 Slutsatser

Av såväl verksamhetsstatistiken som av Finansdepartementets egna uppgifter framgår att Sverige har varit mindre aktivt med att förhandla respektive omförhandla skatteavtal under det senaste decenniet, jämfört med det föregående decenniet. I stället har man prioriterat informationsutbytesavtal inom det nordiska samarbetsprojektet och övrigt internationellt arbete. Finansdepartementet har uppgett att det kan vara missvisande att jämföra avtals- respektive omförhandlingstakt, eftersom få (om)förhandlingar kan vara tecken på god kvalitet på det ursprungliga avtalet. Det framgår dock av uppgifter från Finansdepartementet att det finns en kö av avtal i behov av omförhandling och som framkommit tar det relativt lång tid, ibland flera år, att omförhandla avtal. En avtagande takt i förhandlingsarbetet innebär en påtaglig risk att avtalsnätet i framtiden kan komma att brista i kvalitet.

Vid en jämförelse med uppgifter från Finlands finansministerium ges inga indikationer på prioritetsförändring motsvarande den svenska. I stället betonar man från finländskt håll att man har kunnat fortsätta prioritera konkurrensaspekterna på skatteavtalsarbetet tack vare att det nordiska samarbetsprojektet har hjälpt till med informationsutbytesavtalen.

Såväl Sveriges som Finlands resurser på skatteavtalsområdet är emellertid blygsamma om man jämför med Nederländerna, som framstår som synnerligen aktivt med att teckna skatteavtal, även under det senaste decenniet.

3 Skatteläckage

Ett viktigt verktyg för att förhindra skatteläckage och skatteflykt är möjligheten att utbyta information i skatteärenden med ett annat land, vilket regleras i skatteavtalens bestämmelser om informationsutbyte (26:e artikeln i OECD:s modellavtal) eller, om ett skatteavtal saknas, i ett särskilt informationsutbytesavtal (så kallat Tax Information Exchange Agreement, TIEA). Vidare kan skatteavtalen innehålla materiella regler som syftar till att förhindra olika typer av skatteflykt och oönskad skatteplanering. I detta kapitel beskriver vi arbetet med att teckna nya informationsutbytesavtal med länder där Sverige inte redan har ett skatteavtal och arbetet med att omförhandla informationsutbytesartikeln med länder där skatteavtal finns. Vi kommer även att redogöra för hur Finansdepartementet har arbetat med specifika regler mot skatteläckage i skatteavtalen.

3.1 Informationsutbytet

Globaliseringen och avregleringen av de finansiella marknaderna har medfört helt nya möjligheter till internationellt skatteundandragande. Vid sidan av de negativa effekter som detta har på de offentliga finanserna undergrävs de enhetliga spelreglerna för marknadens aktörer, vilket ger upphov till allvarliga konsekvenser för våra ekonomier. Skatteflykten sker framför allt till lågskatteländer som inte har avtal om informationsutbyte i skatteärenden.²⁶ Denna utveckling gör att skattemyndigheter i dag har helt andra behov av information i skatteärenden för att säkerställa rätt beskattning. Ett centralt verktyg för att klara detta arbete är ett fungerande informationsutbyte mellan skattemyndigheter.²⁷

²⁶ Dessa stater refereras ofta till som skatteparadis. Det finns dock ingen vedertagen och enhetlig definition av termen skatteparadis. OECD har sedan april 2009 slutat använda termen skatteparadis. I rapporten används därför i stället beteckningen sekretestat för att definiera denna kategori stater.

²⁷ OECD (2010), *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

3.1.1 OECD:s arbete mot internationell skatteflykt

Arbetet mot internationell skatteflykt står högt upp på OECD:s agenda. Under flera år har man arbetat målmedvetet för att få de lågskattestater som tillämpar sekretessbaserad finansiell offshorelagstiftning att förbättra transparensen och informationsutbytet.²⁸ I april 2009 fick OECD med G20:s hjälp ett genombrott i sina ansträngningar när en s.k. "level playing field" (likabehandling) uppnåddes på informationsutbytesområdet när även OECD-länder som Luxemburg, Schweiz, Singapore och Hongkong gick med på att acceptera OECD:s standard på informationsutbytesområdet.²⁹ Därmed blev OECD:s standard för transparens och informationsutbyte på skatteområdet en internationellt accepterad standard, vilket också medförde att nya förutsättningar för förhandlingarna om informationsutbytesavtal med sekretesstater började gälla.

Informationsutbytesavtal har i huvudsak förhandlats på två olika sätt. Med sekretesstater som Sverige inte har tecknat skatteavtal med har man förhandlat tillsammans med övriga nordiska länder i ett samarbetsprojekt som inleddes 2006 på Nordiska ministerrådets initiativ. Tio av informationsutbytesavtalen med små, avlägsna sekretesstater har förhandlats inom ramen för ett multilateralt initiativ från OECD. I de fall Sverige har skatteavtal med en annan stat sker förhandlingarna om informationsutbytet bilateralt inom ramen för avtalet i fråga (ett exempel är Österrike 2009). Nedan följer en djupare redogörelse för arbetet med dessa förhandlingar.

3.1.2 Nordiskt samarbete för informationsutbyte med sekretesstater

Arbetet med att ingå informationsutbytesavtal med sekretesstater är prioriterat även av den svenska regeringen. Mot bakgrund av OECD:s och G20:s ansträngningar och i syfte att stärka de nordiska ländernas förhandlingsposition gentemot sekretesstaterna samt för att få ned kostnaderna för förhandlingsarbetet startades i juli 2006 ett gemensamt nordiskt samarbete. Detta är i Nordiska ministerrådets regi och syftet är att koordinera de nordiska ländernas förhandlingsansträngningar att ingå informationsutbytesavtal med sekretesstater. Även Färöarna och Grönland

²⁸ OECD har inom ramen för sitt arbete mot skadliga skatteregimer i en rapport publicerad år 2000 identifierat 35 jurisdiktioner som vid denna tidpunkt ansågs utgöra skatteparadis.

²⁹ Före detta datum vägrade flera andra sekretesstater, som gjort ett åtagande till OECD om att uppfylla OECD:s krav på transparens och informationsutbyte, att förhandla om informationsutbytesavtal med hänvisning till att flera OECD-länder inte hade gjort några motsvarande åtaganden. Efter G20-mötet är i princip alla parter överens om att en sekretesstat måste ingå minst 12 informationsutbytesavtal baserade på OECD:s modellavtal för att anses uppfylla kraven på informationsutbytesområdet.

deltar i arbetet. Projektet har fått mycket positiv uppmärksamhet i OECD och anses ha bidragit till att stärka Nordens ställning internationellt i dessa frågor.³⁰ Projektet har lett till att Norden hittills har ingått 24 avtal om informationsutbyte (TIEAS) med sekreterstater.³¹ De nordiska länderna tillhör tillsammans med bland annat Storbritannien och Frankrike de länder i världen som ingått flest avtal om informationsutbyte på skatteområdet.³²

Det nordiska samarbetet har bestått av en styrgrupp med representanter från samtliga nordiska länder med Norge som ordförande. Till projektet har det knutits en projektledare, finansierad av det Nordiska ministerrådet. Projektledaren har tagit kontakt med sekreterstaterna, avtalat ramarna för förhandlingarna och avtalat förhandlingstidpunkt. Projektledaren har utarbetat ett nordiskt förhandlingsutkast, deltagit vid alla förhandlingar och haft ansvar för den efterföljande korrespondensen före undertecknande av avtalen. Projektledaren har också i de flesta fall administrerat undertecknandeceremonierna. Efter avslutade förhandlingar har i några fall länder haft direktkontakt med sekreterstater för att färdigställa avtalen för undertecknande, men projektledaren har sört för den slutgiltiga kvalitetssäkringen av avtalstexterna. Efterarbete i form av lagstiftningsarbete har utförts internt i respektive land.³³ Det svenska finansdepartementet har påpekat att man även internt på Finansdepartementet har genomfört utredningar och analyser som legat till grund för avtalsförhandlingarna. Sedan 2006 har den nordiska styrgruppen haft 15 möten.³⁴

De förändrade spelregler som uppstod efter G20-mötet i april 2009 har även påverkat det nordiska samarbetet. Före detta datum var det många sekreterstater som inte ville teckna avtal utan att få något i utbyte, eftersom dessa stater riskerade att kapital flyttades från landets banker när avtal blev aktuella. Med de åtta första jurisdiktionerna undertecknades därför på dessa staters begäran begränsade skatteavtal, som en eftergift för att de gick med på att ingå ett informationsutbyte.³⁵ Men efter överenskommelsen inom G20-länderna våren 2009 fick OECD-länderna ett mycket starkare mandat i förhandlingarna, och Norden, liksom övriga OECD-länder, slutade ge kompensation för att ingå informationsutbytesavtal. Sedan den överenskommelsen har avtalsarbetet varit smidigare i förhållande till flertalet kontaktade stater. Avtalsförhandlingarna har i stor utsträckning kunnat

³⁰ Nordiska ministerrådet, www.norden.org.

³¹ Information från den 15 september.

³² Nordiska ministerrådet, www.norden.org.

³³ Nordiska ministerrådet, projektledaren för nordiska informationsutbytesprojektet, e-post, 2010-09-07.

³⁴ Informationen från den 14 september 2010.

³⁵ Länder med vilka Sverige har begränsade skatteavtal är Aruba, Bermuda, Brittiska Jungfruöarna, Caymanöarna, Guernsey, Jersey, Isle of Man och Nederländska Antillerna.

skötas genom skriftväxling och telefon. Av de 16 informationsutbytesavtal som förhandlats efter april 2009 har endast 2 inneburit fysiska förhandlingar.³⁶ Sverige har deltagit vid båda. Färre fysiska förhandlingar har inneburit en besparing av tid och resurser för Sverige, som deltog med två representanter vid förhandlingarna med fem av de åtta första sekreterstaterna.

Enligt tjänstemän på Finansdepartementet har arbetet inom det nordiska projektet varit mycket resurskrävande, vilket har lett till att övrigt skatteavtalsarbete har fått nedprioriteras eftersom man inte fått ytterligare resurser tilldelade. Denna beskrivning av det nordiska samarbetet delas dock inte av övriga nordiska länder vilka istället framhåller att samarbetet har sparat resurser jämfört med om de hade behövt förhandla ensamt.³⁷ En förklaring till denna skillnad kan vara att Sverige valt att delta i de fysiska förhandlingarna i större utsträckning än övriga nordiska länder.³⁸ Enligt Finansdepartementet har Sverige också stått för en större del av det förberedande förhandlingsarbetet. Man framhåller att Sverige varit synnerligen aktivt vid förhandlingarna med sekreterstaterna jämfört med de andra nordiska länderna. I enlighet med den ambitionsnivå man uppger sig ha i arbetet med skatteavtal har man även i arbetet med informationsutbytesavtalen varit ytterst mån om kvaliteten i avtalstexterna i syfte att undvika att avtalen ska behöva omförhandlas på grund av brister. Enligt en utvärdering som gjorts på uppdrag av Nordiska ministerrådet har man i det nordiska projektet genomgående lyckats med att teckna avtal som på väsentliga punkter följer OECD:s modellavtal.³⁹ Detta är enligt Finansdepartementet i hög utsträckning ett resultat av ett omfattande arbete som Finansdepartementet har lagt ned, såväl i förhållande till övriga nordiska länder som i förhållande till motparterna. Det bör emellertid påpekas att utvärderingen av det nordiska samarbetsprojektet visar att övriga nordiska länder istället framhåller projektledarens betydelse för förhandlingsresultaten.

3.1.3 *Framtiden för det nordiska samarbetet*

Det är i skrivande stund inte klart om det nordiska projektet kommer att fortsätta efter 2010. Enligt det senaste förlängningsbeslutet ska det nordiska projektet fortsätta fram till den 30 juni 2012. Under hösten 2010 kommer

³⁶ Bahamas och Liechtenstein.

³⁷ Nordiska ministerrådet (2010), *Utvärdering av projektet Nordiskt samarbete om informationsutbyte på skatteområdet*. E-post finska Finansministeriet 2010-09-19.

³⁸ Även Norge har deltagit i många fysiska förhandlingar enligt utvärderingen av projektet, s. 4.

³⁹ Nordiska ministerrådet (2010).

dock Nordiska ministerrådet att ompröva om det nordiska samarbetet ska fortsätta och i vilken form. Som underlag för att fatta beslut om en fortsättning har Nordiska ministerrådet genomfört en utvärdering av samarbetet där samtliga nordiska länder fått svara på frågor om hur man upplever att det nordiska samarbetet har fungerat och hur man ser på en fortsättning av samarbetet.⁴⁰ Av utvärderingen framgår att det finns en skillnad mellan Sverige och övriga nordiska länder i synen på hur samarbetet har fungerat. Det svenska finansdepartementet riktar kritik mot framför allt projektets administration och har i intervjuer i denna granskning inte kunnat svara på frågan om man kommer att förorda ett fortsatt samarbete.⁴¹ Övriga nordiska länder är i utvärderingen genomgående positiva till samarbetet. I våra intervjuer med det finska skatteministeriet framgår att man från finsk sida är mycket nöjd med resultatet av det nordiska samarbetet och att Finland inte hade haft möjlighet att teckna avtal med 24 sekresstater på egen hand.⁴² Detta bedömer utvärderarna av samarbetsprojektet gäller för samtliga nordiska länder. Finland vill fortsätta samarbetet och anser att det är viktigt att man går vidare och sluter avtal med samtliga länder som finns med på OECD:s lista över jurisdiktioner med offshorecentrum samt eventuellt några andra viktiga sekresstater för att undvika att kapital flyttar till de länder med vilka man inte har avtal. Enligt projektledaren för det nordiska samarbetet delas denna uppfattning av Danmark, Norge, Island, Färöarna och Grönland.⁴³ Även det svenska skatteverket delar denna riskbild.⁴⁴ Skatteverket anger även rättviseskäl för att fortsätta. De stater som har ingått informationsutbytesavtal har gjort det i tron att samtliga sekresstater ska acceptera OECD:s standard för transparens och informationsutbyte. Vidare bedömer Skatteverket att det finns en stor risk att de sista staterna inte skulle bry sig om Sverige som ensam förhandlare.⁴⁵

3.1.4 Skatteverket

Skatteverket är mycket positivt till det nordiska projektet.⁴⁶ Enligt företrädare för Skatteverket hade Sverige aldrig kunnat sluta avtal med 24 sekresstater på egen hand under motsvarande tid. Skatteverket gör bedömningen att förhandlingsframgångarna till stor del beror på att förhandlingspositionen för de nordiska länderna stärkts genom att man har kunnat erbjuda

⁴⁰ Nordiska ministerrådet (2010).

⁴¹ Nordiska ministerrådet (2010), s. 12 f samt Finansdepartementet, intervju 2010-09-17.

⁴² Finska Finansministeriet, intervju 2010-08-18.

⁴³ Intervju 2010-10-14.

⁴⁴ Skatteverket, intervju, 2010-09-17.

⁴⁵ Skatteverket, intervju, 2010-09-17.

⁴⁶ Skatteverket, intervju, 2010-09-16, 2010-09-17.

sekretesstaterna sju länder på "ett bräde".⁴⁷ Denna bedömning görs även i Nordiska ministerrådets utvärdering av projektet.⁴⁸ Skatteverket nämner även kostnads- och effektivitetsskäl som argument för det nordiska samarbetet. Skatteverket har i sina remissvar ibland haft synpunkter på att informationsutbytesavtalen i vissa delar är otydliga. Trots detta anser Skatteverket att avtalen lever upp till en godtagbar standard.⁴⁹

Det nordiska projektet har även medfört att de nordiska länderna har inlett ett samarbete på behörig myndighetsnivå när det gäller tillämpningen av informationsutbytesavtalen. Enligt Skatteverket hade detta samarbete inte fungerat så bra om inte avtalsarbetet hade varit gemensamt.⁵⁰ Skatteverket menar att det är en styrka att vara flera länder i diskussionerna om hur avtalen ska tolkas och tillämpas. I Norden har man utnyttjat möjligheten till informationsutbyte i 34 fall hittills. Skatteverket har stått för 26 av dessa förfrågningar.

3.1.5 Bilateralt informationsutbyte

Om något av de nordiska länderna redan har ingått skatteavtal med en sekretesstat sker förhandlingarna om informationsutbytesavtal i stället bilateralt och utanför det nordiska projektet. Varje land får då självt ta initiativ till omförhandling av informationsutbytesartikeln i skatteavtalet (så kallad artikel 26-förhandling).⁵¹ Med det förändrade klimat på informationsutbytesområdet som uppkom efter G20-mötet 2009, var det således öppet för de nordiska länderna att inleda bilaterala förhandlingar med bland annat Belgien, Luxemburg, Schweiz, Singapore och Österrike. Dessa länder hade tidigare inte accepterat OECD:s standard för informationsutbyte.⁵² Av tabell 1 nedan framgår vilka nordiska länder som har omförhandlat informationsutbytesartikeln på bilateral basis med dessa länder och tidpunkten för undertecknandet.

⁴⁷ Enligt OECD:s regler måste sekretesstaterna ingå informationsutbytesavtal med 12 länder för att flyttas från den "svarta listan" med icke-samarbetsvilliga länder.

⁴⁸ Nordiska ministerrådet (2010).

⁴⁹ Skatteverket, intervju, 2010-09-17.

⁵⁰ Skatteverket, intervju, 2010-09-16.

⁵¹ Tre undantag har dock gjorts från denna princip (Mauritius, Barbados och Nederländska Antillerna) på grund av dessa staters uttalade skatteparadiskaraktär.

⁵² Även med Barbados och Mauritius har Sverige skatteavtal sedan tidigare som måste omförhandlas bilateralt.

Tabell 1 Undertecknade bilaterala protokoll om informationsutbyte med sekresstater

	Belgien	Luxemburg	Schweiz	Singapore	Österrike
Danmark	juli 09	juni 09	aug. 09	aug. 09	sep. 09
Finland	sep. 09	juli 09	sep. 09	nov. 09	–
Norge	sep. 09	juli 09	aug. 09	april 10	sep. 09
Sverige	–	sep. 10	–	–	dec. 09

Not. Informationen från 15 september 2010.

Både Norge och Danmark har omförhandlat informationsutbytesartikeln med samtliga fem länder. Finland har omförhandlat med alla länder utom Österrike. Sverige har endast omförhandlat skatteavtalen med Österrike och Luxemburg. Sveriges avtal med Luxemburg undertecknades ett och ett halvt år efter de andra nordiska länderna, men har en tidigare tillämpning. Sverige har ännu inte undertecknade avtal med uppdaterade informationsutbytesartiklar med Schweiz, Singapore och Belgien. Enligt Finansdepartementet pågår förhandlingar med dessa länder.⁵³ Det ska också noteras att Sveriges protokoll med Luxemburg och Österrike är utformade så att dessa möjliggör viss retroaktiv tillämpning, vilket saknas i de övriga nordiska ländernas avtal.

Möjligheten att kunna utbyta information med ett annat land är viktig för att Skatteverket ska kunna bedriva en effektiv internationell skattekontroll. Enligt Skatteverket är Schweiz det land där det finns ojämförligt mest svenska pengar på hemliga bankkonton, varför en omförhandling av skatteavtalet med Schweiz är viktigt.⁵⁴ Skatteverket uppger också att Sverige har betydligt fler utlandstransaktioner än övriga nordiska länder samt att svenska medborgare har relativt sett mer pengar i bland annat Schweiz och Luxemburg jämfört med medborgare i övriga nordiska länder.⁵⁵ Möjligheten till informationsutbyte med dessa länder är således minst lika viktig för Sverige som för övriga nordiska länder. Enligt Skatteverket har Sverige tidigare än övriga nordiska länder utvecklat metoder för att kartlägga och kontrollera utlandstransaktioner. För att detta arbete ska kunna bli än mer framgångsrikt och på sikt minska skatteundandragande via dessa stater

⁵³ Genom ett protokoll 2010 uppdaterades OECD- och Europarådskonventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden till nu gällande OECD-standard på informationsutbytesområdet. Konventionen öppnades för undertecknande i slutet av maj 2010. Enligt Finansdepartementet möjliggör protokollet från 2010 ett uppdaterat informationsutbyte med Belgien, som har undertecknat konventionen. Det är dock tveksamt om konventionen möjliggör ett lika effektivt informationsutbyte som ett bilateralt skatteavtal.

⁵⁴ Skatteverket, intervju 2010-09-16. Se även Riksrevisionen 2009:24, *Internationell skattekontroll: Skatteverkets informationsutbyte med andra länder* där uppgifter om inbetald källskatt från bland annat Schweiz för 2007–2009 framgår av tabell 6, s. 39.

⁵⁵ Riksrevisionen (2009), tabell 7, s. 40.

krävs dock att Skatteverket har möjlighet att begära ut information. På frågan varför Sverige till skillnad från övriga nordiska länder ännu inte har ett undertecknat avtal med Schweiz har Finansdepartementet i flera tidningsartiklar bland annat uppgett hög arbetsbelastning på grund av EU-ordförandeskapet 2009 som skäl.⁵⁶

3.1.6 Åtgärder mot sekresstater som inte samarbetar

I en rapport från 2004 föreslog OECD ett ramverk för motåtgärder mot sekresstater som inte ingår informationsutbytesavtal eller som inte tillämpar ingångna avtal effektivt.⁵⁷ I dag har man inom OECD också kommit överens om en definition av motåtgärder. Motåtgärderna syftar till att motivera sekresstater att ingå informationsutbytesavtal respektive agera i enlighet med redan undertecknade avtal samt att på olika sätt bestraffa investeringar som går till länder som inte samarbetar. Motåtgärder kan till exempel bestå av skattelagstiftning som underkänner avdrag för kostnader hänförliga till sekresstater, eller miniminivåer på källskatter på transaktioner som hänför sig till sekresstater. Enligt OECD är motåtgärder viktiga för att arbetet med att öka transparensen och informationsutbytet på skatteområdet ska ha effekt.⁵⁸ Det kan bli stora problem om det inte finns några motåtgärder på plats när finanskrisen har ebbat ut och investeringsklimatet förändras. Flera länder, däribland Frankrike och Tyskland, har redan infört motåtgärder av olika slag. De nordiska länderna, utom Sverige, har inom ramen för det nordiska projektet kommit överens om en gemensam definition av icke-samarbetsvilliga skatteparadis.⁵⁹ Man har även bestämt att varje land ska ta fram ett antal motåtgärder utifrån det egna landets förutsättningar i enlighet med OECD:s definition. Sverige har inte deltagit i detta arbete dels av resursskäl, dels för att man anser att det ligger utanför det nordiska projektets mandat.⁶⁰

⁵⁶ Se bl.a. Veckans Affärer 2009-08-26, *Skatteverket hoppas på Schweizavtal* och Dagens Industri, 2009-07-16, *Än kan svenska skattskyldiga pusta ut i Schweiz*.

⁵⁷ OECD (2004), *The OECD Project on harmful tax practices: The 2004 Progress Report*, s. 14 f.

⁵⁸ OECD (2010), *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, A Background Information Brief*.

⁵⁹ Intervju med den nordiske projektledaren 2010-09-09.

⁶⁰ Intervju Finansdepartementet 2010-11-02.

3.2 Särskilda bestämmelser mot skatteläckage

3.2.1 Bakgrund

För att förhindra skatteläckage krävs, utöver ett effektivt informationsutbyte, att skatteavtalen i övrigt anpassas till nya förhållanden i Sverige och i våra avtalsstater för att förhindra att avtalen används på ett otillbörligt sätt. Ju äldre ett skatteavtal är, desto större är risken att avtalets utformning möjliggör en icke önskad skatteplanering.⁶¹ Ett område där gamla skatteavtal kan användas för att helt undvika beskattning är beskattning av kapitalvinst på aktier efter utflyttning. Sveriges tidigare skatteavtal med Österrike kan belysa problematiken.

3.2.2 Sveriges skatteavtal med Österrike

Sveriges skatteavtal med Österrike från 1959 är Sveriges äldsta avtal fortfarande i kraft. Vid omförhandlingar av avtalet 1991 konstaterades att avtalet var föråldrat på flera punkter, varför man kom överens om att omförhandla avtalet så fort som möjligt. Under 1995 påbörjades förhandlingar om ett nytt avtal och ett avtalsutkast togs fram. Därefter kom det att dröja ända till 2006 innan nästa förhandlingsrunda ägde rum. Skatteverket hade då presenterat en analys av ett omfattande skattebortfall till följd av de möjligheter till skatteplanering som avtalet med Österrike medgav.

I det ursprungliga skatteavtalet med Österrike har bosättningslandet (hemviststaten) en exklusiv rätt att beskatta kapitalvinst på aktier. Sedan 1992 beskattar Österrike endast den delen av aktiens värdestegring som uppstår under den tid aktieägaren varit bosatt i Österrike. De österrikiska reglerna möjliggjorde för aktieägare med hemvist i Sverige att ta hemvist i Österrike och därigenom bli befriade från svensk skatt på kapitalvinst.⁶² I Österrike behövde personen endast betala skatt på den del av värdestegringen som uppstod efter det att personen flyttade till Österrike. Om försäljningen skedde direkt efter flytten blev beskattningen därmed noll. Interaktionen mellan skatteavtalet och Österrikes interna skattelag gjorde således att en situation med dubbel icke-beskattning uppstod. Skatteverket kunde i sin analys från 2006 visa att många fåmansbolagsdelägare flyttade till Österrike i syfte att sälja sina fåmansbolagsaktier utan skattekonsekvenser och uppskattade skattebortfallet till 3 miljarder kronor för åren

⁶¹ Dahlberg Mattias, *Skatteavtalen är för gamla*, Dagens Industri 2010-06-03.

⁶² Beskrivningen är något förenklad eftersom skattebefrielse hade varit möjlig även om skatteavtalet var uppdaterat då det fanns brister även i den svenska lagstiftningen, se vidare under avsnitt 3.2.3, tioårsregeln och skatteavtalen.

2000–2005.⁶³ Skatteverket har även i förhållande till en rad andra länder uppskattat ett betydande skattebortfall till följd av liknande problematik.⁶⁴

Mot bakgrund av Skatteverkets beräkningar tog regeringen under 2006 ett förnyat initiativ till omförhandling av skatteavtalet med Österrike. Sedan den 1 januari 2007 innehåller avtalet en så kallad *utflyttningsregel* som ger Sverige möjlighet att beskatta den del av värdestegringen på aktier och andelar som är hänförlig till tiden fram till utflyttningstidpunkten. Enligt Skatteverket har de företagsrelaterade utvandringarna till Österrike minskat sedan de nya reglerna trädde i kraft 2007.⁶⁵

Enligt Finansdepartementet är det i första hand Österrike som har använts för denna typ av skatteplanering. Man konstaterar dock att motsvarande skattemässiga effekt kan uppnås även vid flytt till andra stater som har liknande regler som de österrikiska samt i förhållande till vilka det i skatteavtal anges att kapitalvinst på aktier endast beskattas i bosättningsstaten. För att förhindra nämnda typ av skatteplanering är det enligt Finansdepartementet angeläget att skatteavtalen med dessa stater förhandlas om.⁶⁶

3.2.3 Tioårsregeln och skatteavtalen

För att komma till rätta med den skatteplanering som beskrivits ovan och säkerställa svensk beskattning på realisationsvinster som uppkommer när en fysisk person överlåter aktier och andelar i samband med utflyttning infördes under 1984 den så kallade *tioårsregeln*. Regeln innebar att fysiska personer var skattskyldiga i Sverige för vinster på sådana aktier och andelar i svenska företag under en tioårsperiod efter utflyttning från landet. Som vi sett ovan är det dock bosättningslandet som har beskattningsrätten, varför tioårsregeln i många fall kommer att få begränsad effekt utan ändringar i skatteavtalen.⁶⁷ För att komma till rätta med detta problem skriver man i propositionen att eftersom många andra stater har en med Sverige likartad uppfattning ”*bör det därför vara möjligt att i förhandlingar uppnå de ändringar i avtalen som är nödvändiga för att svenska beskattningsanspråk skall kunna tillgodoses*”. Vidare skriver man att ”*vid framtida förhandlingar om nya skatteavtal eller ändringar i gällande avtal kommer vi från svensk sida att med kraft söka tillgodose kraven på svensk beskattning när det gäller de aktuella aktievinsterna*”. Enligt Finansdepartementet har Sverige sedan

⁶³ Skatteverket (2006), *Fåab Österrike*.

⁶⁴ Skatteverket (2007), *Förstudie: Försäljning av aktier efter utflyttning*.

⁶⁵ Skatteverket (2007), *Förstudie: Försäljning av aktier efter utflyttning*.

⁶⁶ Finansdepartementet (2007), *Utflyttningsregeln, problembeskrivning*.

⁶⁷ Prop. 1982/83:144 om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster m.m.

utflyttningsregeln infördes, i avtalsförhandlingar sökt tillgodose kraven på svensk beskattning av kapitalvinst.⁶⁸ Eftersom utflyttningsregeln inte överensstämmer med OECD:s modellavtal, delar emellertid inte alltid andra länder Sveriges uppfattning.

Eftersom tioårsregeln från 1984 endast omfattade svenska aktier utvidgades den 2008 till att gälla även utländska aktier och andelar. Även denna gång kom regelns relation till Sveriges skatteavtal upp genom remissvar från bland annat Skattebetalarnas förening och Sveriges advokatsamfund. Båda remissinstanserna påpekar att skatteavtalen hindrar regeln från att bli effektiv. Regeringen hänvisar i propositionen till att det är svensk avtalspolicy att ha bestämmelser i skatteavtalen som ger Sverige rätt att vid utflyttningsfallen beskatta kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra tillgångar och hänvisar till att sådana regler också finns i flera skatteavtal som Sverige ingått sedan införandet av tioårsregeln 1984.⁶⁹ Finansdepartementet har dock påpekat att vissa skatteavtal kan vara svåra att omförhandla då skatteavtalen i andra avseenden innehåller fördelaktiga villkor för Sverige som man riskerar att förlora vid en omförhandling. Det måste därför ske en bedömning från fall till fall huruvida en omförhandling är önskvärd.⁷⁰ Enligt Finansdepartementet kvarstår potentiella utflyttningsproblem i förhållande till en rad länder. Utöver detta finns även exempel på avtal där Finansdepartementet konstaterar möjliga luckor i avtalen.⁷¹ Flera av dessa skatteavtal är mycket gamla.

Av propositionen till den utvidgade tioårsregeln framgår att flera remissinstanser, bland annat Skatteverket, menar att mer generella regler för beskattning vid utflyttning bör övervägas. Generella regler skulle innebära att man inte behöver förhandla om alla skatteavtalen i detta avseende. Regeringen delar denna bedömning och säger att utvidgningen av tioårsregeln endast ska ses som en temporär lösning. Frågan om mer generella regler för beskattning vid utflyttning måste dock beredas vidare för att bland annat se över vilka regler som krävs för att säkerställa effektiviteten i ett sådant system. Regeringen avslutar med att konstatera att det finns skäl att återkomma till saken och att frågan om generella regler vid utflyttning bör utredas vidare. Enligt Finansdepartementet pågår inte någon utredning i dag.⁷²

⁶⁸ Finansdepartementet (2007), *Utflyttningsregeln, problembeskrivning*.

⁶⁹ Prop. 2007/08:12 *Vissa kapitalskattefrågor*.

⁷⁰ Finansdepartementet, intervju, 2010-06-10.

⁷¹ Uppgifter från Finansdepartementet 2010-06-28.

⁷² Finansdepartementet, intervju, 2010-09-21.

3.3 Slutsatser

Arbetet med att öka transparensen och informationsutbytet på skatteområdet har legat högt upp på den internationella politiska agendan under senare år, så också i Sverige. Genom det nordiska samarbetet för att teckna informationsutbytesavtal med sekreterstater har skatteavtalsarbetet tillförts ett nytt område. Arbetet med att teckna nya informationsutbytesavtal har enligt Finansdepartementet flyttat fokus och resurser från konkurrensfrågorna och arbetet med att omförhandla och ingå nya skatteavtal. Trots det förbättrade förhandlingsläge som infann sig i april 2009, och trots att Finansdepartementet utger sig för att vara mer aktivt än övriga nordiska länder, har Sverige, till skillnad från till exempel Danmark, Finland och Norge, ännu inte undertecknade avtal med uppdaterade informationsutbytesartiklar med för Sverige viktiga länder såsom Schweiz, Singapore och Belgien.

Utöver utökade möjligheter till informationsutbyte måste skatteavtalen även i övrigt anpassas till nya förhållanden i den interna rätten, både i Sverige och i de avtalsslutande staterna. Det gamla skatteavtalet med Österrike genererade ett skattebortfall för Sverige som kunde räknas i miljarder. Sedan 2007 har skatteavtalet försetts med en utflyttningsregel i syfte att förhindra en situation med dubbel icke-beskattning av kapitalvinst på aktier. En liknande problematik med risk för oönskat skattebortfall kvarstår dock i förhållande till en rad andra länder. Den utvidgning av tioårsregeln som infördes 2008 riskerar att inte uppnå avsedd effekt om inte flertalet skatteavtal omförhandlas. Ett alternativ till att omförhandla gamla skatteavtal skulle vara någon form av generell regel vid utflyttning. Regeringen har i proposition 2007/08:12 lovat att återkomma i frågan men ännu har det inte skett.

4 Konkurrensfrågorna i skatteavtalsnätet

Det övergripande målet för skatteavtalspolitiken är ett brett och uppdaterat skatteavtalsnät med goda villkor för svenska företag utomlands. Regeringens ambition är således att de svenska skatteavtalen ska erbjuda likvärdiga eller bättre villkor än våra konkurrenter. Mot bakgrund av den sjunkande avtalstakten som beskrivits ovan infinner sig frågan om det finns en risk att Sverige har tappat i konkurrenskraft gentemot andra länder? En sjunkande avtalstakt behöver inte innebära att konkurrenskraften i avtalsnätet har försämrats. Att få skatteavtal omförhandlas är ett problem först om vi kan konstatera att Sveriges avtalsnät inte lever upp till regeringens ambitioner på området.

Ett sätt att värdera kvaliteten i Sveriges avtalsnät är att jämföra Sveriges skatteavtal med ett antal konkurrentländer. Riksrevisionen har jämfört källskatterna i ett antal svenska skatteavtal med motsvarande källskatter hos ett antal konkurrentländer.⁷³ Ett skatteavtal är skattetekniskt komplicerat och innehåller många olika regler som kan påverka företagens skattesituation. Det har inom ramen för denna granskning varit inte varit möjligt att göra en heltäckande jämförelse av samtliga avtalsvillkor i Sveriges skatteavtal med andra länder. Låga källskatter pekas ut av svenska företag som den enskilt viktigaste skatteavtalsfrågan varför vi valt att fokusera på dessa.⁷⁴ Resultatet av jämförelsen presenteras i avsnitt 4.2. Även Svenskt Näringsliv har engagerat sig i frågan kring det svenska skatteavtalsnätets konkurrenskraft och publicerade i oktober 2010 en rapport i ämnet.⁷⁵ I avsnitt 4.3 redogör vi för deras viktigaste iakttagelser. Vi börjar dock med att beskriva varför källskatterna är viktiga för företagen.

⁷³ En källskatt är en skatt som betalas vid källan, dvs. direkt när inkomsten uppkommer.

⁷⁴ Seminarium om skatteavtal på Riksrevisionen 2010-06-01.

⁷⁵ Svenskt Näringsliv (2010), *Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal*.

4.1 Källskatternas betydelse för företagen

Skatteavtal med låga källskatter på utdelning, ränta och royalty är av avgörande betydelse för svenska koncerners möjlighet att konkurrera på utländska marknader och för att få utländska investeringar till Sverige.⁷⁶ För att Sverige inte ska förlora i konkurrenskraft är det viktigt att källskatterna i de svenska skatteavtalen ligger på samma eller lägre nivå som i våra konkurrenters avtal.

Sveriges omfattande avtalsnät har historiskt sett bland annat haft sin grund i att de interna svenska reglerna för att undvika dubbelbeskattning har varit ofullständiga. Emellertid gäller numera, och i vart fall sedan lagen om avräkning av utländsk skatt tillkom 1986, att Sverige har ett i internationellt perspektiv generöst system för att undvika dubbelbeskattning. Svenska företag som verkar utomlands kan i viss utsträckning undvika att drabbas av högre skatt än företag i aktuella konkurrentländer redan med stöd av interna rättsregler. I vissa situationer kan dock höga källskatter på utdelning, ränta och royalty medföra konkurrensnackdelar.

När det gäller utdelning är sådan inkomst från ett dotterbolag utomlands till ett moderbolag i Sverige i princip undantagen från beskattning i Sverige. I den mån sådan utdelning belastas med en källskatt i utlandet blir skatten således en direkt kostnad för det svenska företaget eftersom det inte går att avräkna utländska skatter på inkomster som är undantagna från beskattning i Sverige. Det är således viktigt att Sverige vid förhandlingar av skatteavtal i största möjliga utsträckning försöker få nedsättning av sådana källskatter. Ett exempel på effekten av lägre källskatt på utdelning är omförhandlingen av skatteavtalet med USA.

Ruta 3 Omförhandlingen av skatteavtalet med USA

Sveriges skatteavtal med USA är från 1994. Under 2005 omförhandlades vissa delar i skatteavtalet på Sveriges initiativ. Innan omförhandlingarna innehöll svenska dotterföretag i USA en skatt på 5 procent på utdelning till svenska moderbolag. Den viktigaste ändringen i protokollet till avtalet var att källskatten på utdelning som betalas från ett dotterbolag i ett av länderna till ett moderbolag i det andra landet slopades. Sverige hade sedan den 1 januari 2000 genom lagändring ensidigt avskaffat denna skattskyldighet för ett utländskt bolag som tar emot utdelning från Sverige. Det var således fråga om ett ensidigt åtagande från USA:s sida. Efter avtalsändringen som trädde i kraft 2006 ringde Finansdepartementet runt till de svenska företagen i USA för att fråga vilka effekter avtalsändringarna haft. Finansdepartementet uppskattade att cirka 1 miljard kronor, som tidigare gått i skatt till USA, i stället kunde användas till andra investeringar.

⁷⁶ Dagens Industri 2010-06-08, *Svenska företag betalar högre källskatt*.

När det gäller ränta och royalty beskattas dessa inkomstslag i Sverige och eventuella källskatter i andra länder får därmed räknas av mot svensk skatt på utländska inkomster. Även i dessa fall kan höga källskatter vara ett problem för företagen. Källskatterna tas ju ut på bruttobeloppet medan den svenska skatt som kan utnyttjas för avräkning tas ut på nettoinkomsten. Källskatten kan således komma att överstiga den svenska skatten vilket innebär att det finns en utländsk skatt som inte kan avräknas och som således blir en extra kostnad för företaget.⁷⁷ Det kan i detta sammanhang nämnas att den skatt som inte har kunnat avräknas ett år kan utnyttjas fem år framåt i tiden om de utländska skatterna på utländska inkomster under dessa år är lägre än de svenska. Vidare har Sverige ett avräkningssystem som följer det så kallade "overall-systemet", som innebär att vid beräkningen av den svenska skatten på de utländska inkomsterna får alla utländska inkomster medtas, det vill säga även inkomster där källskatt inte utgått, vilket innebär en ökad möjlighet till avräkning av utländska källskatter.⁷⁸

Även om det svenska systemet för avräkning är fördelaktigt är det angeläget att också källskatterna på ränta och royalty vid avtalsförhandlingar sätts ned så mycket som möjligt. Många svenska storbolag har i dag avräkningsproblem som inte sällan leder till slutlig dubbelbeskattning och således utgör en direkt extra kostnad för företagen. Volvo är ett exempel på ett företag som möter dessa problem.⁷⁹

Företagens avräkning för källskatt på ränta och royalty påverkar även de svenska skatteintäkterna. Företagens avräkning för utländsk skatt uppgår i dag till 5,3 miljarder kronor (taxeringsåret 2009), vilket kan jämföras med den totala bolagsskatten om 83 miljarder kronor 2009. Företagens avräkning för utländsk skatt uppgick således till 6 procent av bolagsskatten 2009. De tio största avräkningsbeloppen stod för 69 procent av det totala avräkningsbeloppet.

⁷⁷ Om t.ex. den utländska inkomsten är 100 och källskatten är 10 procent samt att det vid beräkningen av den svenska inkomsten finns kostnader om 80, blir skatten på den svenska nettoinkomsten ($100 - 80 = 20$) endast 5,26 ($20 \times 26,3\%$) varför det finns en utländsk skatt om $10 - 5,26 = 4,74$ som inte kunnat avräknas och således blir en extra kostnad för företaget.

⁷⁸ Om det i exemplet ovan finns ytterligare en utländsk inkomst om 100 med en kostnad om 80 men på vilken ingen utländsk källskatt tas ut, får inkomsten trots detta beaktas när den svenska skatt som kan tas i anspråk för avräkning beräknas. Således utgörs i detta fall den svenska nettoinkomsten av $200 - 160 = 40$. Skatten i Sverige blir då 10,52 ($40 \times 26,3\%$). I detta exempel överstiger den svenska skatten den utländska skatten varför full avräkning erhålls.

⁷⁹ Seminarium om skatteavtal på Riksrevisionen 2010-06-01.

Tabell 2 Avräkning utländsk skatt, taxeringsåren 2004–2009, mnkr

Taxeringsår	Juridiska personer	Fysiska personer	Samtliga
2004	289	272	562
2005	2 222	212	2 434
2006	3 470	287	3 756
2007	4 442	312	4 754
2008	3 178	397	3 576
2009	4 916	385	5 301

Källa: Skatteverket.

Not. Avräkningen för juridiska personer avser ränta, royalty och inkomstskatt.

4.2 Jämförelse av källskattesatser

Riksrevisionen har kartlagt källskattesatserna på utdelning, ränta och royalty i ett urval av Sveriges skatteavtal med andra länder (*avtalsländer*).⁸⁰ De svenska avtalsvillkoren har sedan jämförts med tio *konkurrentländers* avtalsvillkor med motsvarande land.⁸¹ Jämförelsen är gjord dels utifrån de avtalsvillkor som gäller i dag, dels utifrån de avtalsvillkor som gällde 1995. Jämförelsen syftar till att få fram en bild av hur konkurrensmässiga de svenska skatteavtalen är i dag och hur Sveriges position relativt andra länder har utvecklats över tid. Resultatet av jämförelsen presenteras i avsnitt 4.2.1 och 4.2.2 nedan. För mer information om urvalskriterierna se bilaga 2.

Det kan redan här framhållas att vid en bedömning av om ett avtal är i behov av en omförhandling bör man beakta att länderna inom EU omfattas av det så kallade moder/dotterbolagsdirektivet vilket innebär att källskatten på utdelning sätts ned till noll även om skattesatsen är högre enligt skatteavtalet i fråga. Det finns också ett ränte-/royaltydirektiv enligt vilket källskatten på ränta och royalty sätts ned till noll. Emellertid gäller detta endast betalningar mellan närstående bolag. Definitionen av närstående är snäv varför ett stort antal koncerninterna betalningar faller utanför direktivets tillämpningsområde. Det är därför *alltjämt* av intresse att få ned källskatterna på betalningar av ränta och royalty från bolag i ett annat EU-land.

⁸⁰ Följande 23 länder ingår i analysen: Storbritannien, USA, Kina, Polen, Ryssland, Turkiet, Indien, Japan, Australien, Schweiz, Saudiarabien, Österrike, Kanada, Sydafrika, Sydkorea, Brasilien, Tjeckien, Singapore, Estland, Egypten, Mexiko, Förenade Arabemiraten och Ukraina.

⁸¹ De svenska avtalsvillkoren har jämförts med följande 10 konkurrentländer: Danmark, Finland, Norge, Tyskland, Österrike, Schweiz, Storbritannien, Nederländerna, Kanada och USA.

4.2.1 Skatteavtalsnätet i dag

Den komparativa jämförelsen visar bland annat följande. Sveriges skatteavtal med *Australien* är från 1981. Flera av konkurrentländerna har förmånligare avtal än Sverige när det gäller utdelning och royalty. Skatteavtalet med *Sydkorea* är från 1981. Avtalet är inte lika förmånligt som vissa konkurrentländers beträffande utdelning, ränta och royalty. Sveriges skatteavtal med *Turkiet* är från 1988. Flera konkurrentländer har bättre avtalsvillkor framförallt när det gäller utdelning och ränta. Avtalet med *Japan* ändrades så sent som 2004, men det kan noteras att Nederländerna (2010), Schweiz (2010), Storbritannien (2006) och USA (2003) har erhållit noll i källskatt på royalty jämfört med 10 procent för Sverige. Källskatten på ränta i förhållande till *Schweiz* (1965) är högre än i förhållande till samtliga konkurrentländer utom ett. I *Ryssland* (1995) har flera av konkurrentländerna bättre villkor än Sverige när det gäller utdelning.

Vissa av konkurrentländerna har ingått avtal med *Saudiarabien* och *Förenade Arabemiraten* medan Sverige saknar fullständiga skatteavtal med dessa länder. Med hänsyn till redan förmånliga källskatter enligt dessa länders interna regler har bristen på avtal inte nämnvärt försämrat Sveriges konkurrenskraft.

I Sveriges skatteavtal med *Brasilien* från 1975 gjordes nedsättningen av källskattesatserna på utdelning, ränta och royalty tidsbestämda. Bestämmelserna har förlängts två gånger men från och med 1998 är det i praktiken inhemska källskattesatser som gäller för svenska företag avseende utdelning, ränta och royalty. För närvarande tar Brasilien inte ut någon källskatt på utdelningar till utländska bolag, vilket gör att dessa problem i dagsläget inskränker sig till ränte- och royaltybetalningar. Till skillnad mot bestämmelser i intern rätt som när som helst kan förändras skapar emellertid villkoren i ett skatteavtal en annan förutsägbarhet för företagen. Flera konkurrentländer har i dag lägre källskattesatser än Sverige i sina skatteavtal med Brasilien.

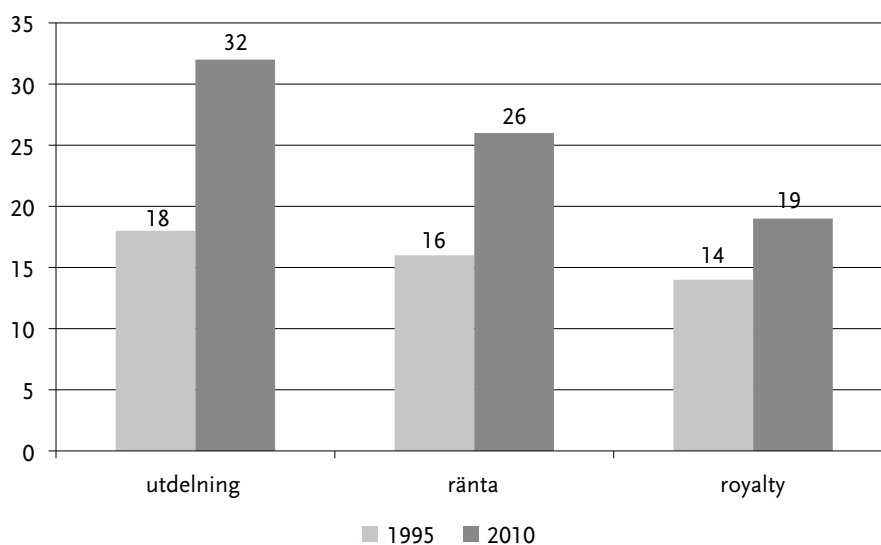
4.2.2 Skatteavtalsnätet i dag och 1995

Vi har ovan kunnat konstatera att flera av konkurrentländerna i undersökningen har förmånligare avtal än Sverige i enskilda länder. Frågan är hur dessa avvikelser ska värderas? Att Sverige vid en given tidpunkt har åtminstone några skatteavtal med sämre villkor än vissa konkurrentländer går nog inte att undvika. Men hur många avvikelser är acceptabelt och hur står sig Sveriges skatteavtalsnät totalt sett jämfört med konkurrentländerna? Dessa frågor har givetvis inte några enkla svar. Avvikelser kan vara av olika dignitet och avse mer eller mindre viktiga länder. Ett sätt att närma

sig frågan är i stället att försöka ta reda på hur Sveriges skatteavtalsnät i förhållande till konkurrentländerna har utvecklats över tid. Vi har valt att jämföra villkoren i undertecknade avtal 1995 och 2010.

I diagram 8 nedan har vi undersökt i hur många fall något av konkurrentländerna har ett bättre avtalsvillkor än Sverige i något av de jämförda avtalsländerna när det gäller källskatt på utdelning, ränta och royalt för åren 1995 respektive 2010. Till exempel fanns det 1995 totalt 18 skatteavtal med bättre villkor än Sverige vad gäller källskatt på utdelning i något av de jämförda avtalsländerna. Motsvarande siffra för 2010 är 32. Även för källskatt på ränta och royalt är trenden densamma.⁸²

Diagram 8 Antal undersökta skatteavtal där konkurrentländerna har bättre villkor än Sverige vad gäller källskatt på utdelning, ränta och royalt, 1995 och 2010



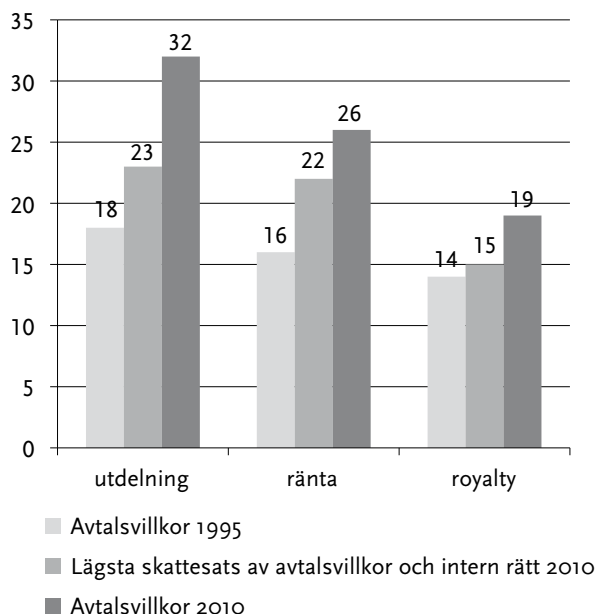
Not. Förenade Arabemiraten, Saudiarabien och Sydafrika har inte tagits med i jämförelsen eftersom samtliga konkurrentländer saknade skatteavtal med dessa länder 1995. Estland, Polen, Storbritannien, Tjeckien och Österrike har uteslutits i jämförelsen vad gäller källskatt på utdelning eftersom källskatten på utdelning sätts ned till noll mellan EU-länder enligt det så kallade moder/dotterbolagsdirektivet även om skattesatsen är högre enligt skatteavtalet i fråga. Jämförelsen avser undertecknade avtal.

I diagram 8 jämförs källskattesatserna i skatteavtalen. I några avtalsländer är dock källskatten enligt intern rätt lägre än skatteavtalets bestämmelser. Till exempel är källskatten på utdelning i Sveriges skatteavtal med Egypten fem procent medan källskatten på utdelning är noll enligt intern egyptisk

⁸² För att ett konkurrentlands villkor ska anses bättre än Sveriges får inget av de övriga villkoren i avtalet vara sämre än Sveriges villkor.

rätt. Mot bakgrund av att källskatten i intern rätt i vissa fall är lägre än skatteavtalens villkor har vi i diagram 9 valt att även jämföra 1995 års källskatter med den lägsta källskatten av skatteavtalet och intern rätt, vilket ger ett lite annorlunda resultat. Den övergripande bilden förändras dock inte.

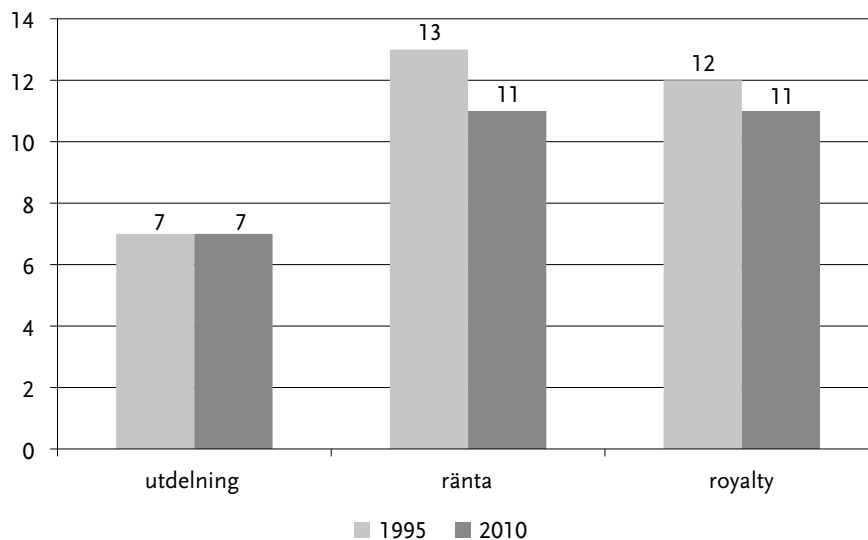
Diagram 9 Antal undersökta skatteavtal där konkurrentländerna har bättre villkor än Sverige vad gäller källskatt på utdelning, ränta och royalty, 1995 och 2010



I diagram 10 nedan redovisas i hur många av de 23 avtalsländerna Sverige har "bästa avtalsvillkor" vad gäller utdelning, ränta och royalty för åren 1995 respektive 2010.⁸³ När det gäller källskatt på ränta har Sverige i dag bästa villkor i 13 av de 23 avtalsländer som är med i jämförelsen. Motsvarande siffra för 1995 är 11. Även när det gäller källskatt på royalty hade Sverige bästa villkor i fler avtalsländer 1995 jämfört med 2010. För utdelning är resultatet detsamma 1995 och 2010.

⁸³ Med "bästa avtals villkor" avses att inte något konkurrentland har ett bättre villkor.

Diagram 10 Antal undersökta avtalsländer där Sverige har bästa avtalsvillkor vad gäller källskatt på utdelning, ränta och royalt, 1995 och 2010



Not. Precis som i diagram 8 har Förenade Arabemiraten, Saudiarabien och Sydafrika uteslutits i jämförelsen. Estland, Polen, Storbritannien, Tjeckien och Österrike har uteslutits i jämförelsen vad gäller källskatt på utdelning.

Sammantaget kan konstateras att flera av konkurrentländerna har förmånligare villkor än Sverige i enskilda länder. Som vi har varit inne på tidigare är det svårt att värdera om Sverige generellt har sämre avtalsvillkor än de 10 konkurrentländer som ingår i jämförelsen. Det man snarare kan konstatera är en rörelse över tid som indikerar att Sveriges relativa position har försämrats. Fler konkurrentländer har bättre villkor än Sverige i dag jämfört med 1995. Detta beror dels på att många länder har "kommit i kapp" Sverige. I ett antal avtalsländer har dock vissa konkurrentländer "sprungit om" Sverige. Detta gäller till exempel i förhållande till Australien, Schweiz, Sydkorea och Turkiet där flera av konkurrentländerna har förhandlat fram bättre villkor än Sverige sedan 1995.⁸⁴

⁸⁴ I Australien handlar det framför allt om Finland, Norge, Storbritannien och USA. I Schweiz har Finland, Nederländerna och Storbritannien förhandlat fram bättre villkor. I Sydkorea har Tyskland, Österrike, Storbritannien och Kanada förhandlat fram bättre villkor, och slutligen har följande länder förhandlat fram bättre villkor i Turkiet; Finland, Norge, Schweiz och Österrike.

4.3 Svenskt Näringslivs komparativa studie

Svenskt Näringsliv har under 2010 bland annat i flera debattartiklar i Dagens Industri varit kritiskt till att regeringen under senare år tecknat väldigt få skatteavtal. Enligt Svenskt Näringsliv leder detta till försämrade konkurrenskraft för svenska koncerner som är internationellt verksamma och gör det mindre intressant för koncerner att förlägga sina huvudkontor och forskningsenheter till Sverige.⁸⁵ Mot denna bakgrund har Svenskt Näringsliv tagit initiativ till en omfattande kartläggning av Sveriges samtliga 81 undertecknade skatteavtal och jämfört dessa med skatteavtalen i 14 konkurrentländer för att bedöma konkurrenskraften i Sveriges avtalsnät. Resultatet av arbetet presenterades i oktober 2010 i rapporten *Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal*.⁸⁶

4.3.1 Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal

En del av Svenskt Näringslivs studie har syftat till att undersöka om Sveriges successivt minskade förhandlingstakt har haft någon inverkan på konkurrenskraften i det svenska avtalsnätet vid en jämförelse med 14 konkurrentländer.⁸⁷ Jämförelsen tar sin utgångspunkt i avtal som konkurrentländerna undertecknat de senaste 10-12 åren, det vill säga under den period då Svenskt Näringsliv bedömer att den svenska förhandlingsverksamheten började gå ned. Svenskt Näringslivs analys visar att konkurrentländerna i 22 av de 81 länder med vilka Sverige har avtal har lyckats förhandla till sig förmånligare villkor i sina motsvarande skatteavtal, vad gäller källskatterna på utdelning, ränta, royalty och tekniska tjänster. I flera fall rör det sig om för Sverige viktiga exportmarknader som till exempel Australien, Brasilien, Japan, Kina, Korea, Ryssland, Schweiz, Spanien och Turkiet.

⁸⁵ Dagens Industri 2010-03-18, "Utvecklingen går åt fel håll" samt 2010-06-08, "Svenska företag betalar högre källskatt".

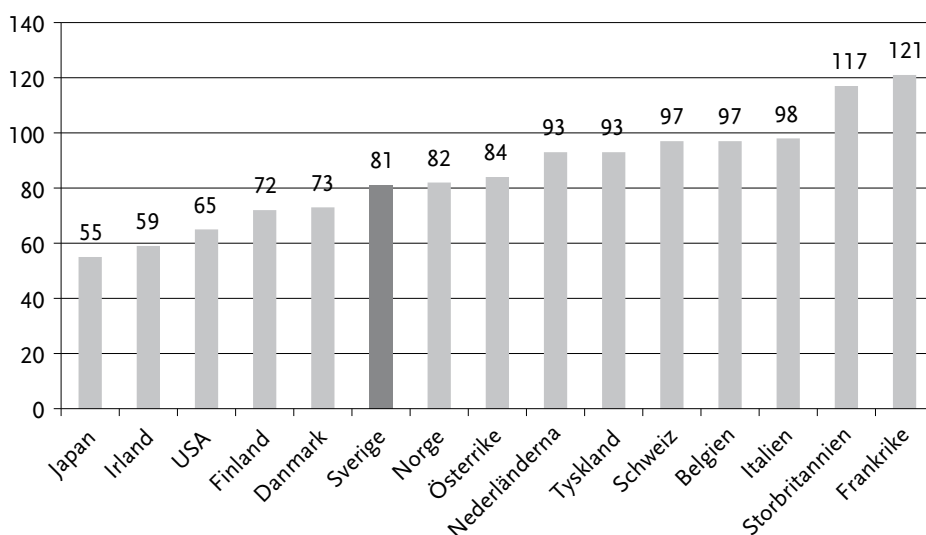
⁸⁶ Svenskt Näringsliv (2010), *Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal*.

⁸⁷ Svenskt Näringsliv har utöver de konkurrentländer som Riksrevisionen använt sig av även tagit med Belgien, Frankrike, Irland, Italien och Japan. Svenskt Näringsliv har till skillnad från Riksrevisionen inte haft med Kanada i sin jämförelse.

4.3.2 Skatteavtalsnätets omfattning

Svenskt Näringslivs studie har även granskat omfattningen av Sveriges och de 14 konkurrentländernas skatteavtalsnät.⁸⁸ I diagram 11 framgår att Sverige med sina 81 undertecknade avtal hamnar på tionde plats bland de granskade länderna när det gäller antalet ingångna avtal.⁸⁹ Svenskt Näringsliv konstaterar att Sveriges position i förhållande till övriga länder har försämrats de senaste tolv åren. År 1998 hade endast Storbritannien, Frankrike och Tyskland fler skatteavtal än Sverige. 2010 har denna lista utökats med Belgien, Italien, Nederländerna, Schweiz, Norge och Österrike.

Diagram 11 Antal undertecknade skatteavtal 2010



Källa: Svenskt Näringsliv.

Svenskt Näringsliv konstaterar vidare att till de länder som Sverige saknar skatteavtal med, och med vilka flera av konkurrenterna har skatteavtal, hör ett antal för näringslivet viktiga länder som till exempel Algeriet, Iran, Kuwait, Marocko och Saudiarabien.

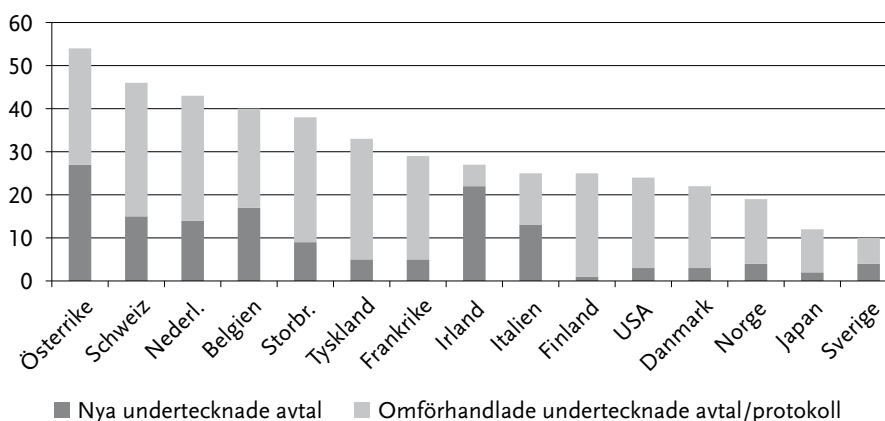
⁸⁸ Vid beräkningen av skatteavtalen har endast de *fullständiga* inkomstskatteavtalen beräknats. Informationsutbytesavtal samt avtal av begränsad omfattning (exempelvis Sveriges avtal med Guernsey) har således uteslutits.

⁸⁹ Svenskt Näringsliv har valt undertecknandetidpunkten eftersom det är vid denna tidpunkt som skatteavtalet offentliggörs.

4.3.3 Avtalsfrekvensen

Svenskt Näringsliv har också undersökt avtalsfrekvensen i Sverige och i de 14 utvalda konkurrentländerna. I diagram 12 nedan redovisas antalet avtal och protokoll som dessa länder har undertecknat de senaste tio åren.⁹⁰

Diagram 12 Antal undertecknade avtal eller protokoll i Sverige och i 14 konkurrentländer 2000–2010.



Källa: Svenskt Näringsliv.

Svenskt Näringsliv konstaterar att Sverige är det land som totalt sett har undertecknat minst antal nya avtal eller protokoll under den senaste tioårsperioden. Under de senaste tio åren har Sverige endast undertecknat tio avtal eller protokoll, vilket är det lägsta antalet bland samtliga granskade länder. Samtliga nordiska länder som är med i jämförelsen (Danmark, Finland och Norge) har undertecknat fler nya avtal eller protokoll än Sverige. Svenskt Näringsliv konstaterar i sin analys att de flesta av de granskade länderna i högre utsträckning har prioriterat underhåll av det befintliga avtalsnätet framför förhandlingar med nya stater under perioden. Svenskt Näringsliv menar att det högre förhandlingstempot hos konkurrentländerna således inte kan förklaras med att de tidigare har ansett sig ha ett för litet avtalsnät och därför känt behov av att komma i kapp. I stället blir Svenskt Näringslivs slutsats att konkurrentländerna anser det viktigt att ha ett uppdaterat avtalsnät med goda villkor.

⁹⁰ Precis som vid redovisningen av skatteavtalsnätet har endast de *fullständiga* inkomstskatteavtalen tagits med. Protokoll som enbart behandlar informationsutbytet har uteslutits. Om ett protokoll har medfört en ändring av informationsutbytesartikeln, och även innehållit materiella förändringar av betydelse i andra artiklar, så har protokollet tagits med i beräkningen.

4.4 Slutsatser

Regeringens övergripande mål för skatteavtalspolitiken är ett brett och uppdaterat skatteavtalsnät med goda villkor för svenska företag utomlands. I detta kapitel ställer vi frågan vilken effekt den avtagande avtalstakten har haft på konkurrenskraften i det svenska avtalsnätet. För att få en uppfattning om hur avtalsnätets konkurrenskraft har förändrats över tid har vi kartlagt Sveriges avtalsvillkor vad gäller utdelning, ränta och royalty i 23 avtalsländer som de ser ut i dag och som de såg ut 1995. Resultatet har sedan jämförts med motsvarande villkor hos 10 konkurrentländer. Låga källskatter har av företagen själva pekats ut som de viktigaste villkoren i ett skatteavtal.

Analysen indikerar att Sveriges relativa position har försämrats sedan 1995. I jämförda avtalsländer har fler av de tio konkurrentländerna bättre villkor än Sverige i dag jämfört med 1995. Detta beror både på att vissa länder "kommit i kapp" Sverige men även på att flera länder under senare tid har förhandlat fram bättre villkor än Sverige i flera avtalsländer. Denna bild bekräftas också av en nyligen publicerad komparativ studie av det svenska avtalsnätet från Svenskt Näringsliv.

Resultaten innebär en risk för att regeringens mål om ett uppdaterat och konkurrenskraftigt skatteavtalsnät inte kommer att uppfyllas framöver givet de långa löptider som en avtalsförhandling vanligen innebär.

5 Sidoavtalet mellan Sverige och Danmark

5.1 Bakgrund

En av skatteavtalens huvuduppgifter är att fördela beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. I gränsområden uppstår ofta frågor om vem som har rätt att beskatta inkomst av tjänst när bosättnings- och arbetsort delas mellan två länder. Dessa frågor har kommit att få stor betydelse i Öresundsregionen, där antalet arbetspendlare mellan Sverige och Danmark ökat stadigt sedan Öresundsbron invigdes 2000. I sidoavtalet mellan Sverige och Danmark från 2003 aktualiseras denna problematik, och avtalet har sedan undertecknandet varit föremål för en omfattande debatt i riksdag och i medier. Vi har därför valt att göra en fördjupad analys av Finansdepartementets hantering av detta avtal.

5.1.1 Nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Mellan de nordiska länderna Danmark, Finland, Färöarna, Island, Norge och Sverige gäller det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.⁹¹ Huvudsyftet med avtalet är att undvika dubbelbeskattning och att fördela beskattningsrätten för inkomster och förmögenhet mellan länderna.

Huvudregeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är att inkomst från enskild tjänst över nationsgränsen ska beskattas endast i det land där arbetet utförs. I vissa fall har dock bostadslandet beskattningsrätten.⁹² Arbete i offentlig tjänst beskattas enligt huvudregeln i den stat från vilken ersättningen betalas.

Mellan Sverige och Norge och mellan Sverige och Finland finns även särskilda så kallade gränsgångarregler. Gränsgångarreglerna ger bostadslandet beskattningsrätten när en arbetstagare är bosatt i en kommun

⁹¹ Lag (1996:1512) om skatteavtal mellan de nordiska länderna.

⁹² Till exempel sker beskattning i bosättningslandet om vistelsetiden i arbetslandet inte överstiger 183 dagar under en tolv månaders period (montörregeln) och om den arbetsgivare som betalar ut ersättningen inte har sin hemvist i arbetslandet. Om arbetsgivaren har fast driftsställe eller stadigvarande anordning i arbetslandet, medges skattebefrielse endast om ersättningen inte belastar det fasta driftsstället eller den stadigvarande anordningen. Den anställde får inte vara uttyrd till uppdragsgivare i arbetslandet. I det senare fallet uppkommer alltså omedelbar beskattning i arbetslandet även vid kortare anställningar.

som gränsar mot det andra landet samtidigt som kommunen i arbetslandet också gränsar mot samma landgräns. Reglerna omfattar även inkomster av offentlig tjänst. I Sverige finns 24 kommuner med gränsgångarstatus med Norge eller Finland. En förutsättning för att gränsgångarreglerna ska gälla är att arbetstagaren vistas i sin fasta bostad minst två dagar per vecka med minst en övernattnig.

Även i förhållande till Danmark har det tidigare funnits gränsgångarregler. I samband med omförhandlingarna av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet 1996 var det dock ett krav från Danmark att gränsgångarreglerna gentemot Sverige skulle upphöra. Efter cirka två års förhandlingar fick Sverige ge upp kravet på fortsatta gränsgångarregler gentemot Danmark.⁹³ Enligt tjänstemän på Finansdepartementet var ett av skälen till att Danmark drev frågan så hårt att man vid tidpunkten för förhandlingarna visste att Öresundsbron skulle byggas och att arbetspendlingen i Öresundsregionen skulle öka. Man befarade därmed en ökad skattekonkurrens och en snedvridning av marknaden.⁹⁴

Ruta 4 Olikheter i Danmarks och i Sveriges skattesystem skapar problem

Skattekonkurrensproblemet mellan Danmark och Sverige bottnar bland annat i det faktum att finansieringen av socialförsäkringarna i Sverige och Danmark ser olika ut. I Danmark finansieras socialförsäkringarna främst genom skatter medan de i Sverige främst finansieras genom socialavgifter. Detta bidrar bland annat till att inkomstskatterna är högre i Danmark. Med de tidigare gränsgångarreglerna beskattades inkomsterna i bosättningslandet. De sociala avgifterna, som inte regleras i skatteavtalen utan vilka regleras i intern rätt, betalades i arbetslandet. Följden blev att arbetstagare hade incitament att bosätta sig i Sverige (med lägre inkomstskatt) och arbeta i Danmark (med högre löner och låga sociala avgifter). För Danmarks del innebar det att man inte fick del av några skatteintäkter från arbetstagare med bosättning i Sverige samtidigt som man hade kostnader för deras socialförsäkring.

Upphörandet av gränsgångarreglerna 1996 innebar å andra sidan att Sverige inte fick någon del av skatteintäkterna för personer med bosättning i Sverige och arbete i Danmark samtidigt som bosättningskommunen hade utgifter för kommunal service. Efter att Öresundsbron stod färdig och arbetspendlingen från Sverige till Danmark ökade hade man enligt Finansdepartementet flera informella kontakter med Danmark för att undersöka möjligheterna att återigen införa gränsgångarregler mellan Sverige och Danmark. Danskarna var dock helt ointresserade av ett nytt gränsgångaravtal. De kunde dock tänka sig någon form av utjämning av gränspendlarnas skatteintäkter. Förhandlingarna ledde till slut fram till att Sverige och Danmark 2003 ingick det särskilda sidoavtal till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet som beskrivs nedan.

⁹³ Enligt en övergångsregel ska dock de personer som omfattades av den gamla gränsgångarregeln även fortsättningsvis omfattas av det regelverket. Danmark har dock ensidigt tagit bort övergångsregeln för sina gränspendlare.

⁹⁴ Finansdepartementet, intervju, 2010-06-10.

5.1.2 Sveriges sidoavtal med Danmark från 2003

Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet innebär att skatteintäkter för pendlare som bor i Sverige, men som arbetar i Danmark tillfaller Danmark. För dansk del gäller det omvända – pendlare som bor i Danmark, men som jobbar i Sverige beskattas i Sverige. Eftersom personer betalar inkomstskatten i ett land, men drar fördel av välfärdstjänster i det andra landet finns sedan 2003 ett särskilt sidoavtal till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Sidoavtalet som tillkom på initiativ av Sverige innehåller en *utjämningsordning* som bland annat reglerar hur Danmark och Sverige ska kompenseras för uteblivna skatteintäkter.⁹⁵ Eftersom den huvudsakliga pendlingsströmmen går från Sverige till Danmark är det i slutändan Sverige som får kompensation.

För inkomståret 2008 skickade Danmark 841 miljoner till Sverige medan Sverige skickade 86 miljoner kronor till Danmark.

Tabell 3 Kompensationen mellan Danmark och Sverige, 2004–2008, mnkr

Inkomstår	Kompensation till Danmark	Kompensation till Sverige	Netto
2004	70	195	125
2005	80	273	194
2006	85	368	283
2007	78	644	566
2008	86	841	755

Källa: Skatteverkets årsbokslut.

Sidoavtalet mellan Sverige och Danmark är en särlösning inom ramen för det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och skiljer sig från de gränsgångarregler som gäller gentemot Finland och Norge och som tidigare även gällde gentemot Danmark.

I avtalet anges att parterna avser att utvärdera utjämningsordningen efter två år särskilt när det gäller nivån för utjämnningen och det faktum att utjämnningen endast avser den del av kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och inte den del som tas ut för landstingskommunernas räkning. Därefter ska en utvärdering ske vart femte år eller vid väsentliga förändringar av skattesystemen.

⁹⁵ Sidoavtalet innehåller även bland annat bestämmelser om avdrag för inbetalningar till pensionsordningar samt avdrag för utgifter för resor över Öresundsbron.

5.1.3 Arbetspendlingens utveckling

Sedan sidoavtalets tillkomst 2003 har arbetspendlingen mellan Sverige och Danmark ökat stadigt. Enligt rapporten Nordisk pendlingskarta, som tas fram genom ett samarbete mellan de nordiska ländernas statistikmyndigheter, har arbetspendlingen från Sverige till Danmark ökat med 210 procent under tidsperioden 2001–2006.⁹⁶ Under 2007 uppgick arbetspendlingen från Sverige till Danmark till nära 20 000 personer.⁹⁷

Tabell 4 Antalet arbetspendlare mellan Danmark och Sverige, 2001–2007

År	Bosatta i Danmark som arbetar i Sverige	Bosatta i Sverige som arbetar i Danmark
2001	1 410	4 636
2004	1 831	8 496
2005	1 838	10 463
2006	1 980	14 224
2007*	1 308	19 646

Källa: Nordisk pendlingskarta 2009.

Not. Uppgifterna från 2007 är framtagna av SCB i en särskild körning på uppdrag av Statskontoret.

Öresundsregionen har den mest intensiva gränsregionala arbetspendlingen i Norden. År 2006 arbetspendlade cirka 13 500 personer i båda riktningarna över Öresund. Den största strömmen i regionen gick från Malmö kommun till Köpenhamns kommun. Omkring 4 100 personer arbetspendlade i den riktningen. Totalt pendlade nästan 7 700 personer från Malmö till Östdanmark. I motsatt riktning arbetspendlade endast 750 personer. Från exempelvis Köpenhamn till Malmö arbetspendlade endast 130 personer.⁹⁸ Enligt prognoser kommer antalet arbetspendlare att fortsätta att öka, i huvudsak från den svenska sidan.⁹⁹

Arbetspendlingens storlek beror dock på vilka definitioner som används. För att räknas som arbetspendlare över riksgräns enligt den definition som används i Nordisk pendlingskarta, ska följande tre krav vara uppfyllda:

⁹⁶ Nordisk pendlingskarta 2009.

⁹⁷ Statskontoret, Gränspendlingens effekter på det kommunala utjämningsystemet, PM 2009/94-5.

⁹⁸ Nordisk pendlingskarta 2009.

⁹⁹ I Öresundsbrons senaste trafikprognos bedömer man att arbetspendlingen över bron kommer att öka till 39 000 personer år 2025, www.tendensoresund.org/sv.

- personen ska inneha ett arbete som täcker november månad i arbetslandet under det aktuella året
- personen ska uppnå en inkomstnivå motsvarande minst fyra timmars arbete för denna månad
- personens inkomst i arbetslandet ska överstiga inkomsten i hemlandet för samma kalenderår.

Med denna definition omfattas inte flertalet säsongsarbetare och personer med tillfälliga arbeten av statistiken. Statistiken stämmer inte heller helt överens med den statistik som tagits fram av till exempel Skatteverket.

5.1.4 Öresundsregionen är prioriterad av regeringen

I en gemensam deklaration från juni 2010 har den danska och svenska regeringen slagit fast att man vill ”ta ytterligare steg för att fördjupa samarbetet över sundet till gagn för såväl regionen som de två länderna”.¹⁰⁰ Ambitionen är att främja integrationen genom ett konsekvent arbete för att undanröja hinder för utbytet. I en tidigare ministerdeklaration från 2007 beslutades att en arbetsgrupp skulle tillsättas bestående av representanter för Arbetsmarknadsdepartementet och dess danska motsvarighet i syfte att granska gränshindersproblematiken.¹⁰¹ I arbetsgruppens rapport konstateras bland annat att problemen med gränspendling inte är större i Öresundsregionen än i andra gränsområden men att antalet gränspendlare i denna region har ökat snabbt och att ökningen förväntas fortsätta.¹⁰² Arbetsgruppen anser därför att det ligger i både Sveriges och Danmarks intresse att underlätta den pågående och snabbt växande integrationen samt att tydliggöra regelverket för de människor som berörs.

5.2 Kritiken mot avtalet och tillämpningen

Sidoavtalet har varit föremål för omfattande kritik och debatt i både riksdagen och medierna ända sedan dess tillkomst 2003.¹⁰³ Kritiken har handlat både om avtalets utformning och om dess tillämpning. Kritiken

¹⁰⁰ ”Öresund – en region i utveckling, svenskt-danskt ministermöte i Limhamn 15 juni 2010”, Regeringskansliet 2010.

¹⁰¹ Gemensam deklaration från den 10 maj 2007 av den svenska arbetsmarknadsministern och Danmarks beskaeftigelseminister Claus Hjort i samband med Öresundskommitténs Öresundsting.

¹⁰² ”Öresundsregionen – två länder, en arbetsmarknad”, Regeringskansliet 2007.

¹⁰³ Se nedan.

har framför allt riktat sig mot att avtalets utjämningsordning som den är utformad i dag täcker in relativt få av det totala antalet arbetspendlare. Ett annat problem som lyfts fram är att skillnader i ländernas interna skattelagstiftning gör att beräkningssättet för att bestämma storleken på kompensationen skiljer sig åt mellan Danmark och Sverige. Därtill har Skatteverket påtalat att tillämpningen av utjämningsordningen föranleder flertalet administrativa och skattetekniska problem.

5.2.1 *Utjämningsystemet omfattar en begränsad krets*

I sidoavtalet finns ett antal undantag för vilka bostadslandet inte kompenseras för förlorade skatteintäkter. Enligt avtalet är det bara de med inkomster om minst 150 000 danska kronor (motsvarar i dag 185 700 svenska kronor) för ett beskattningsår som omfattas av systemet.¹⁰⁴ Enbart löneinkomster från privatanställda omfattas, varför alla offentliganställda och pensionärer faller utanför kompensationsordningen. Det sker heller ingen skattekompensation för landstingsskatten, vilket innebär att cirka en tredjedel av den kommunala skatten stannar i arbetslandet. Det finns inga uttalade skäl till undantagen som är en förhandlingsfråga mellan länderna. Enligt Finansdepartementet finns dock gränsen på 150 000 danska kronor för att undvika administration av mindre belopp och för att utjämningsordningen inte ska omfatta fler personer än vad det tidigare gränsgångaravtalet gjorde.¹⁰⁵ Man ville också undvika kompensation för tillfälliga arbeten och extraknäck.¹⁰⁶ Det kan dock nämnas att de tidigare gränsgångarreglerna, till skillnad från dagens utjämningsordning, även omfattade offentligt anställdas löner samt landstingsskatten.

Skatteverket uppskattar att det enbart är en tredjedel av pendlarna från Sverige som omfattas av utjämningsordningen. Hur stor del av arbetspendlarna från Danmark som omfattas av utjämningsordningen har inte kunnat fastställas eftersom Skatteverkets statistik inte särskiljer pensionsinkomster från löneinkomster.

I genomsnitt ersätter Sverige Danmark med 159 000 kronor per pendlare medan ersättningen från Danmark uppgår till cirka 70 000 kronor per pendlare (se tabell 5 nedan). Enligt Finansdepartementet beror de stora skillnaderna troligen på att löneinkomsterna för dem som Sverige ersätter

¹⁰⁴ Valutakurs från 15 oktober 2010.

¹⁰⁵ I det tidigare gränsgångaravtalet fanns det tre villkor som skulle vara uppfyllda för att en anställningsinkomst skulle få beskattas av bosättningslandet, det vill säga enligt gränsgångarregler; anställningen skulle vara i minst sex månader, arbetet skulle utgöra en varaktig sysselsättning och vara den anställdes huvudsakliga anställning. Intervju Finansdepartementet 2010-06-10.

¹⁰⁶ Finansdepartementet (2009) *En analys av utjämningsordningen mellan Sverige och Danmark*.

Danmark för är högre än för de personer som Danmark ersätter Sverige för. En annan förklaring kan enligt Finansdepartementet vara att Danmark gör ett grundavdrag på 40 000 eller 80 000 danska kronor, vilket inte Sverige gör (se vidare under avsnitt 5.2.2 nedan). Danmark har dock inte lämnat ut några uppgifter om löneinkomster för dem som arbetspendlar till Danmark från Sverige och omfattas av utjämningsordningen, varför en fullständig analys vari skillnaderna består inte kan göras.

Tabell 5 Antalet arbetspendlare mellan Sverige och Danmark och ersättningen per pendlare, 2007

Antal personer med bosättning i Sverige och arbete i Danmark	26 290
Antal som omfattas av utjämningsordningen	9 149
Andel som omfattas av utjämningsordningen	35 %
Total ersättning från Danmark till Sverige, mnkr	644
Ersättning per pendlare	70 000
Antal personer med bosättning i Danmark och arbete i Sverige	4 491*
Antal som omfattas av utjämningsordningen	489
Andel som omfattas av utjämningsordningen	11 %*
Total ersättning från Sverige till Danmark, mnkr	78
Ersättning per pendlare	159 000

Källa: Skatteverket.

*Enligt Skatteverket innehåller siffran 4 491 även pensionsinkomster och är därmed inte jämförbar med 26 290. Rensar man bort pensionsinkomsterna kommer andelen som omfattas av utjämningsordningen att öka.

Kritikerna av avtalet menar att det faktum att så stor del av arbetspendlarna faller utanför utjämningsordningen talar för att både Sverige och Danmark får för låg kompensation givet de kostnader dessa har för offentlig service även för dem som inte omfattas av kompensationsordningen.

5.2.2 Beräkningssätten i Sverige och Danmark skiljer sig åt

Beräkningen av utjämningsbeloppet skiljer sig åt mellan Danmark och Sverige. Detta beror på att de interna regelverken för beskattning av utomlands bosatta (begränsat skattskyldiga) personer skiljer sig åt i Sverige och Danmark. I Sverige schablonbeskattas merparten av utomlands bosatta personer för sina tjänsteinkomster (25 procent av bruttoinkomsten) enligt reglerna för SINK-beskattning. SINK-skatten är en statlig definitiv källskatt och medger inga kostnadsavdrag eller personliga avdrag. I Sverige beräknas därför utjämningsbeloppet från den första intjänade kronan. I Danmark tas dock hänsyn till ett grundavdrag på mellan 40 000 och 80 000 danska kronor på inkomsterna innan utjämningsbeloppet fastställs. Det innebär att den skattebas som Danmark beräknar sin kompensation till Sverige på blir

lägre än den skattebas som Sverige beräknar sin kompensation till Danmark på (allt annat lika). Det föreligger således en asymmetri, till Sveriges nackdel, mellan länderna i hur utjämningsbeloppen fastställs.

Ruta 5 Exempel på beräkningen av utjämningsbeloppen i Sverige och Danmark

Anta att 10 000 personer pendlar i vardera riktningen. Var och en av dem tjänar 150 000 danska kronor. Genomsnittsskatten är 20 procent i båda länderna.

Danmark gör ett grundavdrag på 40 000 danska kronor. Det innebär att Danmark skickar 220 miljoner danska kronor till Sverige (110 000x10 000x0,2).

Sverige, som inte gör något grundavdrag, skickar 300 miljoner svenska kronor till Danmark (150 000x10 000x0,2).

Källa: Skatteverket (2007), Utvärdering av utjämningsordningen.

Enligt den person på Skatteverkets utlandsenhet som hanterar uppföljningen av avtalet medger avtalet att respektive land tillämpar olika beräkningsprinciper så länge man håller sig till avtalets bestämmelse att 21 procent av den *beskattningsbara* inkomsten ska utgöra underlag för beräkningen. Hur man sen kommer fram till storleken på den beskattningsbara inkomsten är en annan fråga och beror på respektive lands interna skattelagstiftning. Dansk lagstiftning medger grundavdrag. Svensk lagstiftning gör det inte.¹⁰⁷

5.2.3 *Kommunerna i Skåne är missnöjda*

De olika problemen med tilläggsavtalet och dess tillämpning har fått till följd att kommunerna i Skåne och Region Skåne anser sig orättvist behandlade. De anser att Danmark inte tillräckligt kompenserar Sverige för den offentliga service som Öresundspendlarna utnyttjar i Sverige.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Den relevanta texten i avtalet lyder: "Utjämningsbeloppet skall för svenskt vidkommande vara den genomsnittliga kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och som avser inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15." Enligt den svenske tjänsteman som förhandlade sidoavtalet med Danmark diskuterade man aldrig i avtalsförhandlingarna hur denna text ska tolkas. Finansdepartementet anser i dag att det finns ett utrymme för tolkning och enligt Skatteverket har tjänstemän på Finansdepartementet underhand frågat Skatteverkets utlandsenhet om det inte varit möjligt för Sverige att göra en "fiktiv" beräkning och lägga in ett grundavdrag även i den svenska beräkningen av utjämningsbeloppet till Danmark. Skatteverket ställer sig tveksamt till det. Eftersom Sverige i stor utsträckning SINK-beskattar utomlands bosatta personer vilket innebär att någon kommunalskatt inte utgår och därmed inget grundavdrag görs kan man konstatera att avtalstexten i denna del inte är tydlig. Vidare kan också konstateras att även om ett fiktivt grundavdrag lades in i beräkningen av den beskattningsbara inkomsten skulle detta inte nämnvärt påverka kompensationen till Danmark (uppskattningsvis cirka 1 miljon svenska kronor).

¹⁰⁸ Öresundsinstitutet (2007), *Analys av skatteavtalet Sverige–Danmark*.

Öresundsinstitutet försöker illustrera problematiken genom att beräkna hur stor kompensationen mellan länderna är i förhållande till löneunderlaget för pendlarna (*kompensationsgraden*). Enligt Öresundsinstitutets beräkning betalar Danmark en kompensation till Sverige som motsvarar drygt 8 procent av den lön som svenska pendlare tjänar i Danmark, medan Sverige betalar en kompensation till Danmark motsvarande 21 procent av den lön som danska pendlare tjänar i Sverige. Vidare försöker Öresundsinstitutet i ett räkneexempel visa hur kompensationen mellan länderna skulle förändras om kompensationen beräknas på det totala löneunderlaget i stället för som i dag med grundavdrag (Danmark) och undantag för landstingsskatten, offentliganställda och pensioner samt inkomster under 150 000 danska kronor. Med vissa antaganden om löneinkomsternas utveckling och en källskatt på 32 procent skulle nettokompensationen till Sverige öka med cirka 2 miljarder kronor 2011.

Finansdepartementet anser att räkneexemplet ger en helt orealistisk förväntan av vad Sverige skulle kunna vinna på en omförhandling av avtalet. Finansdepartementet menar att lönestatistiken från Sverige och Danmark som Öresundsinstitutet använt, och utifrån vilka kompensationsgraderna beräknas, inte är jämförbara. Löneinkomsten för pendlarna i Danmark omfattar löneinkomsten för *samtliga* personer som arbetar i Danmark och bor i Sverige. Löneinkomsten för pendlarna i Sverige omfattar däremot enbart löneinkomsten för de personer som omfattas av utjämningsordningen. Enligt Finansdepartementet förklarar detta varför skillnaden i kompensationsgrad mellan länderna är så stor.¹⁰⁹ Skillnaden i kompensationsgrad mellan länderna fortsätter dock att vara stor även när vi gör statistiken jämförbar genom att använda lönestatistik som omfattar samtliga personer som arbetar i Sverige.¹¹⁰ Kompensationsgraden blir då 8 procent respektive 18 procent, se tabell 6 nedan.

Tabell 6 Redovisade uppgifter från Öresundsinstitutet om ländernas kompensationsgrad (MSEK) för inkomståret 2005

	Öresundsinstitutet	Reviderad beräkning
Pendlarnas löneinkomster i Danmark	3 298	3 298
Kompensation till Sverige	275	275
Kompensationsgrad	8,3 %	8,3 %
Pendlarnas löneinkomster i Sverige	382	445
Kompensation till Danmark	80	80
Kompensationsgrad	20,9 %	18,0 %

Källa: Skatteverket.

¹⁰⁹ Finansdepartementet (2009), *En analys av utjämningsordningen mellan Sverige och Danmark*.

¹¹⁰ Enligt lönestatistik från Skatteverket är den totala lönesumman för samtliga förvärvsarbetsande i Sverige med bosättning i Danmark 445 miljarder kronor för inkomståret 2005.

Mot bakgrund av den stora skillnaden i kompensationsgrad mellan länderna och det växande missnöjet bland i första hand Skånes kommuner och invånare drar Öresundsinstitutet slutsatsen att det, i den mån kompensationsordningen anses fullgod, föreligger ett informationsproblem. I den mån den är undermålig föreligger en politisk uppgift att korrigera bristerna.

Den svensk-danska kompensationsordningen har även lett till en rent svensk frågeställning om compensationen från Danmark ska gå till den svenska staten som i dag och därefter spridas till de svenska och skånska kommunerna via det kommunala utjämningsystemet eller om pengarna direkt ska överföras till de skånska kommunerna för att därefter fördelas till det svenska kommunala utjämningsystemet.¹¹¹

Frågan om Skånes kommuner ska få den danska compensationen direkt och inte via utjämningsystemet utreds inom ramen för en större utredning om utjämningsystemet (dir. 2008:110) som kommer att lämna sitt förslag 2011.

5.2.4 *Skatteverket vill ändra i avtalet och dess tillämpning*

Skatteverket är behörig myndighet och ansvarig för tillämpningen av sidoavtalet och de årliga beräkningarna av compensationen till Danmark.

Redan 2005 uppmärksammade Skatteverket Finansdepartementet på att utjämningsbeloppet från Danmark föreföll lågt i förhållande till antalet arbetspendlare.¹¹² I regleringsbrevet för 2007 fick Skatteverket i uppdrag att utvärdera avtalets konsekvenser. Skatteverket kom fram till att utjämningsordningen mellan Danmark och Sverige tillämpades felaktigt.¹¹³ Skatteverket har bland annat kompenserat Danmark för offentliganställda trots att så inte ska ske enligt skatteavtalet.¹¹⁴ Å andra sidan har Skatteverket inte räknat med vissa inkomster som, enligt Skatteverket, borde ingå i uträkningen. Skatteverket erkänner i utvärderingen att beloppet som skickas till Danmark inte är korrekt, men att man inte vet om det är för lågt eller för högt.

I utvärderingen från 2007 lämnade Skatteverket ett antal förslag som skulle medföra ett mer rättvist sätt att fördela skatterna mellan länderna och enklare administration. Skatteverket föreslog bland annat att

¹¹¹ Öresundsinstitutet (2007), *Analys av skatteavtalet Sverige–Danmark*.

¹¹² Mejl till Finansdepartementet 2005-11-08.

¹¹³ Skatteverket (2007), *Utvärdering av utjämningsordningen i skatteavtalet med Danmark*.

¹¹⁴ Orsaken var att blanketterna (SINK-KU) inte beaktar om det är en privat eller offentliganställd löntagare och att Skatteverket inte ville göra den manuella beräkning som skulle krävas för att skilja de två grupperna från varandra.

- beloppsgränsen avskaffas
- utjämningsordningen ska omfatta även offentligt anställda och pensionärer
- en del av landstingsskatten ska ingå i utjämningsbeloppet
- Sverige och Danmark måste komma överens om gemensamma beräkningsprinciper.

Uppdraget rapporterades till Finansdepartementet i juni 2007 – alltså för drygt tre år sedan – men enligt Skatteverkets utlandsenhet har departementet undvikit att ta initiativ till ändringar i avtalet. Skatteverket har uppfattat detta som att man ska försöka få ut så mycket som möjligt inom ramen för nuvarande avtal.

Med anledning av utvärderingen från 2007 fick Skatteverket i uppdrag av Finansdepartementet att se över Skatteverkets urvalsmetoder och eventuellt föreslå ett nytt beräkningssätt i syfte att Sverige inte ska skicka mer pengar till Danmark än vad man är skyldig att göra enligt avtalet. I en analys från 2008 konstaterar Skatteverket återigen att man på grund av felaktiga urvalsanvisningar tillämpat ett felaktigt beräkningssätt för att beräkna utjämningsbeloppet, men att storleken på kompensationen ändå i stort sett motsvarar den summa som skulle ha förts över om Sverige från början tillämpat ett korrekt beräkningssätt. I analysen föreslås ett större manuellt inslag i beräkningarna, som i dag sköts helt maskinellt. Alternativt måste Skatteverkets urvalsanvisningar förbättras. Skatteverket påpekar dock att ett större manuellt inslag också innebär ökade kostnader för hanteringen. Enligt Finansdepartementet har Skatteverkets beräkning av kompensationen till Danmark numera rättats till.¹¹⁵ I intervjuer med Skatteverkets utlandsenhet framgår dock att vissa problem kvarstår.¹¹⁶ Enligt Finansdepartementet har dessa problem inte rapporterats till Finansdepartementet.

Skatteverket påpekar att man för att fullt ut kunna värdera effekterna av avtalet måste få tillgång till löneuppgifter för de pendlare som bor i Sverige och arbetar i Danmark och omfattas av utjämningsordningen, uppgifter som enbart Danmark har tillgång till. Enligt Skatteverket har man dock haft svårt att få ut uppgifter från Danmark. Handläggare på Skatteverket har till exempel flera gånger begärt ut uppgifter om lönesummor från Danmark men enligt Skatteverket har Danmark krävt cirka 40 000 danska kronor för att ta fram uppgifterna.

¹¹⁵ Finansdepartementet, intervju, 2010-06-10.

¹¹⁶ Skatteverket, intervju, 2010-06-24.

5.2.5 *Beräkningen av utjämningsbeloppet i Danmark*

I Danmark har man, till skillnad från Sverige, en manuell hantering av arbetspendlarnas deklARATIONER för att sortera ut mindre belopp och ersättningar som hänförs till offentlig anställning och pensioner. I Danmark har man ett särskilt skattekontor som uteslutande hanterar dem som pendlar från Sverige till Danmark för att arbeta. Även i Danmark har man uttryckt problem med att särskilja de offentliganställda från de privatanställda i beräkningarna av utjämningsbeloppet. Det finns också indikationer på att personer som beskattas som uthyrda i Danmark inte kommer med i utjämningsordningen trots att de omfattas av denna.¹¹⁷ I Danmark har man inte gjort någon utvärdering av avtalet. Enligt Öresundsinstitutet har den danske skatteministern uttryckt att en sådan studie inte är önskvärd utifrån danska intressen.¹¹⁸

5.2.6 *Riksdagen har behandlat frågan*

Sidoavtalet har varit föremål för flera diskussioner i riksdagen och debatt i medierna. Enskilda riksdagsmän från båda blocken har lämnat många motioner i ämnet och en hel del riksdagsfrågor har ställts. Problemet har varit känt sedan 2003 då sidoavtalet skrevs. De flesta motioner handlar om att avtalet är ofördelaktigt för Sverige och borde förhandlas om. De två senaste motionerna är från oktober 2009 och den senaste riksdagsfrågan från februari 2009.¹¹⁹ I juni 2010 hölls en interpellationsdebatt i ämnet.¹²⁰ Men till dags dato har mycket lite hänt. Finansdepartementet har i ett svar på riksdagsfrågan från februari 2009 angett att Sverige utslaget per pendlare ersätter Danmark med 77 000 kronor per pendlare och att Danmark ersätter Sverige med 70 300 kronor per pendlare. Dessa uppgifter visade sig senare felaktiga.¹²¹ I den ovan nämnda interpellationsdebatten bemötte finansministern kritiken av avtalet med hänvisning till interna beräkningar på Finansdepartementet som visar att avtalet är standardmässigt och inte leder till en obalans.

¹¹⁷ En stor del av de som beskattas som uthyrda är konsulter med höga inkomster. Enligt Skatteverket rör det sig om cirka 200–300 personer per år som arbetar helt eller delvis i Danmark. Skatteverket, intervju, 2010-06-24. Mejl från Finansdepartementet 2010-06-28.

¹¹⁸ Öresundsinstitutet (2007).

¹¹⁹ Motion 2009/10:Sk504, motion 2009/10:Sk320, riksdagsfråga 2008/09:653.

¹²⁰ Interpellation 2009/10:398.

¹²¹ Finansdepartementet, intervju, 2010-06-22.

5.2.7 *Finansdepartementet drar ut på frågan*

Ansvariga på Finansdepartementets skatteavdelning är väl medvetna om kritiken mot avtalet och att det gått över tre år sedan Skatteverket lämnade sin rapport. Skälen till att inget hänt är flera. Enligt Finansdepartementet har det funnits brister i samtliga underlag som tagits fram av Skatteverket och Öresundsinstitutet, och man har därför velat utreda frågan själv.¹²²

I en analys från hösten 2009 konstaterar Finansdepartementet att de båda ländernas utjämningsbelopp i förhållande till antalet pendlare skiljer sig kraftigt. Man konstaterar vidare att man för att kunna analysera orsakerna till detta behöver löneuppgifter för dem som arbetspendlar från Sverige och omfattas av utjämningsordningen, siffror som endast Danmark har tillgång till. Enligt Finansdepartementet har man nyligen gjort en förfrågan till det danska Finansministeriet som arbetar med att ta fram de efterfrågade uppgifterna.

Finansdepartementet tror dock att skillnaden i utjämningsbelopp beror på att lönenivåerna för dem som Sverige ersätter Danmark för är högre än de som Danmark ersätter Sverige för, samt att Danmark gör ett grundavdrag på 40 000 eller 80 000 danska kronor. Det faktum att Danmark gör ett grundavdrag och att Sverige beräknar compensationen på bruttolönen ser Finansdepartementet inte som en obalans utan något som följer av olikheter i ländernas interna skattesystem. Finansdepartementet drar slutsatsen att någon omotiverad obalans i utjämningsordningen inte har kunnat konstateras.¹²³ En annan orsak till att Finansdepartementet dröjer i frågan är att en avtalsförhandling tar tid och att det finns en osäkerhet kring utfallet av en ny förhandling. Enligt Finansdepartementet är avtalet gynnsamt för Sverige i vilket fall – eftersom Sverige inte hade fått någon compensation över huvud taget utan avtal.

Enligt avtalet avsåg parterna att utvärdera utfallet av avtalet efter två år och därefter vart femte år. Några formella kontakter med Danmark har dock inte tagits. Enligt Finansdepartementet är Danmarks intresse av att utvärdera avtalet svagt och man bekräftar att Skatteverket har haft svårt att få ut siffror från Danmark. Finansdepartementet menar dock att det inte finns några skäl att tro att utjämningsordningen tillämpas på ett felaktigt sätt i Danmark, och de felaktigheter som förekommit i tillämpningen från svensk sida har numera rättats till. Därmed förekommer enligt Finansdepartementet inte heller någon obalans i tillämpningen.

¹²² Finansdepartementet, intervju, 2010-06-10.

¹²³ Finansdepartementet (2009), *En analys av utjämningsordningen mellan Sverige och Danmark*.

5.2.8 Internationell praxis

Huvudregeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och i OECD:s modellavtal är att beskattning av inkomst av enskild tjänst sker i arbetslandet. Det finns dock en rad undantag till denna huvudregel. I många gränsregioner i Europa finns så kallade gränsgångaravtal som ger bosättningslandet beskattningsrätten. Som redan nämnts har Sverige gränsgångarregler gentemot Norge och Finland. Det har inte varit möjligt att inom ramen för denna granskning göra en komparativ jämförelse av beskattningssituationen i samtliga gränsregioner inom Europa. Enligt uppgift ska Finansdepartementet ha påbörjat en sådan jämförelse. Man har dock inte kunnat säkerställa kvaliteten i detta arbete, varför resultatet inte finns tillgängligt. Öresundsinstitutet har i sin rapport *Analys av skatteavtalet Sverige–Danmark* gett flera exempel på gränsregioner där man fördelar beskattningsrätten på ett annat sätt än enligt huvudregeln i OECD:s modellavtal.¹²⁴ Ett exempel är Oberrheinregionen mellan Frankrike, Tyskland och Schweiz där det slutits totalt tre olika skatteavtal. Principen är att uppörd av skatt ska stå i proportion och vara direkt relaterad till den plats där de offentliga utgifterna uppstår. De arbetstagare som definieras som gränsgångare i regionen beskattas i det land där de bor. I samband med vårt besök i Nederländerna fick vi information om de regler som gäller för gränspendlarna mellan Nederländerna och Belgien. Det visade sig att detta avtal i många avseenden liknar det svensk-danska sidoavtalet.

Ruta 6 Skatteavtalet mellan Nederländerna och Belgien

Nederländerna och Belgien undertecknade 2001 ett nytt skatteavtal som trädde i kraft 2003. Skatteavtalet innebär att tjänsteinkomster beskattas i arbetslandet (OECD-modellen). I det tidigare avtalet gällde dock motsatsen, det vill säga beskattning skedde i bosättningslandet. Eftersom fler bor i Belgien och arbetar i Nederländerna än tvärtom innebär det nya skatteavtalet således att Belgien förlorade skatteintäkter. I det nya skatteavtalet finns därför en utjämningsordning som innebär att länderna ska kompensera varandra för förlorade skatteinkomster. Enligt det nederländska Finansdepartementet är det cirka 30 000 personer som arbetspendlar från Belgien till Nederländerna. Arbetspendlingen från Nederländerna till Belgien uppgår till cirka 6 000 personer. De första beräkningarna av storleken på kompensationen grundar sig på siffror från 2001. Eftersom det är fler personer som arbetspendlar till Nederländerna än tvärtom, är det Belgien som är nettomottagare. Det framräknade nettobeloppet ska betalas en gång per år. Vart femte år ska en utvärdering göras då man stämmer av och eventuellt justerar beloppet. Enligt Finansdepartementet i Nederländerna har det varit svårt att få fram rätt underlag för att kunna beräkna kompensationen. Vid den första beräkningen av kompensationen 2001 bestämdes att Nederländerna ska kompensera Belgien med 15 miljoner euro per år. Enligt beräkningar motsvarar kompensationen 20 procent av beskattningsunderlaget netto.

¹²⁴ Öresundsinstitutet (2007).

5.3 Slutsatser

Utjämningsordningen i sidoavtalet mellan Danmark och Sverige har ifrågasatts alltsedan dess tillkomst 2003. Kritiken har kommit från många håll och riktas både mot utformningen och mot tillämpningen. Gemensamt för kritiken är upplevelsen att utjämningsordningen skapar en obalans i fördelningen av skatteintäkterna från gränspendlarna mellan Danmark och Sverige, till nackdel för Sverige. Skatteverket har föreslagit förändringar, men mycket lite har hänt. Regeringen å sin sida hävdar att avtalet har stöd i internationellt vedertagen praxis och att man inte har några skäl att tro att Danmark inte tillämpar avtalet som avsett. Enligt regeringen är Sverige en vinnare i avtalet eftersom Sverige inte hade fått någon kompensation utan avtal. Det råder således en diskrepans mellan regeringen å ena sidan och kritikerna å andra sidan i synen på om avtalet och dess tillämpning kan anses tillfredsställande för Sverige.

För att kunna värdera om det nuvarande avtalet skapar en obalans mellan Sverige och Danmark krävs att man kartlägger det faktiska utfallet. Redan på hösten 2005 uppmärksammade Skatteverket Finansdepartementet på att kompensationen mellan länderna såg märklig ut. Finansdepartementet har dock hittills avfärdat samtliga försök från bland annat Skatteverket och Öresundsinstitutet att beräkna effekterna av den nuvarande tillämpningen av utjämningsordningen med motiveringen att underlagen för en sådan beräkning inte är tillförlitliga. Finansdepartementet menar att den verkliga effekten av utjämningsordningen inte kan beräknas så länge uppgifter om arbetspendlarnas lönesummor i Danmark saknas. I Finansdepartementets egna underlag, som också saknar lönestatistik från Danmark, drar man ändå slutsatsen att det inte finns något som tyder på att sidoavtalet skapat några stora obalanser mellan Sverige och Danmark.

Riksrevisionen delar Finansdepartementets syn att man måste skilja på avtalets utformning och tillämpningen av avtalet. Mycket av den kritik som har riktats mot tillämpningen av avtalet har egentligen handlat om avtalets utformning. Det kan dock finnas skäl att omförhandla avtalet även om tillämpningen fungerar som avsett. Samtidigt behöver inte en felaktig tillämpning nödvändigtvis innebära att avtalet måste förhandlas om. För att kunna avgöra om avtalet kan anses tillfredsställande i sin nuvarande utformning måste man dock veta hur utjämningsordningen fungerar i praktiken. Hur ser kompensationen mellan länderna egentligen ut? Det är först när det verkliga utfallet av sidoavtalet blir synligt som regeringen har möjlighet att bedöma om det finns skäl att gå vidare och ändra i tillämpningen, alternativt försöka omförhandla sidoavtalet med Danmark.

Riksrevisionens genomgång av underlag från Finansdepartementet, Skatteverket och Öresundsinstitutet bekräftar att det i samtliga

beräkningar saknas nödvändiga uppgifter från Danmark för att kunna göra en tillförlitlig bedömning av utjämningsordningens alla effekter. Även om Finansdepartementet säger sig vara tryggt i sina antaganden och beräkningar är det anmärkningsvärt att man fortfarande, sju år efter att avtalet ingåtts, inte har tillgång till uppgifterna från Danmark. Särskilt anmärkningsvärt måste det anses vara mot bakgrund av att det finns beräkningar som tyder på en obalans i avtalets utformning och i dess tillämpning samt kritiken mot avtalet och dess tillämpning. Det framstår som uppenbart att det finns ett stort behov att sitta ned tillsammans med Danmark med samtliga siffror på bordet och gå igenom utfallet och hur de olika beräkningsmetoderna påverkar compensationen.

Mot bakgrund av detta samt att den huvudsakliga pendlingsströmmen går från Sverige till Danmark, och att denna utveckling förutspås öka, är det anmärkningsvärt att en utvärdering inte har initierats av Finansdepartementet. Bristen på en riktig analys av avtalets effekter har även lett till att regeringen lämnat felaktig information till riksdagen. I ett sådant läge är det viktigt att regeringen gör allt för att klarlägga hur avtalet faktiskt fungerar. Ett bättre underlag kan också underlätta bedömningen om eventuella framgångar i en ny förhandling.

6 Sammanfattande slutsatser och rekommendationer

6.1 Sammanfattande slutsatser

Skatteavtalen fyller flera viktiga funktioner inom den internationella beskattningen. Skatteavtalens primära funktion är att undanröja dubbelbeskattning och främja svenska investeringar utomlands. Skatteavtalen ska även förhindra skatteflykt. Regeringens mål på skatteavtalsområdet är ett modernt och uppdaterat skatteavtalsnät med goda konkurrensvillkor för svenska företag. Även om det inte går att identifiera någon uppenbar motsättning mellan skatteavtalens olika syften kommer en ensidig fokusering på något av syftena att ske på bekostnad av de andra, givet begränsade resurser.

Avtalstakten sjunker

Sverige har en historia av en aktiv skatteavtalspolitik och har varit känt för att ha ett omfattande och konkurrenskraftigt skatteavtalsnät. Under åtminstone den senaste tioårsperioden har dock avtalstakten, mätt i antal nya eller omförhandlade skatteavtal, successivt sjunkit och det förberedande förhandlingsarbetet minskat. Enligt Finansdepartementet har det skett en successiv nedprioritering av konkurrensfrågorna i skatteavtalsarbetet sedan slutet av 1990-talet.

Sveriges framgångar i en avtalsförhandling är inte på förhand givna utan beror på de krav och motkrav som läggs fram i den specifika förhandlingen. Mycket av avtalsarbetet utgörs av aktiviteter som inte är synliga utåt. Ansträngningar, i form av skriftväxlingar och förhandlingar, resulterar inte alltid i mätbara resultat i form av nya skatteavtal. Detta måste dock vara sant även för det förhandlingsarbete som bedrevs innan avtals- och förhandlingstakten började avta i slutet på 1990-talet. Den nedåtgående trenden kan således inte enbart bero på viljan att förhandla hos motparten utan på en avtagande aktivitet på området, till exempel på grund av ändrade prioriteringar.

Finansdepartementet har betonat att skatteavtalsarbetet tar lång tid att lära sig. En längre period av inaktivitet kan således leda till att kompetensen att förhandla nya skatteavtal minskar. Den dag man vill öka ansträngningarna på området kan startsträckan därför bli lång.

Informationsutbytet prioriteras

Den avtagande avtalstakten kan delvis förklaras av att regeringen sedan 2006 har prioriterat att teckna nya informationsutbytesavtal med så kallade sekreterstater. Sveriges arbete, som har bedrivits inom ramen för ett gemensamt nordiskt projekt, är en del av ett större OECD-initiativ att öka transparensen och informationsutbytet på skatteområdet. Arbetet kan således ses som en utökning av skatteavtalsarbetet som det har bedrivits tidigare. Regeringens prioritering av informationsutbytet under senare år kan till stor del anses motiverad. Den globala ekonomiska krisen har medfört att arbetet med att förbättra transparensen och informationsutbytet på skatteområdet har trappats upp och hamnat högt upp på den internationella agendan. Vid en jämförelse med skatteavtalsarbetet i Finland, som också har relativt små resurser, har vi emellertid konstaterat att man där har kunnat upprätthålla prioriteringen av konkurrensaspekterna i skatteavtalsarbetet.

Efter april 2009, då förhandlingsläget gentemot sekreterstaterna förbättrades ytterligare, har förhandlingsarbetet i stor utsträckning kunnat skötas via telefon och mejl. Detta har enligt Finansdepartementet och övriga nordiska länder sparat tid och resurser. Finansdepartementet har haft invändningar mot det nordiska samarbetet och menar att Sverige i förhållande till övriga länder varit mer aktivt. Det är i skrivande stund inte klart om Sverige vill fortsätta det nordiska samarbetet. Här skiljer sig Sverige från samtliga övriga nordiska länder som vill fortsätta samarbetet.

Informationsutbytesartiklar med centrala sekreterstater har inte uppdaterats

Trots det förbättrade förhandlingsläget med sekreterstater efter april 2009, och trots att Finansdepartementet uppgett att man varit mer aktivt än övriga nordiska länder, har Sverige till skillnad från Danmark, Finland och Norge ännu inte undertecknat avtal med uppdaterade informationsutbytesartiklar med bland annat Schweiz, Singapore och Belgien, något som måste ske på bilateral basis. Enligt Skatteverket är det ytterst viktigt att få till stånd ett informationsutbyte med Schweiz eftersom det är det land där det finns ojämförligt mest svenska pengar på hemliga bankkonton.

Konkurrenskraften i skatteavtalsnätet riskerar att minska

Den avtagande avtalstakten och den ensidiga prioriteringen av informationsutbytesavtalen under senare år har ett pris. En komparativ analys av källskattesatserna i svenska skatteavtal jämfört med ett antal konkurrentländer visar att Sverige har sämre villkor än flera av konkurrenterna i enskilda avtal. Vid en jämförelse av Sveriges villkor i dag och 1995 framgår också att det är fler konkurrentländer som har bättre villkor än Sverige i dag än för 15 år sedan. En del av denna förändring kan förklaras av att flera av konkurrentländerna har "kommit i kapp" Sverige, men vi kan även konstatera att det i flera fall rör sig om att andra länder har fått bättre villkor än Sverige vid omförhandlingar under senare år. Denna bild bekräftas även i en komparativ analys av det svenska skatteavtalsnätet genomförd under hösten 2010 av Svenskt Näringsliv.

Gamla skatteavtal kan användas för önskad skatteplanering

Arbetet med att förhindra skatteläckage utgörs inte enbart av ett utökat informationsutbyte. Det är även viktigt att skatteavtal innehåller bestämmelser som förhindrar att avtalen används på ett sätt som inte är avsett. Vissa av Sveriges skatteavtal kan i dag användas för skatteupplägg som innebär att vissa kapitalinkomster inte kan beskattas vare sig i Sverige eller i det andra avtalslandet. Skatteverket uppskattar i sina analyser ett skatteläckage som kan räknas i miljarder och som var huvudorsaken till att skatteavtalet med Österrike omförhandlades 2006. Med den låga avtalstakt som nu råder kommer det dock att ta lång tid innan samtliga skatteavtal med en liknande problematik är omförhandlade. Ett alternativ eller komplement till att omförhandla gamla skatteavtal är att se över möjligheten att införa mer generella regler för att förhindra dessa skatteupplägg, något som bland annat förts fram av Skatteverket. Regeringen lovade 2007 att återkomma i frågan, men något sådant arbete har ännu inte påbörjats.

Trots omfattande kritik saknas en utvärdering av Sveriges sidoavtal med Danmark

Den avtagande aktiviteten på skatteavtalsområdet präglar även regeringens hantering av sidoavtalet mellan Sverige och Danmark från 2003 och den *utjämningsordning* som reglerar hur länderna ska kompenseras för uteblivna skatteintäkter för dem som arbetspendlar mellan länderna. Sidoavtalet har kritiserats i bland annat riksdagen både för dess utformning och för dess tillämpning. Trots detta har regeringen inte tagit fram relevanta underlag

för att kunna analysera utjämningsordningens utfall, något som dessutom stipuleras i avtalet. Bristen på en riktig analys av avtalets effekter har även lett till att regeringen lämnat felaktig information till riksdagen. I ett sådant läge är det viktigt att regeringen gör allt för att klarlägga hur avtalet faktiskt fungerar. Ett mer fullständigt underlag kan också underlätta bedömningen om eventuella framgångar i en ny förhandling.

Sammanfattande slutsats

Vår slutsats är att Sverige i stora stycken saknar en uttalad strategi för skatteavtalspolitiken. Konkurrensfrågorna har varit nedprioriterade sedan slutet av 1990-talet, även innan arbetet med informationsutbyten initierades av Nordiska ministerrådet. Regeringens prioriteringar har lett till uppenbara risker för att skatteavtalsnätet tappar i konkurrenskraft. Denna risk förstärks av de långa löptider som präglar avtalsarbetet. Så vitt vi har kunnat bedöma har den avtagande avtalstakten respektive dess effekter inte varit föremål för någon debatt i riksdagen. Ett ökat fokus på konkurrensfrågorna borde ge betydande vinster på lite längre sikt. Utöver problemen med avtalsnätets konkurrenskraft återstår kända problem med skatteläckage i flera äldre skatteavtal. Trots att man har prioriterat informationsutbytet saknar Sverige uppdaterade avtalsvillkor när det gäller informationsutbyte med centrala sekreterstater. Därtill har regeringen trots omfattande kritik låtit sig nöja med ofullständiga underlag om effekten av utjämningsordningen mellan Sverige och Danmark.

6.2 Rekommendationer

Rekommendationer till regeringen:

- Regeringen bör förtydliga sin strategi på skatteavtalsområdet och redovisa hur man arbetar för att uppnå sina mål. Om målen med skatteavtalen kvarstår måste fokus på konkurrensfrågorna öka för att svenska företags konkurrenssituation inte ska försämrats.
- Regeringen bör överväga att fortsätta det nordiska samarbetet för att frigöra resurser till övrigt skatteavtalsarbete.
- Regeringen bör skyndsamt ta fram ett underlag för att utvärdera den svensk-danska utjämningsordningen.

Referenser

Litteratur

OECD (2004), *The OECD Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report.*

OECD (2008), *OECD:s modellavtal.*

OECD (2010), *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.*

OECD (2010), *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: A Background Information Brief.*

Riksrevisionen (2009), *Internationell skattekontroll: Skatteverkets informationsutbyte med andra länder.*

Svenskt Näringsliv (2010), *Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal.*

Öresundsinstitutet (2007), *Analys av skatteavtalet Sverige–Danmark.*

Riksdag och regering

Interpellation 2009/20:398.

Lag (1996:1512) om skatteavtal mellan de nordiska länderna.

Motion 2009/10:Sk320.

Motion 2009/10:Sk504.

Regeringens proposition 1982/83:144 *Om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster m.m.*

Regeringens proposition 2006/07:1 *Budgetpropositionen för 2007.*

Regeringens proposition 2007/08:1 *Budgetpropositionen för 2008.*

Regeringens proposition 2007/08:12 *Vissa kapitalskattefrågor.*

Regeringens proposition 2007/08:100 *Vårpropositionen för 2008.*

Regeringens proposition 2008/09:1 *Budgetpropositionen för 2009.*

Regeringens proposition 2009/10:1 *Budgetpropositionen för 2010.*

Regeringens proposition 2009/10:25 *Informationsutbytesavtal och partiellt skatteavtal med Nederländska Antillerna.*

Regeringens proposition 2009/10:107 *Informationsutbytesavtal med Samoa.*

Regeringens proposition 2009/10:143 *Informationsutbytesavtal med Andorra.*

Riksdagsfråga 2008/09:653.

Övriga källor

Dagens Industri (2009-07-16), *Än kan svenska skatteskylldiga pusta ut i Schweiz.*

Dagens Industri (2010-03-18), *Utvecklingen går åt fel håll.*

Dagens Industri (2010-06-03), *Skatteavtalen är för gamla.*

Dagens Industri (2010-06-08), *Svenska företag betalar högre källskatt.*

Dagens Industri (2010-10-27), *"Viktigt att teckna nya skatteavtal".*

Dagens Industri (2010-11-08), *Lägg mer krut på nya och bättre skatteavtal.*

Finansdepartementet (2007), *Utflyttningsregeln, problembeskrivning.*

Finansdepartementet (2009), *En analys av utjämningsordningen mellan Sverige och Danmark.*

Nordiska ministerrådet och Nordiska rådet (2009), *Nordisk pendlingskarta 2009.*

Nordiska ministerrådet (2010), *Utvärdering av projektet Nordiskt samarbete om informationsutbyte på skatteområdet.*

Regeringskansliet (2007), *Öresundsregionen – två länder, en arbetsmarknad.*

Regeringskansliet (2010), *Öresund – en region i utveckling: Svensk-danskt ministermöte i Limhamn 15 juni 2010.*

Statskontoret (2009), *Gränspendlings effekter på det kommunala utjämningsystemet.*

Skatteverket (2006), *Fåab Österrike.*

Skatteverket (2007), *Utvärdering av utjämningsordningen i skatteavtalet med Danmark.*

Skatteverket (2007), *Förstudie: Försäljning av aktier efter utflyttning.*

Skatteverket (2009), *Handledning för internationell beskattning*.

Veckans Affärer (2009-08-26), *Skatteverket hoppas på Schweizavtal*.

Öresundskommitténs Öresundsting, Gemensam deklaration från den 10 maj 2007 av den svenska arbetsmarknadsministern och Danmarks beskaeftigelseminister Claus Hjort.

Internet

Tendens Øresund, www.tendensoresund.org.

Nordiska Ministerrådet, www.norden.org.

Intervjuer och uppgifter via e-post

Finansdepartementet, 2010-01-25.

Finansdepartementet, 2010-05-28.

Finansdepartementet, 2010-06-10.

Finansdepartementet, 2010-06-22.

Finansdepartementet, 2010-09-17.

Finansdepartementet, 2010-09-21.

Finansdepartementet, 2010-11-02.

Finansdepartementet, e-post, 2010-06-28.

Finska finansministeriet, 2010-08-18.

Nederländska finansministeriet, 2010-06-17.

Nordiska ministerrådet, projektledaren för nordiska informationsutbytesprojektet, e-post, 2010-09-07.

Nordiska ministerrådet, projektledaren för nordiska informationsutbytesprojektet, 2010-09-09, 2010-10-14.

Seminarium om skatteavtal på Riksrevisionen, 2010-06-01.

Skatteverkets huvudkontor, 2010-02-03.

Skatteverkets utlandsskattekontor i Malmö, 2010-06-24.

Skatteverkets huvudkontor, 2010-09-16.

Skatteverkets huvudkontor, 2010-09-17.

Bilaga 1 Sveriges skatteavtal den 15 september 2010

Land	Avtal		Sidoavtal	Protokoll 1	Protokoll 2	Protokoll 3
	Undertecknat	Ikraftträdande				
1 Albanien	19980326	19990209				
2 Amerikas förenta stater	19940901	199510256		20050930		
3 Argentina	19970605	19970605				
4 Australien	19810114	19810914				
5 Bangladesh	19820503	19830819				
6 Barbados	19910701	19911229				
7 Belgien	19910205	19930224				
8 Bolivia	19940114	19951004				
9 Bosnien	19800618	19811216				
10 Botswana	19921019	19921218				
11 Brasilien	19750425	19751229				
12 Bulgarien	19880621	19881228				
13 Chile	20040604	20051230				
14 Cypern	19881025	19891113				
15 Danmark	19960923	19970511	20031029	19971006	20080404	
16 Egypten	19941226	19960316				
17 Estland	19930405	19931230				
18 Filippinerna	19980624	20031101				
19 Finland	19960923	19970511		19971006	20080404	
20 Frankrike	19901127	19920401				
21 Färöarna	19960923	19970511		19971006	20080404	
22 Gambia	19931208	19941130				
23 Grekland	19611006	19630820				
24 Indien	19970624	19971225				
25 Indonesien	19890228	19890927				
26 Irland	19861008	19880405		19930701		
27 Island	19960923	19970511		20080404		
28 Israel	19591222	19600603				
29 Italien	19800306	19830705				
30 Jamaica	19850313	19860407				
31 Japan	19830121	19830918		19990219		
32 Kanada	19960827	19971223				
33 Kazakstan	19970319	19981002				
34 Kenya	19730628	19731228				
35 Kina	19860516	19870103		19991118		
36 Korea	19810527	19820909				
37 Kroatien	19800618	19811216				
38 Lettland	19930405	19931230				
39 Litauen	19930927	19931231				

40	Luxemburg	19961014	19980315			
41	Makedonien	19980217	19980518			
42	Malaysia	20020312	20050129			
43	Malta	19951009	19960209			
44	Mauritius	19920423	19921221			
45	Mexiko	19920921	19921218			
46	Montenegro	19800618	19811216			
47	Namibia	19930716	19950626			
48	Nederländerna	19910618	19920812			
49	Norge	19960923	19970511	20080404		
50	Nya Zeeland	19790221	19801114			
51	Pakistan	19821222	19860630			
52	Polen	20041119	20051015			
53	Portugal	20020829	20031219			
54	Rumänien	19761222	19781208			
55	Ryssland	19930614	19950803			
56	Schweiz	19650507	19660606	19920310		
57	Serbien	19800618	19811216			
58	Singapore	19680617	19690321	19830928		
59	Slovakien	19790216	19801008			
60	Slovenien	19800618	19811216			
61	Spanien	19760616	19761221			
62	Sri Lanka	19830123	19840730			
63	Storbritannien	19830830	19840326			
64	Sydafrika	19950524	19951225	20100707		
65	Taipei	20010608	20041124			
66	Tanzania	19760502	19761231			
67	Thailand	19881019	19890926			
68	Tjeckien	19790216	19801008			
69	Trinidad Tobago	19840217	19841212			
70	Tunisien	19810507	19830419			
71	Turkiet	19880121	19901118			
72	Tyskland	19920714	19941013			
73	Ukraina	19950814	19960604			
74	Ungern	19811012	19820815			
75	Venezuela	19930908	19981203			
76	Vietnam	19940624	19940809			
77	Vitryssland	19940310	19941228			
78	Zambia	19740318	19751107			
79	Zimbabwe	19890310	19901205			
80	Österrike	19590514	19591229	19700406	19911105	20060821

Not. Tabellen innehåller inte avtalet med Nigeria som undertecknades 2004 men som ännu inte har trätt i kraft.

Begränsade avtal om skattskyldighet i vissa specificerade fall

Land	Undertecknat
Iran	19560820
Irak	19570913
Libanon	19720630
Kuwait	1977
Uruguay	19811218
Grönland	19891207
Oman	19980708
Hong Kong	20000314
Isle of Man	20071030
Jersey	20081028
Guernsey	20081028
Bermuda	20090416
Brittiska Jungfruöarna	20090518
Caymanöarna	20090617
Nederländska Antillerna	20090910
Aruba	20090910

Not. Avtalen med Isle of Man, Jersey, Guernsey, Bermuda, Brittiska Jungfruöarna, Caymanöarna, Nederländska Antillerna och Aruba förhandlades fram tillsammans med informationsutbytesavtal.

Informationsutbytesavtal inom ramen för det nordiska samarbetsprojektet och bilaterala informationsutbyten

Informationsutbytesavtal med sekresstater/-jurisdiktioner				
	Undertecknade	Proposition	Ikraftträdande	
1	Isle of Man	20071030	20081016	20081231
2	Jersey	20081028	20090528	20091231
3	Guernsey	20081028	20090528	20091231
4	Bermuda	20090416	20090611	20091231
5	Brittiska Jungfruöarna	20090518	20090611	20100401
6	Caymanöarna	20090617	20090924	20091231
7	Nederländska Antillerna	20090910	20091001	
8	Aruba	20090910	20091001	
9	Anguilla	20091214	20100225	
10	Turks- och Caicosöarna	20091216	20100225	
11	Samoa	20091216	20100225	
12	Cooköarna	20091216	20100225	
13	Gibraltar	20091216	20100225	20100801
14	San Marino	20100112	20100225	20100801
15	Andorra	20100224	20100311	
16	Bahamas	20100310		
17	St Kitts & Nevis	20100324		
18	St Vincent & Grenadinerna	20100324		
19	Antigua & Barbuda	20100519		
20	Grenada	20100519		
21	Dominica	20100519		
22	St Lucia	20100519		
23	Monaco	20100623		
24	Belize	20100915		
Bilaterala avtal om informationsutbyte				
1	Österrike	20091217	20100311	
2	Luxemburg	20100907		

Bilaga 2 Urvalsprinciper för komparativ jämförelse av källskatter

Riksrevisionen gav i mars 2010 Ernst & Young i uppdrag att genomföra en kartläggning av källskatter på utdelning mellan moderbolag och dotterbolag samt källskatter på royalty och ränta i ett urval av Sveriges skatteavtal med andra länder (*avtalsländer*). I uppdraget ingick att jämföra de svenska avtalsvillkoren med motsvarande avtalsvillkor hos ett antal *konkurrentländer*. Jämförelsen gjordes dels utifrån de avtalsvillkor som gäller i dag, dels utifrån de avtalsvillkor som gällde 1995. Jämförelsen har utgjort ett underlag i en analys som syftat till att få fram en bild av hur konkurrensmässiga de svenska skatteavtalen är i dag och hur Sveriges position relativt andra länder utvecklats över tid. Ernst & Youngs jämförelse genomfördes i mars månad 2010. Nedan redogörs för hur urvalet av *avtalsländer* respektive *konkurrentländer* genomförts.

Avtalsländer

Sverige har skatteavtal med ett åttiotal länder. Det är viktigt att de avtalsländer som väljs ut har stor eller potentiellt stor betydelse för svensk export. En utgångspunkt för urvalet är Sveriges största exportmarknader, som framgår av statistik som bland annat finns att tillgå på SCB:s webbplats. Därutöver bör man säkerställa att ett antal tillväxtmarknader finns med på listan. Listan på länder nedan utgår från SCB:s lista med Sveriges 30 största exportmarknader. Från denna lista har de nordiska länderna och ett antal EU-länder valts bort (Norge, Danmark, Finland, Frankrike, Nederländerna, Belgien, Italien, Spanien och Tyskland) och följande tre länder har lagts till: Mexiko, Förenade Arabemiraten och Ukraina. Med dessa justeringar avser urvalet följande 23 länder: *Storbritannien, USA, Kina, Polen, Ryssland, Turkiet, Indien, Japan, Australien, Schweiz, Saudiarabien, Österrike, Kanada, Sydafrika, Sydkorea, Brasilien, Tjeckien, Singapore, Estland, Egypten, Mexico, Förenade Arabemiraten och Ukraina.*

Konkurrentländer

För att få en uppfattning om de svenska skatteavtalens "konkurrensmässighet" måste de ställas i relation till andra länders skatteavtal, och då i första hand de länder som Sverige konkurrerar med. Sveriges konkurrentländer varierar mellan olika marknader och branscher. Det finns därför inte en lista att utgå ifrån. I "Exportutredningen" (SOU 2008:90) jämförs Sverige med följande tio referensländer: *Danmark, Finland, Norge, Tyskland, Österrike, Schweiz, Storbritannien, Nederländerna, Kanada och USA*. Dessa länder har utgjort referens i granskningens kartläggning.

Bilaga 3 Termer och begrepp

APA

Överenskommelse med andra länder om framtida prissättning vid internationella transaktioner mellan företag i ekonomisk intressegemenskap. (*Advanced Pricing Agreement*).

CFC-lagstiftning

Genom CFC-lagstiftning (Foreign Controlled Company) kan beskattning ske av inhemska delägare i lågbeskattade utländska juridiska personer, innan vinsten har vidareförmedlats i form av utdelning till delägarna. CFC-lagstiftning är därigenom ett medel för en hemviststat att motverka att dess skattesubjekt undviker eller senarelägger beskattning i den staten genom att samla vinstmedel i en utländsk juridisk person.

Hemviststat

Den stat där en medborgare eller ett företag i beskattningshänseende har sin huvudsakliga hemvist (bosättning).

Källskatt

Skatt som betalas vid källan, det vill säga direkt när inkomsten uppkommer.

Källstat

Den stat i vilken en inkomst uppstår.

MAPA

Om en person eller ett företag anser att beskattningen i ett land strider mot ett skatteavtal kan personen eller företaget begära hjälp hos behörig myndighet i hemvistlandet. Den behöriga myndigheten kan lösa frågan genom en ömsesidig överenskommelse med det andra landet, (*Mutual Agreement Procedure Article*).

Royalty

Ersättning som betalas för användande av till exempel varumärken, tekniska innovationer och konstnärliga verk.

Sekretesstat (skatteparadis)

Lågskattestat med sekretesbaserad finansiell offshorelagstiftning som saknar ett effektivt informationsutbyte.

Skattebas

Den ekonomiska bas som ligger till grund för skatteuttaget på arbete, kapital samt konsumtions- och insatsvaror.

Skattesubjekt

Den som har att betala skatt och formellt sett är betalningsskyldig.

TIEA

Tax Information Exchange Agreement, informationsutbytesavtal.

Utflytningsregel

Skattetekniskt instrument för att förhindra att utflyttning till ett annat land leder till utebliven beskattning.

Tidigare utgivna rapporter från Riksrevisionen

Alla Riksrevisionens rapporter finns tillgängliga på www.riksrevisionen.se

- 2009 2009:1 Omställningskrav i sjukförsäkringen – att pröva sjukas förmåga i annat arbete
- 2009:2 Försäkringskassans inköp av IT-lösningar
- 2009:3 Skatteuppskov. Regeringens redovisning av bostadsuppskov och pensionsavdrag
- 2009:4 Swedfund International AB och samhällsuppdraget
- 2009:5 En effektiv och transparent plan- och byggprocess? Exemplet buller
- 2009:6 Energideklarationer – få råd för pengarna
- 2009:7 Beslut om sjukpenning – har försäkringskassan tillräckliga underlag?
- 2009:8 Riksrevisorernas årliga rapport 2009
- 2009:9 Regeringens försäljning av V&S Vin & Sprit AB
- 2009:10 Psykiatrin och effektiviteten i det statliga stödet
- 2009:11 Försvarsmaktens personalförsörjning – med fokus på officersförsörjningen
- 2009:12 Hanteringen av unga lagöverträdare – en utdragen process
- 2009:13 Omställningskraven i arbetslöshetsförsäkringen
- 2009:14 Tillämpningen av den finanspolitiska ramverket. Regeringens redovisning i 2009 års ekonomiska vårproposition
- 2009:15 Sidas stöd till utveckling av kapacitet i mottagarländernas statsförvaltning
- 2009:16 Underhåll av belagda vägar
- 2009:17 Tillämpningen av det finanspolitiska ramverket. Regeringens redovisning i budgetpropositionen för 2010
- 2009:18 IT-investeringar över gränserna
- 2009:19 E-legitimation – en underutnyttjad resurs
- 2009:20 Jobbskatteavdraget
- 2009:21 Vad är Sveriges utsläppsrätter värda? Hanteringen och rapporteringen av Sveriges Kyotoenheter
- 2009:22 Jobb- och utvecklingsgarantin – en garanti för jobb?
- 2009:23 Länsplanerna för regional transportinfrastruktur
- 2009:24 Internationell skattekontroll. Skatteverkets informationsutbyte med andra länder
- 2009:25 Resursstyrning i högskolans grundutbildning

- 2009:26 Statens garantier i finanskrisen
- 2009:27 Kriminalvårdens arbete med att förebygga återfall i brott.
Verkställighetsplanering och samverkan inför de intagnas frigivning
- 2009:28 Studenternas anställningsbarhet – regeringens och högskolans insatser
- 2009:29 Gäststudenter i högre utbildning – antagning till svenska lärosäten och prövning av uppehållstillstånd
- 2009:30 Omlokalisering av myndigheter
- 2009:31 Tillsynen av överförmyndarna – uppföljningsgranskning
- 2010 2010:1 Styrning inom arbetsmarknadspolitiken – mål, styrkort och modeller för resursfördelning
- 2010:2 Regeringens försäljning av Vasakronan
- 2010:3 Från många till en – sammanslagningar av myndigheter
- 2010:4 Klassificering av kurser vid universitet och högskolor – regeringens styrning och Högskoleverkets uppföljning
- 2010:5 Arbetspraktik
- 2010:6 Arbetsförmedlingens arbete med arbetsgivarkontakter
- 2010:7 Inställda huvudförhandlingar i brottmål
- 2010:8 Sveaskog AB och dess uppdrag
- 2010:9 En förändrad sjukskrivningsprocess
- 2010:10 Hanteringen av mängdbrott – en kärnuppgift för polis och åklagare
- 2010:11 Enhetlig beskattning?
- 2010:12 Riksrevisorernas årliga rapport 2010
- 2010:13 Säkerheten i statens betalningar
- 2010:14 Tillämpningen av det finanspolitiska ramverket. Regeringens redovisning i 2010 års ekonomiska vårproposition
- 2010:15 AB Svensk Exportkredit
- 2010:16 Underhåll av järnväg
- 2010:17 Kapitalförvaltning i tider av kraftiga värdeförändringar.
En granskning av åtta statligt bildade stiftelser och regeringen som stiftare
- 2010:18 Informationsutbyte mellan myndigheter med ansvar för trygghetssystem – har möjligheter till effektivisering utnyttjats?
- 2010:19 Förberedelsearbetet i apoteksreformen
- 2010:20 Den nordiska stridsgruppen 2008 - en del av EU:s snabbinsatsförmåga
- 2010:21 Statliga stöd i alkoholpolitiken – Påverkas ungas alkoholkonsumtion?
- 2010:22 Underhållsstödet – för barnens bästa?
- 2010:23 Polisens brottsförebyggande arbete – har ambitionerna uppnåtts?

Beställning: publikationsservice@riksrevisionen.se