



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Marcus Landelin

Den svenska CFC-lagstiftningen
- en effektiv och rättvis skatteflyktslagstiftning?

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Jur. Dr. Mats Tjernberg

Skatterätt

Vt -02

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och problemformulering	6
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	8
2 SKATTEPLANERING VIA UTLÄNDSKA MARKNADER	9
2.1 Introduktion	9
2.2 Internationella marknader och skatteplanering	9
2.3 Utländska basbolag	10
2.4 Skatteparadis och lågskatteländer	11
3 DEN SVENSKA CFC-LAGSTIFTNINGEN	14
3.1 Bakgrund	14
3.2 Allmänt	14
3.3 Reglernas syfte	15
3.4 Jurisdiktions- samt transaktionsmetoden	16
3.5 Utländsk juridisk person samt utländska bolag/annan utländsk juridisk person	16
3.6 Löpande delägarbeskattning	18
3.7 De nuvarande reglernas utformning och innehåll	19
3.7.1 Likartad beskattning	19
3.7.2 Hemvist	20
3.7.3 Vita listan	21
3.7.4 Inflytande- och kontrollkravet	22

3.7.5	Närståendekretsen	23
3.7.6.	Metoder och regler vid beräkning av inkomster i den utländska juridiska personen	23
4	SOU 2001:11	25
4.1	Bakgrund	25
4.2	Kort om förslaget	25
4.3	De föreslagna CFC-reglerna	26
4.3.1	Utredningens skäl för en strängare CFC-lagstiftning	26
4.3.2	CFC-reglernas utformning och innehåll	27
4.3.2.1	Allmänt	27
4.3.2.2	Personer som omfattas	28
4.3.2.3	Lågbeskattade passiva intäkter	28
4.3.2.4	Presumtionsregeln/Vita listan	29
4.3.2.5	Skadlig skattekonkurrens - särskilt skattegynnad aktiv verksamhet	30
4.3.2.6	Metoder och regler vid beräkning av inkomster i den utländska juridiska personen	30
5	CFC-REGLERNA – FÖRENLIGA MED SKATTEFÖRMÅGEPRINCIPEN OCH EN NEUTRAL BESKATTNING?	32
5.1	Allmänt	32
5.2	CFC-reglerna – förenliga med skatteförmågeprincipen?	32
5.3	CFC-reglerna – En neutral beskattning?	33
5.3.1	Kapitalexport- och kapitalimportneutralitet	33
5.3.2	Delägarans investeringsalternativ	34
5.3.2.1	Fysisk person	35
5.3.2.2	Juridisk person	36
6	CFC-LAGSTIFTNINGENS INTERNATIONELLA UTSTRÄCKNING	37
6.1	Allmänt	37
6.2	CFC-reglerna och dubbelbeskattningsavtal	37
6.2.1	Inledning	37
6.2.2	Artikel 7 i OECD:s modellavtal	38
6.2.3	Artikel 10 och 11 i OECD:s modellavtal	39
6.3	CFC-reglerna och EG-rätten	41
6.3.1	Allmänt	41
6.3.2	CFC-reglerna – En inskränkning av etableringsfriheten?	42
6.3.3	CFC-reglerna – En inskränkning i den fria rörligheten för kapital?	43
6.3.4	Objektivt rättfärdigande	44
7	ANALYS AV DE NUVARANDE OCH DE I SOU 2001:11 FÖRESLAGNA CFC-REGLERNA	47

7.1	Löpande delägarbeskattning	47
7.2	Vit lista	47
7.3	Inflytande- och kontrollkrav	49
7.4	Aktiv eller passiv verksamhet	51
7.5	Jämförelseskatt	52
7.6	CFC-reglernas förenlighet med skatteförmågeprincipen	53
7.7	CFC-reglerna – En neutral beskattning?	54
7.8	CFC-lagstiftningens internationella utsträckning	55
7.8.1	CFC-reglerna och dubbelbeskattningsavtal	55
7.8.2	CFC-reglerna och EG-rätten	56
7.9	Inkomstberäkningsregler mm.	57
8	AVSLUTNING – ÄR DEN SVENSKA CFC-LAGSTIFTNINGEN EFFEKTIV OCH RÄTTVIS VID MOTVERKANDET AV SKATTEFLYKT?	59
	BILAGA A – UTDRAK UR INKOMSTSKATTELAGENS 6 KAP.	62
	LITTERATURFÖRTECKNING	65
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	68

Sammanfattning

På senare år har den internationella handeln ökat, främst p.g.a. avskaffandet av valutakontroller och andra restriktioner som tidigare fanns på området. I och med detta har även möjligheterna att flytta kapital ökat. Resultatet har blivit att kapital placerats i länder där det finns låga skattesatser. På så sätt uppnås stora skattelättnader för företagen och delägarna, men också stora intäktsförluster för svenska staten. De svenska CFC-reglerna finns till för att lösa detta problem.

Dagens CFC-regler kom till i januari 1990 och har således varit tillämpbara i drygt 12 år. Förra våren kom ett nytt lagförslag (SOU 2001:11) i samband med att regeringens utredare också föreslagit nya regler för utdelning och kapitalvinster, men detta är ännu så länge bara ett förslag.

Innebörden av CFC-reglerna är att svenska delägare löpande kapitalbeskattas för sin andel i en utländsk juridisk person. Beskattning sker enligt IL 6:14-15 på delägarnivå med en metod lik handelsbolagsmodellen i de fall då ett tio-procentigt inflytande från en svensk delägare finns. I de nuvarande bestämmelserna föreligger därutöver även ett ”kontrollkrav”, om att minst 50 % av rösterna skall kontrolleras av obegränsat skattskyldiga i Sverige. Detta har dock slopats i de föreslagna reglerna.

Huvudsyftet med reglerna är att förhindra olika typer av skatteflykt. Huruvida reglerna har ett sekundärt syfte att upprätthålla skatteneutralitet innebärande att investerade bolag bör beskattas lika hårt, oavsett om investeringen är nationell eller internationell, är betydligt mer osäkert.

En annan fråga är om CFC-reglerna skall anses vara förenliga med skatteförmågeprincipen trots att delägaren i Sverige inte rent faktiskt kontrollerar den utländska juridiska personens vinstdispositioner, och trots detta delägarbeskattas i Sverige. En sådan leder i vissa situationer till att en del delägare inte kan betala skatten p.g.a. betalningsoförmåga. En koppling föreligger således mellan skatteförmågan och kontantprincipen.

CFC-reglernas förenlighet med dubbelbeskattningsavtalsrätten och EG-rätten är också en intressant aspekt. Dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder tillåter exempelvis i en del fall endast att den stat där bolaget har sin hemvist beskattar ett bolags inkomster. Trots detta finns CFC-reglerna som löpande beskattar delägarna i Sverige. Som försvar för denna oförenlighet finns en hel del olika argument och därför är området väldigt oklart. CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten är en annan fråga som inte i större utsträckning behandlats i doktrin och som ännu inte prövats i praxis. CFC-reglerna skulle vid en domstolsprövning troligtvis strida mot två av EGF:s fyra friheter, nämligen den fria etableringsrätten och den fria

rörligheten för kapital, men p.g.a. tvingande hänsyn till allmänintresset skulle reglerna antagligen komma att objektivt rättfärdigas.

Förord

Jag har i denna uppsats behandlat ett ämne som intresserar mig väldigt mycket. Det har varit ett nöje att fördjupa sig i den svenska CFC-lagstiftningen, som utgör en del av den internationella skatterätten.

Jag vill tacka min handledare Mats Tjernberg för god handledning samt värdefulla synpunkter under arbetet med uppsatsen. Mitt arbete har också underlättats av synpunkter och kommentarer från skattekonsulterna på Ernst & Young – CTS i Malmö. Ett stort tack till er med. Slutligen vill jag tacka Anders Frick för att ha korrekturläst mitt arbete.

Marcus Landelin
Lund, maj 2002

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Company
EGD	EG-domstolen
EGF	EG-fördraget
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	SkatteNytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

På senare år har den internationella handeln ökat avsevärt. Bidragande faktorer är många. De största faktorerna är avskaffandet av valutakontroller och andra typer av restriktioner som tidigare fanns på det internationella handelsområdet. Även den nya elektroniska tekniken har öppnat upp helt nya möjligheter att administrera de utländska investeringarna från Sverige.

Det har sedan lång tid förekommit anknytning mellan skatteparadis och svenska personer och företag. I och med avskaffandet av valutakontroller under slutet av 1980-talet har möjligheterna att flytta kapital ökat, främst genom att reglerna blivit utvidgade och förenklade. Detta har utnyttjats av många multinationella företag som nu lättare kunnat flytta kapital till olika affärspartners samt dotter- och systerföretag ute i världen. Många transaktioner är nödvändiga att kunna genomföra, andra görs mest för att skatteplanera. Resultatet har blivit att företagsinvesteringar förläggs i de stater som erbjuder mest gynnsam lagstiftning, dels ur ett företagsekonomiskt men också utifrån ett skatterättsligt perspektiv. Även privatpersoner har på senare tid börjat föra ut pengar från riket och skatteplanera via utländska skatteparadis. Man kan på så sätt bespara stora utgifter eftersom man undgår den strängare svenska skattelagstiftningen.¹

Idag har flertalet lite större bolag och även många små företag någon form av anknytning till paradisföretag för placering av pengar, försäkringslösningar och andra upplägg med skatteundrandragande syfte. Redan att kunna uppskjuta beskattning och överföra kapitalet utomlands uppfattas av många som en väsentlig fördel. Om man inte behöver kapitalet för sin privata konsumtion finns alla möjliga vägar öppna för olika former av affärsverksamhet. Enligt en undersökning gjord av den s.k. Skatteparadisgruppen inom RSV är tendensen på senare år den att uppläggen via skatteparadisen blivit allt mer oseriösa. Själva skattearrangemangen har blivit betydligt enklare och billigare att få tag på främst p.g.a. den explosivartade utvecklingen inom Internet.² Det intressanta och enligt mig mest häpnadsväckande är att denna form av skatteplanering, i alla fall till viss del, följer den svenska skattelagstiftningen och på intet sätt utgör ett brott mot lagstiftningen.

Myndigheterna försöker kontinuerligt att stifta lagar för att förhindra att de skattskyldiga överför obeskattat kapital till utländska bolag, men de kan i de flesta fallen inget göra. Oftast beror det på att ägarförhållandena i de olika

¹ Andersson & Johnsson, Examensarbete – Internationell skatteflykt – En skatterättslig studie med särskild inriktning på den svenska CFC-lagstiftningens uppbyggnad och tillämpning, s. 5ff.

² RSV, Skatteparadis, s. 4.

företagskonstellationerna är svåra att klargöra eller på att bankerna i det landet som varit mottagare av kapitalet har en banksekretess.³

En åtgärd för att på något sett förhindra denna form av kapitalexport är att införa CFC-lagstiftningar. Under början av 1990-talet tillkom vår första CFC-lagstiftning i landet, efter förebild av främst USA. CFC var en förkortning av ”Controlled Foreign Company”⁴. Syftet med lagarna var att stoppa och förhindra transaktioner med skatteparadis. Man menade att detta var ett måste, eftersom stora mängder av beskattningsbart kapital annars även fortsättningsvis dagligen skulle lämna riket. Förslaget innebar i korthet att man löpande skulle beskatta delägarna för deras inkomster i bolaget.⁵ Förslaget visade sig i många avseenden vara mycket bra och effektivt, men självfallet fanns det även nackdelar. Många kryphål har uppstått genom att olika konstellationer konstruerats. Trots detta gäller än i dag denna lagstiftning. Ett nytt lagförslag (SOU 2001:11) om CFC-lagstiftningen kom förra våren i samband med att regeringens utredare också föreslagit nya regler för utdelning och kapitalvinster, men detta är ännu så länge bara ett förslag. En proposition har väntats i februari/mars i år men förgäves.

1.2 Syfte och problemformulering

Uppsatsen behandlar de svenska CFC-reglerna. CFC-reglerna utgör en form av stopplagstiftning, som finns till för att förhindra olika former av skatteflykt.⁶ Reglerna riktar sig mot företag som är etablerade i en stat, men som på grund av inflytandeställning i ett bolag egentligen kontrolleras av delägare i Sverige⁷. Är bolaget inte att se som ett utländskt bolag enligt svenska regler, kan svenska delägare internrättsligt bli direkt skattskyldiga för den utländska juridiska personens inkomster. Beskattningen sker då på delägar-nivå, oavsett om vinsten delas ut till dem eller inte.⁸ Tillämpningen innebär en form av genomsyn av den utländska juridiska personen. Syftet är att förhindra obehöriga skatteförmåner. Det är en form av ”lagutsträckning” som tillämpas, eftersom det svenska beskattningsanspråket utsträcks till att omfatta också inkomster från en annan stat.⁹

Arbetets huvudsyfte är att beskriva de nuvarande och de i SOU 2001:11 föreslagna CFC-reglerna, visa på skillnader och likheter och sedan slutligen analysera huruvida en delägarbeskattning för vissa inkomster i utländska bolag är en rättvis och effektiv beskattningsmetod. De två nyckelorden, rättvis och effektiv, är tänkta att hela tiden ligga i bakgrunden och genomgåen

³ Lauritzen, CFC-lagstiftning och internationell skatteflykt, s. 6ff.

⁴ Alternativt Controlled Foreign Cooperation.

⁵ Lauritzen, CFC-lagstiftning och internationell skatteflykt, s.6ff.

⁶ Ett exempel är då ett svenskt företag för ut obeskattat kapital till sitt utländska holdingbolag placerat i ett skatteparadis.

⁷ IL 6:14 och 15.

⁸ Samma beskattningsregler som används vid beskattning av en bolagsman i ett svenskt handelsbolag används vid CFC-beskattningen.

⁹ Pelin, Internationell skatterätt, s. 56f.

de på ett eller annat sätt behandlas i varje kapitel, även om de inte alltid uttryckligen nämns. Parallellt med de två riktorden löper frågan om CFC-lagstiftningen kan ses som en skatteflyktslagstiftning.

Ordet rättvis kan tolkas på många olika sätt. I detta avseende tänker jag på rättvis i den mening att den svenska fysiska eller juridiska personen utsätts för en neutral beskattning samt att denna beskattning inte strider mot skatteförmågeprincipen. Även en förenlighet mellan reglerna och ingångna dubbelbeskattningsavtal samt EGF är viktigt. Syftet med dessa avtal/fördrag är nämligen just att individerna i staterna skall behandlas, om man hårdrar det hela, på ett rättvist sätt. Om inskränkningar sker, är frågan i vilken grad inskränkningar sker också tänkt att behandlas. Frågan om personers handlanden inskränks till så stor del att de uppnår någon form av straffkaraktär är också ett intressant ämne men utelämnas av utrymmesskäl.

Ordet effektiv är lite mer precist. Här avser jag att behandla lagstiftningens utformning och se om denna är tillräckligt effektiv och uppnår sitt avsedda syfte och om inte, hur denna lagstiftning skulle kunna förändras.

1.3 Avgränsningar

CFC-lagstiftningen kan studeras ur många olika aspekter. Jag avser att i första hand behandla endast den svenska CFC-lagstiftningen och däri försöka att på ett pedagogiskt och bra sätt behandla de nuvarande och de föreslagna CFC-reglerna. Tyngdpunkten har valt att läggas kring tillämpliga regler vid utdelningar från CFC-bolag. I detta omfattas även inkomstberäkningen av delägarna i Sverige. Uppkomna kapitalvinster i utländska bolag har valts att endast kort beröras. Även tillämpnings- och tillsynsproblematisering kring reglerna behandlas väldigt kort. Slutligen har OECD:s skattekonkurrensrapport samt EU:s uppförandekod utelämnats av utrymmesskäl.

1.4 Metod och material

Jag har använt mig av sedvanligt juridiskt källmaterial i uppsatsen, såsom lagtext och förarbeten. Utöver detta har jag använt mig av litteratur och artiklar som skrivits på det aktuella området. Även material från Internet har varit till hjälp.

De nuvarande CFC-reglerna är inte i någon större omfattning behandlade i litteraturen. Lars-Erik Wenehed har skrivit en akademisk avhandling i ämnet, som berör mitt valda ämne. Utöver detta finns en del artiklar skrivna i SkatteNytt samt Svensk Skattetidning. Den nyligen i SOU 2001:11 föreslagna CFC-regleringen finns inte behandlad i litteraturen mer än något litet i SkatteNytt och Svensk Skattetidning.

1.5 Disposition

Uppsatsen är innehållsmässigt uppbyggd med fyra delmoment:

- En beskrivning av ur skatteplaneringssyfte intressanta utländska marknader
- De nuvarande samt de föreslagna CFC-reglernas innehåll
- CFC-lagstiftningens förenlighet med skatteförmåge/-neutralitetsprincipen samt CFC-lagstiftningens internationella utsträckning
- Två avslutande analyskapitel med egna funderingar och reflektioner

Målsättningen är att till en början (kap 2) ur skatteplaneringssynpunkt beskriva intressanta utländska marknader, för att visa hur kapital på olika sätt förs ut ur landet. Här nämns rent allmänt olika placerings- samt planeringsalternativ, främst ur en bolagsrättslig synvinkel. Exempelvis nämns olika etableringsmöjligheter i utländska basbolag. Dessutom behandlas skatteparadis och lågskatteländer. I det kommande kapitlet (kap 3) beskrivs i kap 3.1.-3.6. allmänt gällande regler på CFC-området, som gäller både de nuvarande och de i SOU 2001:11 föreslagna reglerna. I kap 3.7. analyseras de nuvarande CFC-reglernas utformning. Härfter (kap 4) beskrivs SOU 2001:11, som är ett förslag om avskaffande av kapitalvinstbeskattning vid försäljning av näringsbetingade andelar samt en ny CFC-lagstiftning. Det första delmomentet, avskaffandet av kapitalvinstbeskattning behandlas endast i förbigående men dock, eftersom det är ett väsentligt tillhörande område. Det andra delmomentet, de föreslagna CFC-reglerna däremot, behandlas ingående, då de förmodligen inom kort kommer att bli den gällande CFC-regleringen. Endast nya regler studeras. I de fall då inget sägs gäller de nuvarande reglerna som grundstomme till den föreslagna lagstiftningen. Efter detta (kap 5) studeras reglernas förenlighet med skatteförmågeprincipen. Här analyseras också huruvida reglerna utgör en neutral beskattning. Sedan (kap 6) studeras reglernas internationella utsträckning, dels om reglerna är förenliga med dubbelbeskattningsavtalsrätten samt dels om de är förenliga med EG-rätten. Slutligen görs en analys (kap 7) av de nuvarande samt de föreslagna reglerna ur olika i uppsatsen behandlade ståndpunkter, för att sen i en avslutning (kap 8) försöka besvara frågan om de svenska CFC-reglerna är effektiva och rättvisa som skatteflyktslagstiftning.

2 Skatteplanering via utländska marknader

2.1 Introduktion

Företag och privatpersoner har sedan länge skatteplanerat via internationella marknader. Denna planering är särskilt intressant och populär p.g.a. Sveriges totalt sett höga skattetryck.

Ordet skatteplanering har på senare år i den allmänna debatten främst kommit att användas som ett slags allmängiltigt uttryck med en negativ klang, som lett till att det ses som något helt oönskat i samhället. Men, detta är enligt mig fel. Orsaken är troligtvis en felaktig begreppsdefinition. För att försöka definiera uttrycket skatteplanering, kan man säga att ordet ingår som ett av tre begrepp inom skattestruktureringsområdet. De tre begreppen är skattefusk, skatteplanering samt skatteflykt. Skattefusk innefattar åtgärder i strid mot lagstiftningen. Skatteplanering däremot definieras som åtgärder för att optimera skattekostnaden och detta i enlighet med lagstiftningen. Planeringen kan göras för att utnyttja kryphål, incentivlagstiftning eller endast normalt beakta skatteregler. Slutligen skatteflykt definieras som åtgärder i syfte att minimera skattekostnaden i strid med lagstiftarens syfte.¹⁰ Denna nu gjorda definition är väldigt viktig att göra. Den klargör även min åsikt att det är fel att säga att ordet skatteplanering är negativt laddad. Skatteplanering måste nämligen alltid förekomma inom ramen för varje skattesystem som en fullt acceptabel företeelse. I det kommande har jag valt att endast behandla skatteplanerings- samt något kort skatteflyktsfallen.

2.2 Internationella marknader och skatteplanering

Skatteplanering har under de senaste åren i hög utsträckning utvecklats till transaktioner som sker via bolag, trustar eller försäkringar i så kallade skatteparadis eller lågskatteländer. I en allt mer internationell handelsvärld med fria kapitalrörelser och ett utbyggt kommunikationsnät är det enkelt för en skattskyldig svensk att skjuta upp sin beskattning, genom att överföra dessa till ett utländskt bolag. Man brukar säga att företaget i fråga investerar kapital i den utländska juridiska personen.¹¹

Att skatteplanera utgör, som tidigare nämnts, ett dagligt arbete i de flesta företag idag. Att föra över pengar på ett lagligt sett och därmed uppnå skattefördelar är något som alla eftersträvar. Det är dock självfallet inte alltid av

¹⁰ Grosskopf, SN 1989 nr 1-2, s. 1.

¹¹ Bäckström, SvSKT 5/2000, s. 431ff.

skatteskal som man beger sig ut på olika internationella marknader. En expansionsvilja leder enkelt till att ett företag etablerar sig utomlands. Vidare etableras utländska dotterbolag för att enklare strukturera upp koncernen. Exempelvis kan produktionen på detta sätt komma närmare marknaden eller närmare kompetent personal där exempelvis mer utbildat folk finns. I andra fall etableras kanske företag av den anledningen att landet i fråga är tryggt och av övriga skäl bra. Önskan att betala låg skatt skall dock inte nedtonas.

Man brukar skilja mellan så kallade aktiva och passiva investeringar. Till de aktiva räknas de affärsmässiga investeringarna och till de passiva mer klara kapitalplaceringar som exempelvis aktieköp samt köp av immateriella rättigheter och fastigheter. De aktiva placeringarna placeras vanligtvis inte i något speciellt land med avseende på skatten, vilket däremot de passiva gör. Dessa brukar i ett skatteundvikande syfte göras i utländska lågbeskattade bolag.

2.3 Utländska basbolag

Vissa typer av aktiviteter i multinationella företag kräver inte alltid en specifik verksamhetsplats. Exempel på detta är så kallade basbolag, exempelvis samordningscentra eller finansiella holding- eller försäkringsföretag, oftast placerade i så kallade lågskatteländ eller skatteparadis¹². Detta gör att det i princip är fritt fram för stora europeiska företag att exempelvis placera en liten central serviceverksamhet och på så vis uppnå stora skattefordelar.¹³

Standardfallet är oftast att en svensk fysisk person bildar ett bolag i ett skatteparadis. Bolaget används sedan för affärer som på olika sätt minskar beskattningen i Sverige. De olika uppläggsalternativen är många och planeras ofta av en svensk skattekonstult eller via representanter på plats i skatteparadiset. Det vanligast förekommande exemplet på transaktioner via skatteparadis är fakturering av tjänster som påstås vara utförda från sin bas i skatteparadiset men som i verkligheten utförts av det svenska bolaget. Många andra exempel kan ges på konstruktioner. Gemensamt för dem alla är att antingen gynna svenska mottagare som har det utländska företaget som täckmantel eller gynna den utbetalande parten på något vis. Det förekommer också transaktioner med inköp av leasinginventarier och handel avseende rättigheter av olika slag, oftast med länder där insynsmöjligheterna är obefintliga. På senare år har också handel med kapitalförsäkringar ökat. Huvuduppgiften är här att omvandla skattepliktiga inkomster till skattefria inkomster. T.ex. kan utländska försäkringsbolag användas som redskap för att skattefritt överföra köpeskillingen vid försäljning av fåmansföretag till ett hos försäkringsbolaget tillhörigt konto.¹⁴

¹² Andra exempel på basbolag är finans-, omstrukturerings- och captivebolag.

¹³ RSV, Skatteparadis, s. 5.

¹⁴ RSV, Skatteparadis, s. 5.

Bolagets uppgift kan också vara att agera mellanhand mellan två närstående bolag med hemvist i olika stater eller närstående och tredje man i en tredje stat. Inkomster förs då från exempelvis ett svenskt företag till holdingbolaget med syftet att överföra inkomster till bolaget. Vidare erhåller holdingbolaget utdelningar från det tredje bolaget istället för att det svenska bolaget tar del av det.¹⁵ På så sätt uppnår det svenska företaget en mildare skattesats än om allt skulle gå via detta bolag till det andra utländska bolaget direkt, eller tvärtemot. Delägarens syfte är i dessa fall att överföra inkomster till bolaget. En förutsättning är att delägaren i princip ensam äger bolaget och därmed disponerar över inkomsterna själv.

2.4 Skatteparadis och lågskatteländer

Allmänt kan sägas att man brukar dela in länder med låg skattesats i skatteparadis och lågskatteländer¹⁶. Att ge en definition som är klar och tydlig över vad som menas med begreppet skatteparadis är en svår uppgift. Många olika personer och organisationer har långt tillbaka i tiden försökt sig på en allmän definition. OECD har exempelvis i sin rapport från 1998 försökt sig på en definition och faktiskt lyckats bra. Richard Gordon 1981 har gjort ett försök med en rapport – ”Tax havens and their uses by the US. Taxpayers – an overall view”¹⁷. Denna innehåller också en bra översikt över de karakteristiska dragen för skatteparadis. Vidare har Sébastien Moerman sammanställt denna rapport på senare dagar i en artikel i Intertax.¹⁸ Av dessa tillhör OECD:s rapport den bästa. Jag har därför i det följande valt att behandla denna.

1998 års Skattekonnkurrensrapport har ställt upp fyra kännetecken som hjälp vid identifieringen av vad som är ett **skatteparadis**.¹⁹ Följande kriterier utgör vad man kallar nyckelfaktorer som utmärker skatteparadis:

- inga eller endast nominella skatter
- avsaknad av effektivt informationsutbyte p.g.a. sekretess
- avsaknad av insyn i hur skattesystemet fungerar samt
- ingen substantiell verksamhet/aktivitet i det aktuella landet

Vad som är att se som nominell skatt utreds inte. Wenehed menar att gränsen för den nominella bolagsskatten för att ett bolag skall vara ett skatteparadisbolag eller lågskattebolag bör ligga mellan 10 och 13 procent. Anled

¹⁵ På samma sätt borde moderbolaget erhållit de inkomster som finansbolaget erhållit och den försäkrade få del av de förmedlingsinkomster som captivebolaget erhåller – Wenehed, ”CFC-lagstiftning”, s. 209.

¹⁶ Lågskatteländer definieras av Dahlberg som parallellskattestater – Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 111.

¹⁷ Gordon, 1981.

¹⁸ Moerman, Intertax 1999, s. 368.

¹⁹ 1998 års Skattekonnkurrensrapport, Box I efter paragraf 52.

ningen är att en övre gräns vid 11 procent skulle inkludera de flesta bolag i skatteparadis och lågskatteländer.²⁰

Följande fyra kännetecken anges av 1998 års Skattekonkurrensrapport som nyckelfaktorer för en identifiering av ett **lågskatteland**.²¹

Till att börja med måste inga eller låga effektiva skattesatser råda, i alla fall på ett visst bestämt sakområde eller region. Vidare skall sedan ett av de kommande tre kännetecknena vara uppfyllda:

- Antingen skall de lågbeskattande delarna vara avskilda från de andra delarna som finns i systemet. Det kan det vara genom att antingen förmånerna är begränsade till att gälla endast de personer som inte är skatterättsligt hemmahörande i parallellskattestaten, eller genom att investerare som erhåller förmåner enligt staten är utestängda från den inhemska marknaden.
- Eller skall en form av sekretess föreligga, vilket gör det svårt att få insyn i hur systemet fungerar.
Enligt Skattekonkurrensrapporten skall två villkor vara uppfyllda för att insyn skall föreligga. För det första måste statens krav klart framgå genom exempelvis praxis, så att det kan åberopas av skattebetalare i förhållande till den ifrågavarande staten. För det andra skall alla statens regler, speciellt de förmånliga, klart framgå så att främmande skattemyndigheter i andra stater känner till dem.
- Eller skall det med landet i fråga vara svårt att uppnå ett effektivt informationsbyte.

De traditionella skatteparadiserna ligger i Engelska kanalen och Västindien och är de som flitigast utnyttjas på grund av deras låga skattesats. På senare tid har dessa dock fått en del konkurrens av ett antal länder, en del som till och med är medlemmar i EU, vilka upprättat geografiska eller branschvisa skattegyrnade zoner. En del EU-länder har dessutom sådana skattesystem som gynnar bolagsbildningar med ”mellanbolag” för att transaktioner som slutligen avser ett skatteparadis skall se generösa ut. Detta är häpnadsväckande då detta alldeles klart strider mot deras långtgående stoppregler i form av CFC-lagstiftningar.

För att ta fram bevisning vid revisioner går det oftast att ta fram fakta som utvisar att det utländska bolaget kontrolleras från Sverige. Däremot är det betydligt svårare att ta fram bevisning av själva innehavet eftersom sekretessen i de flesta skatteparadiserna är ogenomtränglig. Ytterligare faktor är att förändringar av beteenden går snabbt i dessa dynamiska processer. De internationella skattekonsulterna som planerar olika företagsupplägg arbetar ofta i nätverk vilket gör det enkelt att flytta kapitalet snabbt mellan olika länder. Dessutom gör den på senare år kommande trenden att bilda mellanbolag i ”vanliga” europeiska länder som exempelvis Nederländerna och Storbritan

²⁰ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 77.

²¹ 1998 års Skattekonkurrensrapport, Box I efter paragraf 59.

nien, det hela ännu svårare. Även korsvisa äganden, vilka i en del fall resulterar i en lång kedja med endast en verklig ägare (beneficial owner), försvårar.²² Detta har gjort att beviskraven i den svenska skatteprocessen på detta område lite grann mildrats. Den allmänna principen, att bevisning skall tillhandahållas av den part som har den lättast tillgänglig, har fått ta överhanden.²³

²² RSV, Skatteparadis, s. 15.

²³ Källqvist, Jan, Rättsnytt nr 3/2001 samt Bäckström, SvSkT 5/2000, s. 431f.

3 Den svenska CFC-lagstiftningen

3.1 Bakgrund

Den svenska CFC-lagstiftningen kom till i januari 1990 och har därför en förhållandevis kort historia. Lagstiftningens ikraftträdande var ett resultat av valutakontrollens avskaffande 1989. I och med avskaffandet av kapitalreglerna blev kapitalrörelser fria och det blev möjligt för företag att etablera sig utomlands. Bolag kunde börja etablera sig i skatteparadis och inkomster kunde överföras till dessa i syfte att undgå eller minska skatten. Stora möjligheter fanns för sådana transaktioner utan att på något sett bli hindrade. I och för sig fanns den så kallade Luxemburgparagrafen stiftad 1933 som gav en viss möjlighet att beskatta vissa överförda inkomster, men dessa var begränsade till mycket specifika omständigheter och var därför svår att tillämpa. Paragrafens innebörd var att en i huvudsakligen av svenska medborgare kontrollerad utländsk juridisk person som förvaltade värdepapper eller därmed likartad lös egendom, och vars verksamhet leddes från Sverige, skulle beskattas som en ekonomisk förening i Sverige för sin inkomst. 1994 avskaffades lagen på grund av dels svårigheterna att tillämpa lagen och dels för att en effektivisering av denna inte var ett alternativ. De från 1990 nystiftade CFC-reglerna blev då den ensamt gällande lagstiftning som reglerade inkomster överförda till vissa utländska bolag.²⁴

3.2 Allmänt

Beskattningsrätt för en stat kan grundas på tre olika principer: Domicil-, källstats samt medborgarprincipen²⁵. Den senare används och tillämpas allt mer sällan. Därför bortser jag här från denna. Domicilprincipen innebär att beskattningsrätten grundar sig på var den skattskyldige anses ha hemvist medan källstatsprincipen grundas på var källan för inkomsten är belägen.

I Sverige tillämpar vi domicilprincipen. För en juridisk person innebär detta att den anses som oinskränkt skattskyldig här i landet för alla inkomster som uppkommer runt om i världen om denne är att se som hemmahörande i Sverige p.g.a. att denna är registrerad i landet eller om registreringsplikt inte finns, den har sitt säte här. Om den juridiska personen inte ses som hemmahörande i Sverige är denna en utländsk juridisk person med inskränkt skattskyldighet i Sverige som följd. Med detta menas att denne som huvudregel skall beskattas för inkomster av näringsverksamhet som är att hänföra till en

²⁴ Bexhed, SN 1990 nr 5, s. 1.

²⁵ Principen innebär att en stat beskattar sina medborgare oavsett var de uppehåller sig och oavsett varifrån deras inkomster härrör.

i Sverige belägen fastighet eller rörelse med fast driftsställe här i landet.²⁶ För en fysisk person gäller samma principer. Denne skall erlägga skatt för all inkomst, oavsett om den förvärvats i Sverige eller utomlands, för den tid denne varit skatterättsligt bosatt i Sverige.

3.3 Reglernas syfte

Sverige tillämpar, som ovan nämnts, en princip om obegränsad skattskyldighet på i princip alla i Sverige stationerade/bosatta. Från denna utgångspunkt ter det sig därför naturligt att personer i en del fall överväger att på olika sätt föra över tillgångar till andra länder med mindre skattetyngd jurisdiktion. Detta sker dock inte under alla omständigheter. Den skattskyldige är oftast kräsen i det fall då det har allt för stor inverkan på det personliga livet samt då stor risk vid investeringen föreligger p.g.a. litet innehav exempelvis eller då han hindras av enkla praktikaliteter. Trots detta sker massor av transaktioner med skatteundandragande syfte. Lagstiftaren har självfallet varit uppmärksam på detta och har därför stiftat olika former av stopplagsstiftningar. En av dem är CFC-reglerna innehållande ett regelsystem som syftar till att förhindra olika typer av skatteflykt.²⁷

Dagens aktuella svenska CFC-lagstiftning är i många avseenden lik den amerikanska. Lagstiftningen är ämnad att motverka oskäligen skattefördelar för svenska skattesubjekt som söker minska sin skatt genom att investera i bolag förlagda i stater med i princip ingen bolagsskatt. När bolagen är kontrollerade av svenska fysiska eller juridiska personer blir resultatet av reglerna en löpande delägarbeskattning av den vinst som uppkommer i den utländska juridiska personen. Reglerna bryter därför mot huvudprincipen i internationell skatterätt, som säger att delägare inte beskattas för sina inkomster i ett utländskt bolag förrän vinsten tas hem genom utdelning eller avyttring av andelar.

Att beskriva reglernas syfte är en svår uppgift, om än inte omöjlig. Wenehed blir av Silverberg i hans bokenmälan i SkatteNytt starkt kritiserad för att han i avhandlingen inte bestämt sig för en klar definition utan istället definierat det på ett flertal olika sätt.²⁸ Om ett försök ändå skall göras av mig, menar jag att det primära syftet är att fungera som en skatteflyktslagstiftning då dessa tar sikte på kapital som lämnar landet p.g.a. en i mottagarlandet lägre beskattning. Uppgiften att dessutom i alla fall till viss del upprätthålla skattnetralitet genom att tidigarelägga beskattningen av en uppskjuten eller en undandragen inkomst, är däremot mer oviss.²⁹

²⁶ IL 4:3-4 samt Pelin, Svensk intern och internationell skatterätt, s. 70.

²⁷ Huruvida CFC-reglerna är att se som en skatteflyktslagstiftning är i litteraturen inte alldeles klart. Fensby menar t.ex. att reglerna saknar koppling till neutralitetssyften och endast finns för att bekämpa skatteflykt - Fensby SN 1996, s. 261, medan Wenehed i sin avhandling "CFC-lagstiftning, b.la. på s. 165-178 har en motsatt åsikt.

²⁸ Silverberg, SN 2001 nr 3, s. 5.

²⁹ Mer om detta i kapitel 5.3.

3.4 Jurisdiktions- samt transaktionsmetoden

Det finns två olika typer av CFC-lagstiftning. Den ena bygger på transaktionsmetoden och den andra på jurisdiktionsmetoden. Den förstnämnda är den metod som de nya CFC-reglerna bygger på. Enligt denna skall en löpande beskattning ske av delägaren för viss typ av inkomst som uppkommit i det utländska företaget. Oftast härstammar dessa inkomster från passiva investeringar för att kunna betecknas som CFC-inkomst, men även inkomster från affärsverksamhet som inte är aktiv omfattas. Karaktäristiskt för de passiva inkomsterna är att det inte krävs aktiv affärsverksamhet för att förvalta dessa samt att investeringen likväl kan göras direkt av delägaren som indirekt, eftersom det inte krävs någon aktivitet av det utländska bolaget för att förvalta investeringarna.³⁰ Till de sistnämnda inkomsterna räknas inkomster som uppstått vid transaktioner mellan närstående eller mellan närstående och utomstående.³¹

De nuvarande CFC-reglerna i Sverige grundas på jurisdiktionsmetoden, som är den ovan sistnämnda metoden. Innebörden av denna är att en svensk delägare beskattas för inkomster från både aktiva och passiva verksamheter i ett utländskt bolag. Bolagen skall för att träffas av metoden vara belägna i stater som har en bolagsskatt som understiger en viss bestämd procentsats eller en i förväg fastställd jämförelseskatt som CFC-staten använder sig av för att fastställa ett eventuellt beskattningsanspråk. Oftast använder sig stater som tillämpar denna metod av vita listor.

Huvudskillnaden mellan de två metoderna är att jurisdiktionsmetoden mer än transaktionsmetoden presumerar att delägaren av skatteskäl innehar en andel i ett bolag med hemvist i ett skatteparadis eller lågskatteland.³²

3.5 Utländsk juridisk person samt utländska bolag/annan utländsk juridisk person

1990 kom en legaldefinition i svensk lagstiftning på utländsk juridisk person och utländskt bolag.³³ Denna reviderades 1994. Definitionen klargör två saker. Dels vem eller vilka subjekt som är skattskyldiga när en utländsk association uppbär inkomst för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige, dels hur en här i landet hemmahörande delägare skall beskattas för sin andel av vinsten i en utländsk juridisk person.³⁴

³⁰ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 65.

³¹ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 45f.

³² Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 45f.

³³ 16 § 2 mom. SIL samt Prop 1989/90:47.

³⁴ IL 6:8.

För att ett företag skall klassificeras som en utländsk juridisk person krävs enligt IL 6:8 att företaget har rättskapacitet enligt hemstatens lagstiftning, vilket innebär att företaget skall kunna förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstol och andra myndigheter. Dessutom krävs att de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över företagets förmögenhetsmassa. Avgörande för bedömningen är i detta avseende de interna reglerna i den stat där företaget är hemmahörande. Mattson menar att t.ex. bolagsavtal skall lämnas utan avseende även om delägarna där inskränkt sin rätt att förfoga över bolagsförmögenheten. Båda de nu nämnda rekvisiten måste vara uppfyllda.³⁵

Den utländska juridiska personen delas sen i andra stycket in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer. För att en utländsk juridisk person skall vara att se som ett utländskt bolag krävs att företaget utgör en utländsk juridisk person och att denna dessutom uppfyller ett av följande två alternativ:

- Antingen skall den utländska juridiska personen enligt IL 6:9 i sin hemmajurisdiktion vara föremål för en beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastad, eller
- så skall den utländska juridiska personen vara hemmahörande i någon av de stater som uppräknas på den så kallade vita listan i IL 6:10.

Definitionen är något svår att tillämpa i en del situationer. Distinktionen mellan utländska bolag och utländsk juridisk person är dock central för att avgöra om löpandebeskattning enligt CFC-reglerna kan ske. Ett utländskt bolag och dess delägare kan nämligen aldrig bli föremål för de svenska CFC-reglerna.

Om det utländska företaget är att se som ett utländskt bolag skall svenska delägare beskattas här då de uppstår utdelning från det utländska bolaget. Är mottagaren en fysisk person skall utdelningen normalt kapitalbeskattas. Är utdelningsberättigad en juridisk person är utdelningen från det utländska bolaget normalt skattefri. Förutsättningarna för skattefrihet finns i IL 24:20-22§§. Enligt 6 st krävs att utdelningen skulle varit skattefri om utdelaren varit ett svenskt företag och dessutom att inkomstbeskattningen av det svenska företaget var underkastad en beskattning som är jämförlig den svenska bolagsskatten.³⁶ Uttrycket jämförlig i detta sammanhanget är inte det samma som likartad beskattning.³⁷

Om inte de två rekvisiten för att få klassificeras som ett utländskt bolag är uppfyllda kommer de svenska delägarna träffas av CFC-reglerna och bli internrättsligt direkt skattskyldiga för den utländska juridiska personens in

³⁵ Mattsson, svensk internationell beskattningsrätt, s. 43.

³⁶ Enligt förarbetena är en skattesats om minst 15 % att se som jämförlig – Prop. 1990/91:107, s. 29.

³⁷ Kjell, SvSKT 5/97, s. 472f.

komster, oavsett om vinsten delas ut till dem eller inte.³⁸ Beskattningen sker då enligt IL 6:13, antingen enligt 14 eller 15 §§.

Enligt 14 § beskattas delägare för sin del av inkomsterna i den utländska juridiska personen om han i det land där den juridiska personen är hemmahörande beskattas för sin andel. Viktigt att påpeka är att avgörande vikt läggs vid på vilket sätt den utländska juridiska personen betraktas i skattehänseende, inte huruvida den svenska delägaren rent faktiskt beskattas där. Denna typ av bolag brukar kallas partnership.

En beskattning enligt 15 § är det egentliga CFC-fallet. För att en delägare skall omfattas av reglerna krävs enligt IL 6:15 att följande rekvisit är uppfyllda:

*Att dels **minst tio procent** av den utländska juridiska personens **kapital eller röstetal** för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av – om moderföretaget är en fysisk person – sådana närstående som avses i IL 6:15 - samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående,*

*dels **minst hälften** av den utländska juridiska personens **kapital eller röstetal** för dess samtliga andelar **innehas eller kontrolleras**, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatt eller hemmahörande personer.*

Båda rekvisiten måste föreligga och bedömningen skall göras utifrån ägarförhållandena som förelåg vid utgången av året närmast före taxeringsåret.

3.6 Löpande delägarbeskattning

Resultatet av CFC-reglernas tillämpning då rekvisiten i IL 6:14 och 15 är uppfyllda, blir en form av löpande delägarbeskattning, med en beskattning enligt handelsbolagsmodellen. Det innebär att delägaren årligen beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av bolagets inkomst beräknat enligt svenska regler. Delägarens andel av inkomsten motsvarar därvid hans andel av kapitalet i det utländska bolaget. För juridiska och fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag hänförs bolagets kapitalvinster till inkomst av näringsverksamhet.

Vilka är då att betrakta som delägare enligt lagstiftningen? I vissa stater är det endast juridiska personer som kan träffas av reglerna, medan reglerna i

³⁸ Viktigt att nämna är att man vid bedömningen skall bortses från hur associationen betecknas i hemlandet då dessa regler inte tillämpas enhetligt i alla stater - Prop. 1989/90:47, s. 17.

Sverige och flertalet andra stater är tillämpliga både på fysiska och juridiska personer.

3.7 De nuvarande reglernas utformning och innehåll

3.7.1 Likartad beskattning

För de fall då en person inte omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal med en stat upptagen på den vita listan i IL 6:10 skall en bedömning göras om den aktuella beskattningen i det landet är att bedöma som likartad. Enligt förarbetena menas med likartad en direkt skatt där skatten liknar den som svenska aktiebolag är underkastad. En skattskyldighet för en omsättningsskatt är således inte tillräckligt och inte heller en fast årlig avgift. Vidare framkommer det att flerårig skattebefrielse i investeringsbefrämjande syfte inte är godtagbart.³⁹ Skulle däremot den juridiska personen eller en annan ett visst år inte ha erlagt någon inkomstskatt på grund av exempelvis reglerna om förlustutjämning, kan kravet ändå anses som uppfyllt.⁴⁰ Vad gäller prövningen av skatteunderlaget är det inte den nominella skattesatsen som ensam är det avgörande. Man måste nämligen också ta hänsyn till olika skattemässiga dispositioner som bolag kan utnyttja i varierande grad. Skattesatsen kan i en del fall vara både högre och lägre och ändå ses som likartad. I propositionen säger man att beskattningen sammantaget vid en jämförelse med svenska regler inte bör vara mycket förmånligare.⁴¹

Procentskattesatsen har också varit föremål för mycket diskussion. I förarbetena från 1979 kan man utläsa att regeringen med jämförlig beskattning såg en skattesats om 30 procent. Men ingenting sades om likartad beskattning.⁴² 1991 anförde regeringen att man borde kunna acceptera en skattesats om 15 procent så som jämförlig. Vidare sade man att något generösare synsätt kunde tillämpas vid en bedömning om det var frågan om en likartad beskattning. Därefter har den svenska bolagsskatten sänkts från 30 till 28 procent. Frågan är då hur detta bör tolkas. I doktrin är alla överens om att regeringens uttryck ”något generösare synsätt” innebär en något lägre skattesats än jämförlig beskattning, men frågan är hur mycket. Dahlberg menar att den svenska bolagsskatten vid regeringens utlåntagstillfälle var 30 procent och därmed det dubbla av vad som skulle ses som en jämförlig skattesats. Eftersom skattesatsen nu är 28 procent, borde allt över 14 procent ses som jämförlig. Dessutom skall enligt uttalandet ett generösare synsätt tillämpas på vad som skall ses som likartad beskattning. Den acceptabla skattesatsen bör därför hamna någonstans mellan 10 till 12 procent.⁴³

³⁹ Prop. 1989/90:47, s. 18.

⁴⁰ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 137f.

⁴¹ Prop. 1978/79:210.

⁴² Prop. 1978/79:210.

⁴³ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 138f.

Även Mattson anför att en skattesats mellan 10 och 15 procent bör ses som likartad, så länge som skattebasen är i stor sett densamma eller i den andra staten åtminstone inte smalare.⁴⁴ Wenehed däremot är mer försiktig. Han menar att lagtexten inte kan inrymma halva den svenska bolagsskatten i begreppet likartad beskattning. Denna ligger istället någonstans kring cirka 22 procent. I och för sig säger han bör den vara lägre, kring halva bolagsskatten, för att den endast skall omfatta bolag med hemvist i skatteparadis och lågskatteländer, men inte enligt den ordalydelse som lagstiftningen idag bygger på.⁴⁵

I praktiken är det dock sällan som de svenska skattemyndigheterna måste pröva frågan om det föreligger en likartad beskattning, eftersom Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med flertalet av de stater med vilka våra ekonomiska förbindelser är mest utvecklade och de faller då under det andra av de två alternativa rekvisiten som skall vara uppfyllda, för att ett bolag skall ses som ett utländskt bolag.

3.7.2 Hemvist

Vid bedömningen om en utländsk juridisk person träffas av en med i Sverige likartad beskattning skall man se på den verkliga skattebördan i det land där subjektet har hemvist.

Hemviststaten skall enligt artikel 4 i OECD:s modellavtal vara den stat där den skattskyldige betraktas som oinskränkt skattskyldig, vilket han gör där han/den har hemvist, är bosatt, företagsledningen har sin plats eller någon annan liknande omständighet.⁴⁶ I det så kallade Luxemburg-fallet, RÅ 1996 ref 84, var frågan huruvida det var tillräckligt att bolaget i normalfallet var underkastat skatt i hemviststaten eller om det krävdes att skatt rent faktiskt utkrävdes. Regeringsrätten menade att hemvistbegreppet i 1983 års avtal mellan Luxemburg och Sverige omfattade vissa luxemburgska bolag, som visserligen i realiteten inte erlade någon skatt men som trots allt var obegränsat skattskyldig i Luxemburg, och eftersom bolaget i fråga var ett sådant fordrades inte någon faktisk beskattning i landet. I det nya avtalet mellan Sverige och Luxemburg som slöts kort därefter ändrades dessa dock så att det nu också krävdes en reell beskattning. Detta torde idag vara det gällande vilket innebär att skattskyldigheten inte får vara bara rent formell eller symbolisk. Ett krav om att skatt rent faktiskt tas ut i det enskilda fallet, finns således.⁴⁷

På senare tid har ett annat alternativt sätt börjat användas för att undanta vissa juridiska personer från tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. En

⁴⁴ Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 45.

⁴⁵ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 354f.

⁴⁶ OECD 1992, Art 4.

⁴⁷ Prop. 1996/97:43, s. 44 och 53.

ligt detta har vissa juridiska personer genom tolkning av intern lag, trots att dubbelbeskattningsavtal föreligger jurisdiktionerna emellan, ansetts som inte hemmahörande i avtalsstaten. Icke-erkännandet går alltså till så att lagstiftaren i intern lag lagstiftar bort de åtaganden som gjorts. Möjligen kommer detta, om det prövas av domstol, ses som ett folkrättsligt avtalsbrott men detta är endast spekulationer.⁴⁸

3.7.3 Vita listan

Enligt IL 6:10 räknas som utländskt bolag alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av de stater med vilka Sverige ingått skatteavtal, under förutsättning att personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Denna lista i IL 6:10 kallas för den vita listan, eftersom den ”vitlistar” de stater som ingått skatteavtal med Sverige.

Men, bara för att ett dubbelbeskattningsavtal föreligger behöver det inte betyda att landet är totalt ”vitlistat”. En möjlighet att föra in undantag finns nämligen⁴⁹ då Sverige finner att en viss associationsform i landet exempelvis inte träffas av en normal bolagsbeskattning sett ur svensk synvinkel. Dahlberg menar att det finns två olika kategorier av uteslutningsartiklar. Den första kategorin av artiklar finns i avtal med sådana stater som vid tiden för avtalets undertecknande hade en särskilt förmånlig skattelagstiftning. Kategori 2 avser uteslutningsartiklar i avtal med stater som vid avtalets undertecknande inte har infört sådan särskilt förmånlig lagstiftning men där det från svensk sida kan befaras att sådan lagstiftning kan komma att införas. Hit räknas troligtvis också de fallen då en stat efter ingåendet av ett avtal ändrar sin lagstiftning till något mycket förmånligt, vilket tidigare inte kunnat befaras.⁵⁰

Eftersom den vita listan finns upptagen i lagtexten är det väldigt viktigt att denna är aktuell. Skattelagstiftningarna i de stater med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal, måste kontinuerligt kontrolleras. Möjlighet finns utöver att införa ett undantag i uteslutningsartiklar att i efterhand helt utesluta stater från listan. Annars skulle resultatet enkelt kunna få ganska oönskade konsekvenser. Exempelvis hade kanske ett avtalsland vid avtalets ingående en liknade bolagsskatt som den svenska. Efter ett tag inför de dock förmånliga ”off-shoreregler”, med konsekvensen att reglerna anses som alltför förmånliga för att kravet på likartad beskattning skall anses som uppfyllt.

⁴⁸ Lauritzen, CFC-lagstiftning och internationell skatteflykt, s. 25.

⁴⁹ Se lagtexten IL 6:10, ”...under förutsättning att personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten...”

⁵⁰ Dahlberg, SN 2001 nr 9, s. 5.

3.7.4 Inflytande- och kontrollkravet

För att en utländsk juridisk person skall bli löpande beskattad krävs enligt IL 6:15 att

1. minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetalet för samtliga andelar i personen innehas av delägaren själv eller av en krets av personer som förutom delägaren består av
 - närstående till delägaren om denne är en fysisk person, och
 - juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehas av delägaren och av närstående till delägaren om denne är en fysisk person, samt
2. minst 50 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras av obegränsat skattskyldiga personer.

Enligt en kompletterande bestämmelse i andra stycket gäller i de fall då en delägare är skattskyldig enligt ovanstående reglering denna skyldighet även övriga delägare som ingår i den krets som anges i punkt 1.

Vid en prövning om en person skall anses uppfylla kapital- eller röstevillkoret i punkten 1 skall hänsyn tas till såväl direkta innehav i den utländska juridiska personen som indirekta innehav genom juridiska personer, både svenska och utländska. Även villkoren i punkt 2 täcker både direkta och indirekta innehav.⁵¹

När det gäller vilket innehav som skall beskattas löpande omfattas endast direktägda innehav av bestämmelsen, dvs. den andel av inkomsten hos den utländska juridiska personen som löper på den direktägda andelen. Detta innebär tillsammans med den kompletterande regeln ovan att regeln enkelt kan kringgås genom att ett utländskt holdingbolag⁵² inskjuts mellan den svenska personen och cfc-företaget. Detta har ända sedan lagen stiftades varit ett problem.⁵³

Att vid en skattekontroll visa på att de nu genomgångna huvudrekvisiten är uppfyllda handlar i de flesta fallen om bevisfrågor och bevisvärdering. Trots detta finns inga särskilda kontroll- och bevisregler som kompletterar de beskattningsåtgärder som CFC-reglernas tillämpning innebär. Detta föranledde RSV redan 1995⁵⁴ att föreslå vissa modifieringar av bevisbördan vid utbetalning till mottagare i lågskatteland. RSV menade att det för vissa betalningar till utlandet bör kunna krävas att utbetalaren visar att betalningen går till företag som bedriver reell affärsverksamhet och motsvaras av en likvärdig prestation av betalningsmottagaren. Detta förslag har dock inte lett till

⁵¹ Prop. 1989/90:47, s. 121.

⁵² För det fall att Holdingföretaget är svenskt, är p.g.a. den kompletterande bestämmelsen även Holdingföretaget skattskyldigt.

⁵³ Mer om undantag från denna huvudregel finns i kapitel 5.6.7. Värt att redan här påpeka är att också indirekta innehav skall medräknas i de föreslagna reglerna.

⁵⁴ RSV:s rapport (1995:10).

några förändringar av lagstiftningen. Därmed är det den vanliga skatterättsliga bevisnivån som gäller på området. Enligt denna krävs inte någon total bevisning när det gäller ärenden som avser exempelvis skatteparadis och utländska juridiska personer. Istället är den parten som lättast kan få fram bevisning som skall få bördan.

3.7.5 Närståendekretsen

Definitionen av närstående har betydelse endast vid konstaterandet huruvida en delägare når upp till 10 %-gränsen för löpande beskattning, då den är ointressant vid beräkandet av 50 %-gränsen, eftersom man här inkluderar alla i landet bosatta personer, oavsett relationsförhållanden. Enligt IL 6:15 skall vid ”inflytande-beräkningen” medräknas både till delägaren närstående personer samt juridiska personer som, direkt eller indirekt innehas av delägaren. Med närstående avses i inkomstskattelagens mening enligt IL 2:22, närstående make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

Till närståendekretsen fanns tidigare en hänvisning till fåmansföretagsreglerna i 32 § 14 anvp 7 st KL. Alla som räknades som närstående inom detta område skulle också omfattas av CFC-reglernas närståendekrevisit. Idag finns inte denna koppling troligtvis p.g.a. att en sådan i och med tillkomsten av IL 2:22 vore överflödig, då de två bestämmelserna i princip är identiska.

3.7.6. Metoder och regler vid beräkning av inkomster i den utländska juridiska personen

Inkomster i utländska juridiska personer som träffas av CFC-reglerna skall beräknas enligt svenska regler. Utgångspunkten för beräkningen är de principer som gäller för handelsbolag. Varje delägare skall enligt IL 6:16 beskattas löpande för ett så stort belopp som motsvarar hans andel av den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ut eller inte. Både passiva och aktiva affärsinkomster skall omfattas. Bedömningstidpunkten skall vara utgången av året närmast före taxeringsåret, oavsett hur delägarens innehav har sett ut under själva beskattningsåret.⁵⁵

Endast direkta äganden som uppgår till 10 % av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal samt där minst hälften av kapitalet eller röstetalet innehas eller kontrolleras av svenska personer, omfattas av bestämmelserna. Möjligen kan dock också indirekta innehav bli beskattade, vilket slagits fast i ett Kammarrättsavgörande⁵⁶. I fallet menade domstolen att det svenska företaget även kunde beskattas för sina indirekta innehav eftersom en löpande beskattning enligt CFC-reglerna innebar en med handelsbolag

⁵⁵ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 157.

⁵⁶ Kammarrätten i Göteborg, dom 15 juni 1999 i mål nr 3378-1998.

jämförlig beskattning. Men, detta är underligt enligt mig. Ordalydelsen i IL 6:9-10 ger uttryck för att löpande beskattning endast kan ske för direkta innehav. Att trots detta inbegripa de indirekta ägandefallen strider mot legalitetsprincipen. Enligt Dahlberg är avgörandet i enlighet med lagstiftarens syfte. Orsaken är att ordalydelsen i lagtexten är en brist eftersom den skänker en förmodligen oönskad möjlighet att kringgå regeln. Möjligen är det så att indirekta innehav har tolkats på detta vis eftersom de skall medräknas vid bestämmandet av om dels kravet på ägarinflytande, dels kravet på svenskt inflytande är uppfyllt, men detta är endast en egen reflektion.⁵⁷

Någon regel som anger vilka beskattningsregler som skall tillämpas vid inkomstberäkningen finns inte i lagtexten. Stort utrymme har således av lagstiftaren lämnats för tolkning av vilka regler som får anses kunna tillämpas vid inkomstberäkningen. Kontentan av detta har på senare tid blivit att praxis fått reglera de oklara situationerna som efterhand uppstått. Av utrymmesskäl har jag valt att inte närmare gå in på denna praxis, då detta i sig ensamt skulle vara ett ämne för en examensuppsats. Kort kan bara sägas att de beskattningsregler som gäller för handelsbolag inte per automatik är tillämpliga på delägare i utländska juridiska personer bara för att delägarna skall beskattas i enlighet med hur handelsbolag beskattas. Snarare är det enligt nyare praxis så att vanliga aktiebolagsrättsliga regler skall gälla vid en CFC-beskattning.⁵⁸

Intressant i sammanhanget är också möjligheterna att dra av underskott i utländska verksamheter (CFC-bolag) mot svenska vinster. Tidigare kunde man under året som gick skapa underskott genom olika skatteplaneringsåtgärder i det utländska bolaget och sedan kvitta dessa mot vinster i det svenska bolaget.⁵⁹ Sedan 1997 är möjligheterna till viss del stoppade eftersom det endast är möjligt att kvitta med framtida svenska vinster.

⁵⁷ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 159.

⁵⁸ Andersson & Johnsson, Examensarbete – Internationell skatteflykt – En skatterättslig studie med särskild inriktning på den svenska CFC-lagstiftningens uppbyggnad och tillämpning, s. 47ff.

⁵⁹ Underskott kan skapas genom t.ex. värdeminskningssavdrag i leasingverksamheter eller genom inköp av enstaka mycket dyrbara inventarier och sedan kvittas mot svenska bolagsvinster. I en del fall kan de stora inköpen till och med vara fiktiva, vilket gör effekten ännu tydligare - Norell, Skatteflykt – Internationella kontrollfrågor, SN 1997 s. 678-679.

4 SOU 2001:11⁶⁰

4.1 Bakgrund

Det svenska lagsystemet för beskattning av bolagsinkomster och utdelning från bolag har till sin grund en ekonomisk dubbelbeskattning som följd. Vinsten beskattas först i det rörelsedrivande företaget och sedan vid vinstutdelning hos aktieägaren. I de fall då aktiebolag äger aktier i ett annat aktiebolag kan resultatet bli en så kallad kedjebeskattnings, vilket innebär att en rörelsevinst beskattas flera gånger inom sektorn. För att undvika detta är aktiebolag och de flesta juridiska personer frikallade från skattskyldighet för utdelningar på näringsbetingade andelar. Dessa regler gäller dock inte vid kapitalvinster som uppstår vid en försäljning av näringsandelar. Resultatet blir förkastligt i en del fall. Om vinster exempelvis behålls i bolaget kommer dessa vid en försäljning av aktierna att beskattas trots att dessa kunnat vara skattefria om de delats ut genom utdelning. Problematiken har varit känd sedan länge. Redan 1992 års företagsskatteutredning föreslog i betänkandet ”Omstruktureringar och beskattning” (SOU 1998:1), att beskattning av kapitalvinster i bolagssektorn skulle halveras. Anledningen till att inte hela kapitalvinstbeskattningen slopades var att det då skulle vara lönsamt att utnyttja så kallat ränteavdragsarbitrage som behandlas nedan i Kap 4.4.1. Regeringen gick på utredningens linje, men lämnade inte något förslag på grund av den statsfinansiella kostnaden.⁶¹

Två år senare kom utredningen om vissa företagsskattefrågor i SOU 2001:11 med ett liknande förslag, fast med ett något skärpt innehåll. Anledningen var att finansdepartementet efter nya beräkningar hade kommit fram till att staten tjänade på ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen samt att jämförelsevillkoret sannolikt skulle kunna ersättas av förändrade CFC-regler. Förslaget går ut på ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen på näringsandelar till fullo samt införande av väsentligt skärpta CFC-regler för att på så sätt komma till rätta med utlandsproblematiken eller närmare bestämt möjligheterna till avdrag för räntearbitrage. En förutsättning för avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen angavs dock vara att EU:s uppförandekod inte skulle lägga hinder i vägen.⁶²

4.2 Kort om förslaget

Kärnan av förslaget är att beskattning av näringsbetingade andelar skall avskaffas. Med näringsbetingade andelar menas något annat än enligt de nu

⁶⁰ Ett förslag om skattefrihet för kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar samt en ny skärpt CFC-lagstiftning

⁶¹ Melbi, SN 2001 nr 4, s. 1f.

⁶² Rabe, SN 2001 nr 4, s. 1f.

gällande reglerna. En onoterad andel är t.ex. i det kommande alltid att se som en näringsbetingad andel. Vidare skall en marknadsnoterad andel alltid vara en näringsandel om ägarföretaget innehar andelar med minst 10 procent av rösterna i det ägda företaget, eller att det görs sannolikt att innehavet har anknytning till rörelse som bedrivs i ägarföretaget eller ett närstående företag.⁶³

Utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på utländska aktier skall behandlas på samma sätt som svenska aktier. Definitionen av näringsandelar skall exempelvis också omfatta andelar i utländska motsvarigheter och därför anför utredningen att kravet i IL 24:20 om att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen skall vara jämförlig med den svenska, skall avskaffas. Resultatet av detta kommer enligt utredningen troligtvis bli att svenska skattesubjekt kommer att utnyttja denna skattefrihet till skatteundandraganden.⁶⁴ Som motmedel föreslår därför utredningen en skärpt CFC-lagstiftning.⁶⁵

4.3 De föreslagna CFC-reglerna

4.3.1 Utredningens skäl för en strängare CFC-lagstiftning

I och med ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen vid försäljning av näringsandelar föreligger enligt utredningen en fara för så kallat ränteavdragsarbitrage, eftersom kapitalvinster och utdelningar kommer att kunna tas emot skattefritt. I gällande rätt motverkas denna möjlighet vad gäller utdelning genom kravet på jämförlig beskattning som återfinnes i IL 24:20 och vad gäller kapitalvinstbeskattningen genom att alla kapitalvinster är skattepliktiga i Sverige. Ett exempel av Mattias Dahlberg i SkatteNytt 2001 nr 9 illustrerar det hela väl:

”Antag att ett svenskt företag förväntar sig att gå med vinst under de närmaste åren. Företaget lånar upp kapital som motsvarar de förväntade vinsterna. Låneräntan dras av mot de utfallande vinsterna. De lånade medlen överförs i form av kapitaltillskott till ett lågbeskattat utländskt företag. Medlena förräntas i det utländska företaget. Avkastningen förmedlas i form av utdelning till det svenska moderföretaget. Utdelningen tas emot skattefritt i Sverige på grund av att ett koncernförhållande föreligger (jfr 24 kap. 20 § IL). Eftersom moderföretaget inte beskattas för den mottagna utdelningen blir resultatet att svensk bolagsskatt på hela eller en del av rörelsevinsten

⁶³ SOU 2001:11, s. 154f samt Dahlberg, SN 2001 nr 9, s. 1.

⁶⁴ Mer om detta i kapitel 4.3.1.

⁶⁵ SOU 2001:11, s. 155f.

*växlas mot den låga eller obefintliga skatten hos det utländska dotterföretaget.*⁶⁶

Enligt Krister Andersson, verksam inom Industriförbundet och ansvarig i utredningen att utreda frågan om ränteavdragsarbitrage ur en ekonomisk synvinkel, är ränteavdragsarbitragets negativa inverkan tveksam. Han menar att valutarisker, räntespreddar och andra transaktionskostnader gör lönsamheten med ränteavdragsarbitrage mycket liten. Istället menar han att det är andra icke marknadsmässiga åtgärder som är intressanta. Exempelvis skulle ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen utan systemmässigt avskaffande av ränteavdragsarbitrage skapa kontrollproblem för skatteförvaltningen som inte skulle kunna lösas med rimliga resurser. Även de övriga medlemmarna i utredningen gick på Anderssons linje.⁶⁷

En annan anledning enligt utredningen till att införa skärpta CFC-regler i samband med avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen vid försäljning av näringsandelar är att det annars föreligger en påtaglig risk att reglerna skulle visa sig vara oförenliga med EU:s uppförandekod för företagsbeskattning.⁶⁸

4.3.2 CFC-reglernas utformning och innehåll

4.3.2.1 Allmänt

Förslaget innebär att bruttot av lågbeskattade passiva intäkter CFC-beskattas. Till lågbeskattade passiva intäkter räknas intäkter som beskattas med mindre än 70 % av den svenska bolagsskatten [19,6 %, min anm]. Om intäkten kommer från en stat som finns upptagen på den vita listan och den där är underkastad en normal inkomstskatt behöver ovan nämnda kontrollberäkning inte göras. Skatteunderlaget utgörs av 70 % av de passiva intäkterna till den del de överstiger 10 % av de totala intäkterna.

Som alternativ skall den skattskyldige alltid ha möjlighet att välja CFC-beskattning av hela verksamhetens resultat, då efter den vanliga bolagsskatten på 28 %. Om det inte kan utredas om förutsättningarna för CFC-beskattning föreligger och det inte framstår som osannolikt att dessa förutsättningar finns, måste en delägare i en utländsk juridisk person som inte är marknadsnoterad, ta upp en schablonintäkt till beskattning.⁶⁹

⁶⁶ Det är möjligt att genomföra ränteavdragsarbitrage även genom att avyttra andelar i dotterföretag istället för att ta emot vinsten i form av utdelning.

⁶⁷ SOU 2001:11, s. 127.

⁶⁸ SOU 2001:11, s. 128.

⁶⁹ SOU 2001:11, s. 220.

4.3.2.2 Personer som omfattas⁷⁰

CFC-beskattnings skall kunna ske hos en skattskyldig fysisk eller juridisk person, som tillsammans med skattskyldiga personer i intressegemenskap direkt eller indirekt genom icke skattskyldiga utländska juridiska personer innehar andelar i en utländsk juridisk person med minst 10 % av kapitalet vid utgången av året före taxeringsåret. Andelsinnehavet knyts således endast till kapitalandelen i företaget och tar således inte hänsyn till röstinnehav. Det nuvarande kontrollvillkoret om att minst 50 % av rösterna skall kontrolleras av obegränsat skattskyldiga skall slopas. Nytt är också att beskattning även kan ske av inkomst hos utländska företag som en svensk fysisk eller juridisk person äger indirekt genom ett eller flera utländska företag. Indirekta äganden skall utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led i ägarkedjan. Om det finns flera svenska företag i en kedja, blir det företag som ligger närmast den utländska juridiska personen, som skall CFC-beskattas.

Två personer skall anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning
2. den ena personen är en fysisk person och den andre en juridisk person och personerna skulle ha varit i intressegemenskap med varandra enligt 1 om båda hade varit juridiska personer, eller
3. personerna är närstående fysiska personer.

Alla närstående personer skall anses utöva ett gemensamt inflytande. Vidare skall närstående till en fysiska person anses vara i intressegemenskap med en juridisk person om den fysiska och den juridiska personen är i intressegemenskap. Vidare skall dessutom om en delägare är begränsat skattskyldig i Sverige, andelarna i en utländsk juridisk person som innehas direkt av delägaren vara knutna till ett fast driftställe i Sverige. Om andelarna ägs indirekt, skall detsamma gälla beträffande de andelarna i ägarkedjan som ägs direkt av delägaren.

4.3.2.3 Lågbeskattade passiva intäkter

Som intäkter av passiv verksamhet skall anses:

1. mottagen utdelning, om den skulle ha varit skattepliktig om den erhöles av ett svenskt aktiebolag,
2. mottagen ränta på andra fordringar än fordringar för varor och tjänster som den utländska juridiska personen sålt till köpare som inte är i intressegemenskap med personen,
3. ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,

⁷⁰ I princip hela detta kapitel är hämtat och till stora delar identiskt med förslaget i SOU 2001:11, s. 200. Något citattecken har dock inte använts, då inga delar helt är tagna från texten.

4. ersättning på grund av överlåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
5. en positiv skillnad mellan kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper, om dessa skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om de gjorts av ett svenskt aktiebolag, och
6. ersättning på grund av överlåtelse av andra värdepapper än sådana som avser fordringar som anges vid 2, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhöles av ett svenskt aktiebolag.

Denna uppräknin g har utformats på ett relativt uttömmande sätt. Att inkomsterna är lågbeskattade innebär att de inte beskattas, eller beskattas enligt regler som resulterar i en beskattning som är lägre än den beskattning som skulle skett om 70 % av intäkterna utgjorde överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag. Ett andra krav är att de passiva intäkterna överstiger 10 % av såväl personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under beräkningsperioden och den föregående beräkningsperioden.⁷¹

4.3.2.4 Presumptionsregeln/Vita listan

Ett andra alternativ för att en beskattning inte skall ses som lågbeskattad, är att denna omfattas av den så kallade presumptionsregeln. Enligt denna skall intäkter av passiv verksamhet inte anses lågbeskattade, om:

- den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på en vit lista, och
- intäkterna har uppkommit i en verksamhet i den staten eller i en annan stat som är upptagen på listan, och
- intäkterna skall ha beskattats med den inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga

Samtliga villkor måste vara uppfyllda för att regeln skall tillämpas. Listan kan därför leda till ganska märkliga resultat. Exempelvis kan ett företag som hör hemma i en stat som finns upptagen på den vita listan, ses som inte underkastad en ur svensk synvinkel acceptabel beskattning, då det ytterligare kravet om att intäkterna har beskattats med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den staten, inte är uppfyllt.⁷²

Enligt förslaget⁷³ är följande faktorer avgörande för om en avtalsstat inte skall upptas i förslaget till en ny vit lista.

⁷¹ SOU 2001:11, s. 219.

⁷² www.zedir.se, s. 3.

⁷³ SOU 2001:11, s. 213.

- avtalsstaten tillämpar en lägre bolagsskatt än 70 % av den svenska bolagsskatten såvitt avser intäkter av passiv verksamhet [19,6 %, min anm]
- avtalsstaten har förmånliga regler för beräkning av skatteunderlaget, vilket påverkar beskattningen av passiv verksamhet på ett sätt som inte är förenligt med att dessa skall beskattas med 19,6 % eller mer i skatt.

Själva prövningsförfarandet skall Riksskatteverket ha hand om. Deras uppgift kommer att bli att följa utvecklingen och vid behov lämna förslag till ändring av listan.

Listan upptar idag samtliga de avtalsländer med vilka Sverige slutit dubbelbeskattningsavtal, med undantag för 18 länder. Anledningen till att så många stater undantas är att möjligheterna att undanta stater i uteslutningsartiklar begränsats i och med borttagandet av rekvisitet ”...under förutsättning att personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten...”, som idag finns i IL 6:10. Att helt bortta länder från listan kvarstår därför som det enda alternativet. Det som framförallt motiverar borttagandet av länder från listan är offshorelagstiftningar eller låg skattesats.⁷⁴

4.3.2.5 Skadlig skattekonkurrens - särskilt skattegynnad aktiv verksamhet

Avsikten med förslaget är att de huvudsakligen skall träffa intäkter av passiv verksamhet. I förslaget diskuteras dock att även aktiv verksamhet skall kunna angripas. De tänkta fallen är de så kallade skadliga skattekonkurrensfallen, där industriländer erbjuder särskilda skattelättnader för att locka till sig tillverkningsverksamhet.⁷⁵ Trots intresset för frågan valde utredningen att inte lägga fram något förslag utan valde att avvakta och se lite grann på den kommande utvecklingen inom OECD:s arbete, samt resultatet av sloandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar.⁷⁶

4.3.2.6 Metoder och regler vid beräkning av inkomster i den utländska juridiska personen

Precis som enligt de nuvarande reglerna skall den utländska juridiska personens resultat beräknas enligt svenska regler, som om bolaget var ett svenskt aktiebolag. Vidare gäller utgången av året närmast före taxeringsåret som bedömningstidpunkt och delägaren skall endast beskattas för så stor del som motsvarar hans andel i företaget. Intäkterna skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, även i fråga om fysiska personer som i övrigt inte bedriver någon näringsverksamhet.

Inkomster som beskattas är lågbeskattade passiva inkomster som överstiger 10 % av den utländska juridiska personens totala intäkter. Enligt förslaget

⁷⁴ SOU 2001:11, s. 212ff.

⁷⁵ Dessa regler är dock inte tänkta att tillämpas på utvecklingsländer.

⁷⁶ SOU 2001:11, s. 216f samt Rabe, SN 2001 nr 4, s. 5.

skall en intäkt anses som lågbeskattad om denne är föremål för en beskattning som är lägre än om 70 % av intäkterna utgjorde överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.

Enligt förslaget huvudregel beskattas bruttointäkter på ett speciellt sätt. Avdrag medges inte för till intäkterna hänförliga kostnader. Inte heller medges avräkning för utländsk skatt som varit hänförliga till intäkterna. Av denna anledning skall endast 70 % av överskjutande lågbeskattade passiva intäkter tas upp till beskattning hos delägaren. Om kostnaderna i ett företag är höga eller i alla fall något högre än det normala, leder huvudregeln till en alltför hög beskattning. Därför kompletteras huvudregeln med en alternativregel innebärande att den skattskyldige alltid skall ha rätt att välja CFC-beskattning av hela verksamhetens resultat under förutsättning att detta kan beräknas tillförlitligt och verksamheten gått med vinst. Skattesatsen är i dessa fallen 28 % och inte 70 % av 28 %.⁷⁷ En avräkning skall dessutom ske genom att nedsättning sker av statlig och kommunal inkomstskatt med så stor del utländsk skatt som betalats av företaget. Denna avräkning medges inte vid tillämpning av huvudregeln, då bruttobeskattning av intäkterna sker. Själva beräkningen sker från kvarstående svensk skatt på grund av taxering det år som överskottet tas upp som intäkt.⁷⁸

Slutligen kan sägas att inte heller förslaget nämner något om vilka allmänna regler som skall tillämpas vid den löpande beskattningen av delägaren. Snarare förhåller det sig så att förslaget exkluderar bestämmelser i inkomstskattelagen som inte skall tillämpas. Förmodligen är meningen därför att även den praxis som vuxit fram, även fortsättningsvis skall ge vägledning på området.

⁷⁷ SOU 2001:11, s. 220.

⁷⁸ SOU 2001:11, s. 225f samt Rabe, SN 2001 nr 4, s. 6.

5 CFC-reglerna – förenliga med skatteförmågeprincipen och en neutral beskattning?

5.1 Allmänt

Att beskattas med stöd av CFC-reglerna innebär en årlig svensk löpande delägarbeskattning med innebörden att delägaren årligen beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av bolagets inkomst, beräknat enligt svenska regler. Resultatet av en tillämpning blir att en svensk person kan bli delägarbeskattad för inkomster i ett utländskt bolag, trots att han i princip inte har något inflytande över inkomsterna och kanske inte ens fått del av dessa genom någon utdelning eller liknande. En av huvudfrågorna i detta kapitel är om CFC-reglerna därmed är förenliga med skatteförmågeprincipen. Frågeställningen ställs på sin spets i och med den starka kopplingen som finns mellan kontantprincipen och skatteförmågeprincipen.

Definitionen av skatteförmågeprincipen kan i doktrin vara olika. Som grund kan sägas att skatteförmåga alltid bör grundas på inkomst. Men även subjektiva faktorer hos den skattskyldige, såsom försörjningsbörda, sjukdom och arbetslöshet bör vägas in.

En andra fråga i kapitlet är om en tillämpning av CFC-reglerna leder till en neutralitet i beskattningen mellan inkomster från investeringar i utländska juridiska personer och investeringar i inhemska bolag? CFC-reglernas huvudsyfte är att verka som en skatteflyktslagstiftning. Uppgiften att upprätthålla skatteneutralitet, är däremot inte enligt alla i doktrin lika säker. Det finns ett flertal definitioner av begreppet ”neutralitet”. I det följande ser jag definitionen som uppfyllt om två investeringsalternativs resultat är så lika efter beskattning, att det inte påverkar de ekonomiska aktörernas beslut och beteende på marknaden.⁷⁹

5.2 CFC-reglerna – förenliga med skatteförmågeprincipen?

Inledningsvis kan sägas att en delägare till ett utländskt bolag skall bli beskattad löpande för bolagets inkomst om denna ger honom ökad skatteförmåga. Ökad skatteförmåga innebär att delägaren får ökad behovstillfredsställelse.⁸⁰ För att ett utländskt bolags inkomster skall ge dess delägare ökad skatteförmåga och därmed ökad behovstillfredsställelse, skall delägaren dis

⁷⁹ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 165.

⁸⁰ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 204.

ponera över inkomsten och rent faktiskt få ut en del av inkomsten, genom antingen utdelning eller någon annan inkomst.

Att utöver de ovannämnda fallen omfatta även andra situationer och säga att skatteförmågan ökat bara för att man exempelvis genom tillgångar överförda till ett utländskt bolag disponerar över framtida avkastning, är enligt mig inte förenligt med den allmänt vedertagna skatteförmågeprincipen. Inte heller bör en fysisk delägars skatteförmåga anses ha ökat bara för att denna självmant avstått från att besluta om utdelning.⁸¹ Anledningen är att skatteförmågan endast i de fall då ett kapitalbelopp rent faktiskt utfaller till delägaren skall anses ökat. En förutsättning för att en delägare skall kunna besluta över det utländska bolagets inkomster och på så sätt rent faktiskt få del av inkomster i bolaget, är att han förfogar över dessa inkomster. För att delägaren skall anses förfoga över utdelning eller liknande vinstdispositioner som ger ökad skatteförmåga krävs att denne kontrollerar bolaget. Normalt krävs mer än 50% av rösterna för att en person skall anses kontrollera ett bolag. Inget krav finns bland CFC-reglerna om att den enskilde delägaren skall kontrollera bolagets vinstdisposition, för att bli löpande beskattad. Resultatet blir att inkomster som inte står till delägens förfogande omfattas av beskattningen. En brist föreligger därför i lagstiftningen.

Skatteförmågan är, som framkommer ovan, starkt kopplad till betalningsförmågan, eftersom den skattskyldige skall betala den skatt som denne blir skyldig på grund av sin ökade skatteförmåga. I de fall då CFC-reglerna leder till en löpande beskattning för en fiktiv inkomst kan resultatet bli att denne har betalningsoförmåga att erlägga skatten. Om delägaren inte kontrollerar bolagets vinstdisposition kan han inte mot de övriga hävda att bolaget skall dela ut inkomster till honom så han kan betala skatten. Har delägaren inte andra likvida medel kan han inte betala skatten.

Slutligen kan det ovan framkomna sammanfattas med att CFC-reglerna inte tar hänsyn till den enskilde delägens betalningsförmåga att erlägga skatt. Bristen ligger främst i det att delägaren inte i alla CFC-beskattningsfall kontrollerar bolaget eftersom något sådant rekvisit inte uppställs.

5.3 CFC-reglerna – En neutral beskattning?

5.3.1 Kapitlexport- och kapitalimportneutralitet

Vid en bedömning där uppgiften är att analysera om neutralitet föreligger mellan olika investeringsalternativ kan en jämförelse göras med utgångspunkt i antingen bolagsstaten eller delägarstaten. Jag har i det följande valt det sistnämnda fallet.

⁸¹ Wenehed har i sin avhandling i kap 6 tolkat skatteförmågeprincipen väldigt vitt - Jfr Silverberg, SN 2001 nr 3, s. 4.

En neutral beskattning innebär att avkastning från investeringar gjorda av delägaren blir lika beskattade hos delägaren oberoende om de är gjorda i delägarstaten eller i annan stat. Denna neutralitet kallas kapitalexportneutralitet. Den praktiska innebörden är att investerarens hemviststat i skattehänseende skall likställa nationella och internationella investeringar, så att skatten vid samma avkastning är den samma. En förutsättning för att kapitalexportneutralitet skall råda är att utdelningsinkomster från utländska bolag beskattas hos delägaren med indirekt kredit.⁸²

Kapitalimportneutralitet å andra sidan, föreligger mellan avkastning från utländska och inhemska investeringar i bolagsstaten oberoende var delägaren har hemvist. För att uppnå denna neutralitet kan resultatet bli det att delägarstaten avstår att beskatta utdelning från utländskt bolag eftersom beskattning av utländska utdelningar i delägarstaten försvårar för bolagsstaten att beskatta avkastning från bolag lika, oavsett var investeraren har hemvist. En löpande kapitalbeskattning skulle av samma skäl motverka en strävan om att uppnå kapitalimportneutralitet.⁸³

I det följande avses med en neutral beskattning, kapitalexportneutralitet.

5.3.2 Delägarens investeringsalternativ

Delägaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person, hemmahörande i delägarstaten.

Som redan tidigare nämnts är oftast såväl den fysiska som den juridiska personens syfte med investeringar i utländska juridiska personer att under i alla fall en period kunna betala en lägre skatt på avkastningen från sina investeringar. Detta kapital återinvesteras inte sällan och ger en högre avkastning, än om en avkastning från en direktinvestering återinvesteras.

Resultatet av att bolaget ses som ett CFC-bolag blir en löpande beskattning, vilken skall jämföras med en vanlig kapitalbeskattning vid en inhemsk investering. Rent effektmässigt är den löpande beskattningen betydligt strängare än den vanliga bolagsskatten och kapitalbeskattningen som tillämpas på delägare som är bolag respektive fysiska personer vid nationella investeringar först när en verklig utdelning sker. Dessutom har utöver den svenska delägarskatten oftast en utländsk skatt betalats för vilken ingen avräkning medges i Sverige. Av denna anledning leder CFC-reglerna inte till en neutral beskattning. Men kanske inte heller syftet är det fullt ut. Syftet anges i förarbetena och förslaget vara att neutralisera de skatte fördelar som uppkommer men frågan är om detta verkligen skall göras till punkt och pricka?!

⁸² Fensby, SN 1996, s. 244.

⁸³ Fensby, SN 1996, s. 244.

5.3.2.1 Fysisk person

Den fysiske personens möjlighet att investera i ett utländskt bolag är att antingen investera direkt eller genom ett inhemskt bolag. Valet av investering styrs till stor del av den förväntade skattekonsekvensen som de olika alternativen ger upphov till. Vid en bedömning av olika alternativ är det mycket som spelar in och påverkandegraden varierar beroende på det valda investeringsalternativet.

Vid en direkt investering är investeringsperiodens längd, från beskattningssynpunkt oväsentlig eftersom avkastningen löpande blir beskattad och det återinvesterade beloppet motsvarar avkastningen efter skatt. Vid en investering genom ett bolag får däremot investeringsperioden betydelse för nettoavkastningens storlek. I ett sådant fall blir avkastningen beskattad i bolaget med lägre skatt, än vad som är fallet om delägaren erhåller avkastningen direkt och ett större belopp kan återinvesteras. Beroende på om delägaren blir beskattad och i så fall i vilken utsträckning han får göra avräkning av skatten tar det olika lång tid, tills det att den ökade avkastningen i bolaget kompenseras för den ekonomiska dubbelbeskattning som uppstår.

Den intressanta frågan är om CFC-reglerna ger en neutral beskattning av avkastning från investering genom utländskt bolag och avkastning från direktinvestering gjord av fysisk person. Här bör den internationella investeringen jämföras med motsvarande nationella utdelning, vilket blir enligt följande:

Delägarstaten beskattar delägaren löpande samtidigt som det utländska bolaget CFC-beskattas i hemstaten. Dessa två skall tillsammans jämföras och vara lika stora som den skatt, som skulle ha belastat delägaren i delägarstaten vid en direkt investering.

För att sådan fullständig neutralitet som ovan behandlats skall uppnås, måste antingen bolagsstaten avstå från att beskatta inkomsten, eller delägarstaten avräkna skatten erlagd av det utländska bolaget. Det sistnämnda alternativet kallas indirekt kredit och är oftast det som tillämpas i sådana situationer. I Sverige tillämpas dock inte denna metod. Inkomsten blir därför ekonomiskt dubbelbeskattad utan någon lättnad för skatten erlagd i den utländska juridiska personen. En neutralitet i beskattningen föreligger således inte.

Investerar delägaren via ett inhemskt bolag uppnås inte heller någon neutralitet. Anledningen är även här att de svenska reglerna inte medger avräkning. Två exempel åskådliggör det hela på ett bra sätt:

- Tillämpas den så kallade imputationsmetoden, innebärande att aktieägaren får tillgodoräkna sig bolagets skatt på de utdelade inkomsterna, skulle CFC-reglerna om de medgav avräkning för den utländska skatten vara lika de nationella reglerna, som gäller för delägarbeskattning av utdelning från inhemska bolag.

- Om delägaren istället skulle beskattas enligt den klassiska metoden och CFC-beskattningen medgav kostnadsavräkning för den utländska bolagsskatten, skulle beskattningsmetoderna, som används vid beskattning av avkastningen från dessa två investeringsalternativ, gett lika resultat.⁸⁴

5.3.2.2 Juridisk person

Investeringsalternativen för en delägare som är en juridisk person att investera i ett utländskt bolag, är att investera direkt eller investera i ett inhemskt bolag. Som direkt investering ingår också alternativet att avstå från att göra en transaktion exempelvis när företaget avstår från att göra transaktioner mellan närstående och tredje man, då dessa befinner sig i annan stat än det utländska bolaget.

Att investera via ett inhemskt bolag ger i flertalet fall samma skattemässiga effekt som en investering direkt. Anledningen är att det investerande bolaget, när de ska få kapital i någon form av det inhemska bolaget oftast får det genom utdelning. Utdelning på aktier som är näringsbetingade, är skattefria för det mottagande bolaget. Att uppskjuta utdelning från det utländska bolaget av CFC-inkomster när delägaren är befriad från skatt på utdelning är därför inte lönsamt. En lägre skattesats i det utländska landet ger dock en skattemässig vinst om man överför inkomsterna dit. Detta gör det motiverat att trots allt CFC-beskatta juridiska personer trots att utdelningsinkomster är skattebefriade hos delägaren.

För att en neutralitet skall uppnås gäller samma förutsättningar som för fysiska personer - Den juridiska personens skatt skall motsvara den skatt denne skulle ha erlagt i delägarstaten om den juridiska personen erhållit inkomsten direkt. För att denna likhet i beskattningen skall kunna uppnås måste antingen bolagsstaten avstå från beskattning eller en indirekt kredit medges, vilket Sverige inte gör.⁸⁵

⁸⁴ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 168ff.

⁸⁵ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 178ff.

6 CFC-lagstiftningens internationella utsträckning

6.1 Allmänt

En tillämpning av de svenska CFC-reglerna innebär som redan tidigare påpekats en form av utsträckt beskattningsrätt för Sverige. Det utländska bolaget är ett skattesubjekt i bolagsstaten och har inte på liknande sätt någon anknytning till Sverige. Det enda är att delägaren har sin hemvist här. Även situationer där dubbelbeskattningsavtal reglerar vilket land som skall ha beskattningsrätt har inflytande på den internationella beskattningsrätts utsträckning. Exempelvis tillåter en del avtal att bolagets inkomster endast får beskattas i den stat där bolaget har sin hemvist. Är då en löpande delägarbeskattnings av fiktiva utdelningar från utländska juridiska personer att se som stridande mot det ingångna avtalet?

Förenligheten mellan CFC-reglerna och EG-fördraget är ytterligare en intressant aspekt. Alla friheter, men främst den fria etableringsrätten samt den fria rörligheten av kapital, knyter på ett eller annat sätt an till de svenska CFC-reglerna. Båda friheterna ger en rätt för fysiska och juridiska personer att fritt kunna etablera sig inom unionen, samt fritt skicka och emotta kapital. Frågan är då om de svenska CFC-reglerna på något sätt begränsar dessa möjligheter.

6.2 CFC-reglerna och dubbelbeskattningsavtal

6.2.1 Inledning

Ett dubbelbeskattningsavtals huvudsakliga syfte är att hindra att dubbelbeskattnings uppstår vid transaktioner mellan avtalsstater. OECD har utformat ett modellavtal vars uppgift är att stå som modell för tecknanden och underhållande av dubbelbeskattningsavtal. En CFC-beskattnings kan resultera i både det som kallas ekonomisk och juridisk dubbelbeskattnings. Med det förre menas att en beskattnings sker av både bolaget och dess ägare, medan det senare omfattar situationer där samma inkomst beskattas två gånger hos samma skattskyldig. OECD:s modellavtal behandlar båda fallen. I det följande kapitlet kommer frågan i vilken utsträckning dubbelbeskattningsavtal påverkar CFC-lagstiftningen i Sverige att diskuteras.

Enligt Dahlberg, bygger OECD-avtalet på principen om ”tax deferral”, vilken innebär att en stat endast kan beskatta vinstmedel som tillfaller ett utländskt skattesubjekt, efter det att vinsten har vidareförmedlats till de i den staten hemmahörande delägarna. Med grund i detta står de svenska CFC-

reglerna vid en första anblick i strid med denna bestämmelse eftersom svenska delägare enligt reglerna beskattas löpande trots att vinsten inte vida-reförmedlats på något sett.⁸⁶

En uppdelning mellan artikel 7, och artikel 10 och 11 har i detta kapitel gjorts, vilket är att jämföra med Weneheds metod, nämligen att göra en åtskillnad mellan vanlig inkomst hänförlig till rörelse och annan inkomst i form av utdelning.⁸⁷ Eftersom i princip alla skatteavtal som Sverige ingått med andra stater grundas på OECD:s modellavtal, har jag valt att använda mig av detta i det följande.

6.2.2 Artikel 7 i OECD:s modellavtal

Art 7 i OECD:s modellavtal reglerar inkomst av rörelse. I denna artikels första punkt stadgas:

”Inkomst av rörelse, som företag i en avtalslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.”

Av stadgandet kan utläsas att en stat där bolaget inte har sin hemvist eller fast driftställe inte skall få beskatta. Resultatet av detta blir vid en första anblick att en löpande beskattning av delägaren skall anses strida mot avtalet. Ett uttalande i kommentaren till modellavtalet artikel 1, punkt 22 och 23⁸⁸ talar dock för motsatsen. Enligt detta är en stor majoritet av OECD:s medlemsländer av den uppfattningen att en sådan beskattning inte kan anses stå i strid med avtalet, eftersom denna lagstiftning utgör en del av de inhemska reglerna. Frågan är då hur detta uttalande skall tolkas? Om man ser kritiskt på det hela kan man säga att medlemsländerna inte i det fallet gjort någon direkt tolkning av avtalet i kommentaren, utan snarare mer genom en deklARATION visat vad de har för uppfattning. Uttalandet bör därför enligt mig inte väga särskilt tungt.⁸⁹

Wenehed har i sin avhandling tolkat avtalet och framhåller att det är bolagets inkomst av rörelse som beskattas i Sverige när en delägarbeskattning

⁸⁶ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 314f.

⁸⁷ Wenehed, CFC-lagstiftning, Kap 3.3.1. Wenehed har fått en hel del kritik vad gäller hans argument på detta område. Bl.a. Silverberg har i sin bokanmälan i SN nr 3, 2001, sagt att Wenehed har dragit för snabba slutsatser och att analysen sammantaget borde ha förts längre fram. För att få med det allra mest väsentliga samtidigt som inget viktigt utelämnas har jag på detta område studerat Weneheds avhandling i ljuset av Silverbergs kommentarer och förslag. Även Dahlbergs avhandling ”Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag” har tillsammans med hans artikel i SN nr 9 2001 varit till stor hjälp.

⁸⁸ OECD 1992.

⁸⁹ Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, s. 324.

tas ut, trots att det inte är bolaget som beskattas utan delägaren. Därför menar han att CFC-reglerna inte är förenliga med denna artikel.⁹⁰

Silverberg väljer att gå en annan väg. Han menar att huvudsyftet med artikel 7 främst är att ange under vilka förutsättningar som källstaten får beskatta inkomst av rörelse och detta har menar han inget med CFC-beskattning att göra. Något hinder föreligger således inte för att inkomster i det utländska bolaget som genom utdelning kommer till delägaren i Sverige, beskattas här. Och om detta är tillåtet måste dessutom en tidigareläggning av beskattningen anses som legitim.⁹¹ Något som talar mot den nu redogjorda ståndpunkten är 1998 års Skattekonnkurrensrapport, utfärdad av OECD. Där anförs att OECD är väl medvetna om den konflikt som identifierats mellan CFC-reglerna och artikel 7 i avtalet, men säger man, detta är ännu inte diskuterat.⁹²

Sammantaget kan sägas att rättsläget är oklart vid frågan om reglerna skall anses strida mot artikel 7 i modellavtalet. Många argument både för och emot en förenlighet har ovan anförts. Två stora frågor finns enligt min mening. Först vems inkomst det är som skall anses bli beskattad av CFC-reglerna, bolagets eller delägarens. Om det är bolagets, så strider denna klart mot artikeln. Är det däremot delägarens, regleras överhuvudtaget inte situationen i artikeln, med följderna att en CFC-beskattning skall godtas. Enligt min mening är det klart att det är delägaren som beskattas. Den andra frågan är om en CFC-beskattning överhuvudtaget omfattas av artikeln, vilket jag inte anser den göra. Enligt mig reglerar artikeln endast under vilka förutsättningar källstaten får beskatta. CFC-beskattningen omfattas därför inte av artikeln. Då området inte prövats av domstol och inte heller behandlats särskilt mycket i doktrin, finns det dock inget klart svar på frågan.

6.2.3 Artikel 10 och 11 i OECD:s modellavtal

Punkt 38 i kommentaren till modellavtalet uttrycker att CFC-inkomster som består av flera olika delar som exempelvis utdelning, ränta och royalty skall behandlas var för sig och beskattas enligt artiklarna 10-12.

Modellavtalets artikel 10 behandlar beskattning av utdelning. Första punkten säger att det är mottagarens hemviststat som tillerkänns beskattningsrätten, vilket direkt strider mot CFC-reglerna. Vidare sägs i kommentaren till artikel 10⁹³, att en delägare är skattskyldig för en utdelning först när denna delas ut från bolaget. Inom parentes görs dock följande reservation: "...bortsett från bestämmelser i vissa länders lagstiftning om beskattning av icke utdelad

⁹⁰ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 96f.

⁹¹ Silverberg, SN 2001 nr 3, s. 6.

⁹² Paragraf 123 i Skattekonnkurrensrapporten.

⁹³ Inledande anmärkningar, p3.

vinst i särskilda fall”. Vad som riktigt menas med detta är lite oklart. Klar är dock att bestämmelsen i viss mån öppnar dörren för en CFC-lagstiftning.⁹⁴

På ytterligare ett annat ställe ger modellavtalet uttryck för att CFC-beskattnings på icke utdelad vinst möjligen är acceptabel. I artikel 10 punkt 5 sägs nämligen att delägarstaten enligt huvudregeln inte får ta ut skatt på bolagets icke utdelade vinst, även om denna helt eller delvis utgörs av inkomst som uppkommit i delägarstaten. Detta skall enligt kommentaren till punkt 5 (p.37) dock inte gälla hemvistbeskattnings enligt CFC-lagstiftning. Haken är dock att punkten endast avser beskattnings av bolaget och inte av andelsägaren. Därför är artikeln något oklar.

Ett ännu mer tungt argument, som Silverberg för fram, är att en avtalslutande stat som anser att den andre staten infört en intern lagstiftning som strider mot avtalet, skall avge en protest till den andra staten. Protesten skall avges omedelbart efter det att staten fått kännedom om avtalsbrottet. Någon sådan har varken avgivits eller av Sverige emottagits av annan stat.⁹⁵

Artikel 11 behandlar ränteinkomster. Artikeln är enligt Silverberg ofullständig och inte särskilt klargörande över vad som gäller vid just CFC-ränteinkomster. Ett måste är, att i varje enskilt fall analysera bestämmelserna. Exempelvis p1, tar endast sikte på att någon i delägarstaten – delägaren eller annan – har erhållit ränta på en fordran som vederbörande har på CFC-bolaget. Situationer som hur bolagets ränteinkomster av fordringar på någon i bolagsstaten i delägarstaten eller tredje land skall behandlas enligt avtalet oberoende av om ränteinkomsten betalas ut till delägaren eller inte, regleras däremot inte.⁹⁶

Wenehed argumenterar på motsatt vis och menar att CFC-ränteinkomster visst skall omfattas av artikeln. Till stöd för sina argument redogör han för ett engelskt rättsfall, som enligt honom bedömts felaktigt.

Rättsfallet gällde ett engelskt bolag som erlade räntor till sitt holländska dotterbolag. Dotterbolaget var enligt engelsk rätt ett CFC-bolag. I dubbelbeskattningsavtalet mellan England och Holland fanns en bestämmelse som motsvarar artikel 11 i modellavtalet och därför skulle räntan beskattas i Holland. Den stora frågan var då sen om bolagets inkomst kunde CFC-beskattas hos det engelska moderbolaget. Court of Appeal, fann att det kunde de göra. Inkomsterna betecknades som ränta endast då den utgjorde betalning för lånet till dotterbolaget i Holland. Vid CFC-tillämpningen ansågs den däremot som en inkomst i det holländska bolaget, och skulle därför fördelas på delägarna som en CFC-inkomst.⁹⁷

⁹⁴ Silverberg, SN 2001 nr 3, s. 6f.

⁹⁵ Silverberg, SN 2001 nr 3, s. 7.

⁹⁶ Silverberg, SN 2001 nr 3, s. 6.

⁹⁷ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 101f.

Wenehed menar att avgörandet strider mot principen ovan om att varje inkomst skall behandlas för sig. En inkomst kan, menar han, inte förlora sin karaktär av ränta utan att strida mot principen. Däremot skulle räntan mycket väl kunnat ändra karaktär om Storbritannien hade tillämpat metoden att betrakta CFC-inkomsten som en fiktiv utdelning. Anledningen är att utdelningen trots dess fiktiva karaktär är en verklig sådan i beskattningshänseende hos delägaren. Men, säger Wenehed, behandlas den fiktiva utdelningen som ”annan inkomst” enligt artikel 21 skall den endast beskattas i bolagsstaten och kan därmed inte bli löpande beskattad i delägarstaten.⁹⁸

Silverberg, menar precis som Court of Appeal att artikel 11 endast ger Holland beskattningsrätt för ränteinkomster som det holländska bolaget uppburit och lägger inte hinder i vägen för att beskatta delägarna enligt CFC-metoden. Jag håller med om detta. Att dessutom behöva göra en åtskillnad mellan beskattning enligt handelsbolagsmodellen och en fiktiv utdelning skulle vara märkligt då det endast är två olika tekniker för att beskatta samma inkomst.⁹⁹

Sammantaget är förenligheten mellan CFC-reglerna och artikel 10 och 11 betydligt mer säker i jämförelse med artikel 7. Enligt mig skulle en domstol vid en framtida prövning av artikel 10 finna att denna var förenlig med CFC-reglerna. Anledningen är att det i princip endast finns argument för en förenlighet. Det enda som talar mot är att artikel 10 p 5 endast behandlar beskattning av bolaget och inte beskattning av delägaren. Möjligen omfattas även de sistnämnda. Området är dock obehandlat. Oavsett utgång vid en framtida prövning torde de övriga argumenten väga tyngre än detta ensamma. Vidare skulle troligtvis CFC-reglerna inte anses som stridande mot artikel 11 i modellavtalet. Huvudorsaken är enligt min mening den att CFC-beskattningsfallen överhuvudtaget inte skall omfattas av räntebestämmelsen och således kan dessa regler inte anses som stridande.

6.3 CFC-reglerna och EG-rätten

6.3.1 Allmänt

Till grund för den inre markanden ligger de fyra grundläggande friheterna: fri rörlighet för arbetstagare, fri rörlighet för tjänster och varor, fri rörlighet för kapital samt etableringsfriheten. Restriktionsförbudet skyddar mot inskränkningar i dessa friheter. Enligt EGD:s praxis får dessa friheter inte begränsas genom bl.a. nationella regler avseende direkt skatt. Frågan uppkommer därför om CFC-reglerna står i överensstämmelse med friheterna.

En löpande CFC-beskattning av delägarna i Sverige innebär i en del fall att etablering av utländska bolag försvaras genom att olika möjligheter begränsas

⁹⁸ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 102f.

⁹⁹ Silverberg, SN 2001 nr 3, s. 8.

sas. Av denna anledning kan reglerna i en del situationer ses som hinder mot restriktionsförbuden i EGF. Alla inskränkningar behöver inte alltid resultera i att lagstiftningen som orsakar en inskränkning inte får tillämpas. Är inskränkningen objektivt godtagbar är det möjligt att upprätthålla lagstiftning som innebär en inskränkning.¹⁰⁰

De restriktionsförbud som kan bli aktuella vid en CFC-lagstiftning är förbud mot inskränkning av etableringsfriheten (Art 43 och 48 EGF), samt förbud mot hinder för den fria rörligheten av kapital (Art 56 EGF). Ännu så länge har EG-domstolen inte prövat om tillämpningen av någon medlemsstats CFC-lagstiftning strider mot någon av dessa friheter i EGF. Enligt Wenehed finns det baserat på avgöranden från EG-domstolen i närliggande fall skäl att tro att CFC-lagstiftningen skulle medföra inskränkningar av de båda friheterna.¹⁰¹

6.3.2 CFC-reglerna – En inskränkning av etableringsfriheten?

Enligt Artikel 43 EGF skall fri etableringsrätt råda inom gemenskapen. Med etablering avses integrering i en nationell ekonomi.¹⁰² Innebörden av detta är att en stat varken öppet eller dolt kan diskriminera en annan medlemsstats medborgares¹⁰³ rätt att etablera sig på denna stats territorium. EGD har i Gebhard-målet förklarat att etableringsfriheten inte bara innehåller ett diskrimineringsförbud utan även ett förbud mot andra hindrande åtgärder.¹⁰⁴ Denna rätt gäller enligt Daily Mail-målet såväl delägarstaten som bolagsstaten.¹⁰⁵ Därmed kan EG-domstolen numera bedöma även huruvida restriktioner föreligger i delägarstaten mot etablering i annan medlemsstat.

Vid en CFC-beskattnings har CFC-bolagets etableringsland en avgörande betydelse vid frågan om delägarstatens beskattning. Anledningen är den att en delägare blir löpande beskattad endast om bolaget är ett CFC-bolag, vilket det är om bolagets inkomster beskattas på viss sätt i det utländska landet. Om det utländska bolaget däremot inte har någon CFC-inkomst blir bolagets inkomster inte löpande beskattade, utan delägaren beskattas först när denne får utdelningen.¹⁰⁶ Dessutom blir skattesatsen sammantaget i CFC-fallet i princip alltid högre. Resultatet av detta är att den svenska CFC-beskattnings i alla fall indirekt/dolt hindrar svenska bolag att etablera sin verksamhet i länder som omfattas av vår CFC-lagstiftning, p.g.a. att bolaget då träffas av den stränga svenska CFC-beskattnings. I de fall då det önskade etableringslandet är ett land inom unionen, är de svenska reglerna klart

¹⁰⁰ Dahlberg, SvSkT 2001/9, s. 830.

¹⁰¹ Ståhl-Österman, EG-skatterätt, s. 124f.

¹⁰² Dahlberg, SvSkT 2001/9, s. 829.

¹⁰³ Enligt art 48 EGF skall ett bolag jämföras med medborgare.

¹⁰⁴ Mål C-55/94 Reinhard Gebhard.

¹⁰⁵ Punkt 16 i C-81/87 Daily Mail.

¹⁰⁶ Ståhl-Österman, EG-skatterätt, s. 125.

att se som en inskränkning av etableringsfriheten. Ett exempel visar det hela ännu klarare:

Ett svenskt bolag vill etablera ett dotterbolag, antingen i Holland eller i Frankrike. Att etablera bolaget i Holland kommer vid en första anblick att leda till lägre bolagsskatteeffekter än en etablering i Frankrike. Problemet är bara det att det holländska bolagets vinster troligtvis, p.g.a. landets låga bolagsskattesats kommer att CFC-beskattas, vilket det franska inte kommer att göra. Sammantaget blir det franska etableringsalternativet betydligt förmånligare än det holländska, endast p.g.a. de stränga svenska CFC-reglernas effekt.

En parallell kan på detta område enligt Wenehed dras till ICI-målet¹⁰⁷. I det målet sade EG-domstolen att de engelska skattereglernas innebörd om att ett brittiskt holdingbolags dotterbolags hemviststat, utgör ett kriterium för det brittiska moderbolagets möjligheter att kunna tillgodogöra sig dotterbolagets förluster vid beskattning i Storbritannien, innebär en inskränkning av etableringsfriheten. Anledningen sade man var den, att dotterbolagets etableringsland var allt för avgörande och medförde en försvåring av etablering av dotterbolag i andra medlemsstater.¹⁰⁸

Sammanlagt kan sägas att dotterbolagens hemviststater i ICI-målet hade betydelse för ICI:s möjligheter att få tillgodoräkna sig förlustavdrag, på samma vis som CFC-bolagets etableringsland har betydelse vid en CFC-beskattning. Med stöd av detta tror jag att EG-domstolen, vid en prövning av CFC-lagstiftningen, skulle finna att denna lagstiftning innebär en inskränkning av etableringsfriheten.

6.3.3 CFC-reglerna – En inskränkning i den fria rörligheten för kapital?

Enligt artikel 56 EGF skall alla inskränkningar i de fria kapitalrörelserna mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. Någon direkt angiven definition av vad som innefattas i ”kapital” finns inte. Vidare finns inte någon klar gränsdragning mellan fri etableringsrätt och fria kapitalrörelser och tyvärr finns väldigt få avgöranden av EG-domstolen med anknytning till ämnet.

CFC-reglerna är enligt huvudregeln ett hinder för de fria kapitalrörelserna om reglerna är ett etableringshinder, eftersom ett etableringshinder nödvändigtvis är förbundet med ett hinder för kapitalets fria rörlighet. Detta innebär dock enligt EGD:s praxis, inte att ett hinder för kapitalets fria rörlighet be

¹⁰⁷ Mål C-264/96 ICI-målet.

¹⁰⁸ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 117.

höver vara förbuden med ett etableringshinder.¹⁰⁹ Kontentan av detta blir att man inte nödvändigtvis, då CFC-reglerna är ett hinder mot etablering av bolag i annan stat, behöver undersöka huruvida reglerna även är ett hinder för de fria kapitalrörelserna.

Vidare har senare i Safir-målet¹¹⁰ konstaterats, att det i de fall då lagstiftningen innebär en inskränkning av den fria rörligheten för tjänster, inte är nödvändigt att bedöma om lagstiftningen inskränker kapitalets fria rörlighet eller om lagstiftningen kan rättfärdigas enligt artikel 58 EGF.

Slutsatsen av detta blir således att även om restriktioner kan tillåtas enligt artikel 58, kan de inte tillåtas om de innebär en inskränkning av etableringsfriheten.¹¹¹

Att besvara huvudfrågan nämligen om CFC-reglerna kan anses strida mot den fria rörligheten av kapital, är svår att besvara i de fall då ingen annan frihet kan anses ha begränsats. Anledningen är att kapitalfriheten ofta hänger ihop med andra friheter, samt att det p.g.a. detta inte finns några avgöranden på området. Innebörden av artikel 56 EGF är att inga hinder skall få föreligga när det gäller möjligheten att fritt kunna skicka och emottaga kapital unionsländer emellan (fria flödet av kapital). En CFC-beskattning skulle troligtvis enligt EGD anses som stridande mot denna frihet. Resultatet blir nämligen att investerare inte gärna placerar bolag i CFC-länder, i de fall det sammantagna resultatet blir negativt vid en jämförelse med en annan etablering. Möjligheten att transportera kapital länderna emellan på ett fritt sätt har därmed begränsats.

6.3.4 Objektivt rättfärdigande

EG-domstolens avgöranden sker, när det gäller direkta skatter, på så sätt att man först avgör huruvida en inskränkning i någon av friheterna föreligger och sedan avgör huruvida inskränkningen objektivt kan rättfärdigas.

Domstolen har på området situationer då en inskränkning objektivt kan rättfärdigas utvecklat ett särskilt test, det så kallade ”rule of reason-testet”.¹¹² Tre krav skall vara uppfyllda för att domstolen skall godta skatteregeln. Regeln skall ha till syfte att uppnå tungt vägande allmänintresse, vara avsedd att säkerställa det eftersträvade syftet samt vara proportionell mot det intresse som regeln skall tillgodose.¹¹³ I de mål som prövats av domstolen har medlemsländerna genom tiderna anfört olika argument vid försök att rättfär

¹⁰⁹ Dourado, Free Movement of Capital and Capital Income Taxation within the European Union, I: EC Tax Review, s179 samt Mål C-200/98, ”X AB och Y AB – fallet”, p30 i domen och C-118/96 ”Jessica Safir”, p35 i domen.

¹¹⁰ C-118/96 ”Jessica Safir”, p35 i domen.

¹¹¹ Ståhl-Österman, EG-skatterätt, s. 124f.

¹¹² Detta används, skulle man kunna säga, för att fastställa om en principiellt fördragsstridig åtgärd kan rättfärdigas på särskild grund.

¹¹³ Ståhl, SvSkT 8/2001, s. 741.

diga den negativa särbehandlingen¹¹⁴, men endast en grund har godtagits av EG-domstolen. Grunden var reciprociteten i lagstiftningen eller klarare uttryckt skatteregelns nödvändighet för det inre sambandet i statens skattelagstiftning¹¹⁵. Viktigt att påpeka är att domen avsåg fri rörlighet för arbetskraft och inte etableringsfrihet.

Någon prövning av en stats CFC-lagstiftning har, som ovan redan nämnts, aldrig skett. Inte heller i litteraturen är ämnet behandlat, med undantag för Wenehed som något kort berör området i sin avhandling, genom att även här hänvisa till tidigare praxis (ICI-målet) på det fria etableringsområdet.

I ICI-målet anförde Storbritannien två skäl för att lagstiftningen objektivt skulle kunna rättfärdigas, nämligen att:

- Lagstiftningen undanröjde risken för skatteflykt från Storbritannien¹¹⁶
- Reglerna var nödvändiga för reciprociteten i den brittiska lagstiftningen

Domstolen köpte emellertid inte de två skälen. Till att börja med sade den att om lagstiftningens enda syfte var att förhindra skatteflykt borde lagstiftningen endast gälla för bolagskonstruktioner med syfte att undvika skatt och inte omfatta alla situationer där dotterbolagen är etablerade utanför Storbritannien. Enbart en etablering utomlands kunde i sig inte anses vara en skatteflyktsåtgärd.¹¹⁷ Det andra skälet som åberopades av den brittiska regeringen, undanröjde domstolen med motiveringen att det inte förelåg ett direkt samband mellan förluster, som uppkommit i ett brittiskt dotterbolag och beskattning av vinsten i ett utländskt dotterbolag.

Sammantaget kan sägas att en stats CFC-regler enligt målets utgång inte skulle anses som objektivt godtagbara, om dessa regler vid en prövning var att jämföra med de brittiska dotterbolagsreglerna. Enligt mig är reglerna väldigt lika, eftersom bådas tillämpning leder till att endast vissa bolag får handla på ett visst sätt. I fallet gällde att endast vissa bolags kostnader fick dras av och i CFC-situationer gäller det att en beskattning endast sker av vissa bolag. Enda skillnaden är att fallet behandlar avdrag, medan CFC-situationerna behandlar inkomster. Dessa är därför enligt mig att jämställa. Troligtvis skulle motiveringen ända hit därför bli den samma.

Motiveringen skulle i ett CFC-fall, med stöd i ovanstående, bli att reglerna inte skulle få vara alldeles generellt utformade, utan mer begränsade till endast situationer med syfte att undvika skatt. Både de nuvarande och de föreslagna reglerna skulle antagligen ses som allt för generellt utformade. De

¹¹⁴ Ståhl-Österman, EG-skatterätt, s. 124f.

¹¹⁵ C-204/90 Bachmann-fallet.

¹¹⁶ Detta argument skulle enligt Wenehed även kunna gälla CFC-reglerna, Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 120.

¹¹⁷ C-264/96, ICI-målet, punkt 26 i domen.

nuvarande eftersom dessa omfattar även aktiva affärsinkomster i utländska juridiska personer, som enligt mig inte i alla situationer behöver ha uppkommit i just det landet bara av skatteskal. Dessutom kan rent generellt inte presumeras att endast skatteflyktsfallen omfattas, varken enligt de nuvarande eller enligt de föreslagna reglerna. Lagstiftningen skulle för att uppnå detta syfte behöva vara mer koncentrerad på otillbörliga förfaranden. Exempelvis skulle man kunna förena dessa med en klausul som stipulerade att reglerna endast skall tillämpas på etableringar med huvudsakligt syfte att undandra sig svensk beskattning. I sådana fall skulle reglerna klart ses som förenliga med EGR.

Utgången med stöd i den andra invändningen/motiveringen skulle i ett CFC-fall vara osäker. Huvudfrågan i detta rekvisit skulle vara om det förelåg ett direkt samband mellan den skatt som CFC-beskattningen innebär samt den förmån som uppkommer i och med att delägaren betalar en lägre skatt i bolagsstaten än om han beskattats i delägarstaten. Frågan blir således om en CFC-beskattning är att se som en neutral beskattning, vilken den enligt mig inte är. Således skulle detta argument bedömas på samma sätt som dotterbolagsreglerna i Storbritannien, med resultatet att reglerna inte objektivt skulle kunna rättfärdigas.

Därnäst skulle dock antagligen EGD konstatera att CFC-reglernas syfte, nämligen att förhindra skatteflykt, är förenliga med flertalet EU-staters pågående arbeten mot skatteflykt. Att inte godta CFC-lagstiftningar skulle därför förhindra en tillämpning av i princip alla unionsländers CFC-lagstiftningar samt andra liknande lagstiftningar. Eftersom avsikten med reglerna/friheterna inte är den, skulle CFC-reglerna antagligen objektivt rättfärdigas.

7 Analys av de nuvarande och de i SOU 2001:11 föreslagna CFC-reglerna

7.1 Löpande delägarbeskattning

En tillämpning av CFC-reglerna leder till en löpande delägarbeskattning. Det intressanta med reglerna är att det är delägaren som beskattas och inte det utländska bolaget. Beskattningsformen är ett resultat av att delägarstaten inte ensidigt kan utsträcka sin beskattningsrätt till att omfatta utländska bolag med hemvist i annan stat. En annan förklaring är att en beskattning av bolaget i praktiken skulle vara ett märkligt alternativ, eftersom följden skulle bli att bolagets resultat i efterhand påverkades av beskattningen.

Slutligen kan sägas att det idag är bolagets inkomster som ligger till grund för beskattningen av delägaren. Den stora frågan är dock om en beskattning sker av delägaren eller bolaget. Wenehed menar att det är bolaget som beskattas trots att delägaren betalar skatten, eftersom skatten erläggs av delägaren istället för av bolaget.¹¹⁸ Resonemanget är intressant. CFC-reglerna har tillkommit för att på något sett komma åt utländska etableringar med svenskt ägande. Anledningen till att en delägarbeskattning valdes var att detta utgjorde det enda alternativet. Trots detta är det enligt min mening tvärtemot, delägaren som faktiskt beskattas, eftersom det är denne som rent faktiskt betalar skatten. Således skall det faktiska erläggandet av skatten vara det avgörande.

7.2 Vit lista

Den idag gällande vita listan fungerar parallellt med ett jämförelsetest som en utpekanderegulering för att fastställa området för CFC-reglernas tillämplighet. Fram till 1994 hade vi i den svenska CFC-lagstiftningen ingen vit lista, utan endast en hänvisning i lagrummet till de stater med vilka Sverige hade slutit dubbelbeskattningsavtal. Syftet med dagens lista är precis som tidigare att fungera som en hjälpregel genom att konstatera att beskattningen skall ses som likartad, eftersom det finns ett skatteavtal mellan Sverige och det andra landet.

Fördelen och huvudsyftet med listan är att många enskilda fall omedelbart kan lösas genom ett konstaterande att det finns ett skatteavtal mellan Sverige och den stat i vilken den juridiska personen är hemmahörande. Detta syfte har mer och mer blivit bortglömt i och med ökningen av uteslutningsartik

¹¹⁸ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 96f.

lar.¹¹⁹ Följdfrågan blir då om det fortfarande är effektivt att behålla denna ”grå lista”¹²⁰ eller om det inte vore bättre att endast ha ett jämförelsetest baserat på procentskattesatserna. Avgörande skulle i varje enskilt fall vara en utredning baserad på jämförelsen med den svenska skattebelastningen.

Ett annat alternativ är att ha en vit lista kompletterad med särskilda villkor. Den föreslagna listan i SOU 2001:11 är utformad på detta vis. Enligt denna är intäkter inte att anse som lågbeskattade bara för att en stat är upptagen på den vita listan. Därutöver finns nämligen dessutom ett krav på att bolagets intäkter skall beskattas med en skattesats som normalt tillämpas på juridiska personer i denna stat. En kontinuerlig prövning skall ske för att både inrymma nya stater samt utesluta upptagna stater som inte längre bör omfattas. Viktigt att påpeka är att denna nya lista inte innehåller några uteslutningsartiklar. Resultatet blir därför att en stat antingen är med på listan eller inte. Något mellanting finns således inte. Rekviritet om att staten i fråga skall tillämpa en ”normal” beskattning är enligt mig mindre bra. Anledningen är att ingen direkt säkerhet föreligger för någon av de stater som finns upptagna på listan, om att dessa till fullo anses beskatta på ett av Sverige godtagbart sätt. Sverige kan nämligen när som helst säga att staten i fråga inte tillämpar en beskattningsmetod som är normal för inhemska bolag, så fort endast en liten del inte överensstämmer med den beskattningsmetod som tillämpas på inhemska bolag. En sådan rättsosäkerhet hade enkelt kunnat undanröjas genom att i de kommande förarbetena klargöra vad som menas med en i landet normal beskattning.

Om man skall göra en jämförelse mellan den nu gällande och den föreslagna listan är den nuvarande listan enligt min mening den bästa lösningen. Den nuvarande regeln klargör förhållandevis enkelt för den skattskyldige vilken beskattningsnivå som är acceptabel, medan den föreslagna är betydligt mer invecklad. I och för sig är det som jag tidigare nämnt väldigt arbetskrävande att hålla en lista av nuvarande typ uppdaterad, men alternativet med att bestämma acceptabel utländsk skattenivå enligt det föreslagna systemet är antagligen ännu mer krävande.¹²¹ En annan negativ sida hos den nya listan är att den kommer leda till att kravet på vad som är att se som utländskt godtagbart skatteuttag höjs något. Utredningens förslag ligger nämligen kring 19 procent jämfört med dagens krav på runt 12 procent. Arbetsbelastningen kommer fortsättningsvis istället för att tidigare ha belastat lagstiftaren, nu ligga på den skattskyldige och skattemyndigheten, då det är de som skall fastställa det acceptabla utländska skatteuttaget. Därutöver föreligger med

¹¹⁹ Idag är det nämligen inte längre tillräckligt att konstatera att en stat är upptagen på den vita listan. Utöver detta måste man i varje enskilt fall studera om just den nu föreliggande situationen eller bolagsformen är undantagen från listan. Syftet med listan har i och med införandet av uteslutningsartiklar urholkats.

¹²⁰ Den nu gällande listan har av Luritzen, kallats för ”grå”, eftersom denne innehåller uteslutningsartiklar - Lauritzen i SN 1998 nr 12, s3

¹²¹ Jag hoppas att Riksskatteverket kommer att ha de resurser som faktiskt kommer att krävas när man har ansvaret att fortlöpande företa den strategiska omvärldsanalysen.

den föreslagna listan en osäkerhet för delägaren i Sverige, om ett land verkligen skall anses vara med på den vita listan eller inte.

Sammantaget tycker jag att en vit lista till viss del är en onödig hjälpregel. Innebörden av en vit lista är att CFC-reglernas tillämpningsområde blir låsta vid avtalsförhandlingarnas tidpunkt. Mer riktigt skulle det vara om en jämförelse gjordes med den gällande svenska skattesatsen, vilket ett borttagande av den vita listan skulle innebära. Det enda avgörande skulle bli om det i det ifrågavarande fallet har beskattats på ett sätt som är likartat det som skulle träffat den utländska juridiska personen om denna varit svensk. Även om man under avtalsförhandlingen lyckas utforma ett bra tillämpningsområde gällande vit lista utan jämförelsetest, är denna ofta svår att sedan hålla aktuell. Ett antal länder ändrar ganska ofta bestämmelser i sina lagstiftningar. Ett fåtal ändringar godtas troligtvis av Sverige, men självfallet inte alla. Ett krav uppstår därmed på att kontinuerligt jämföra beskattningssituationer länderna emellan, för att listan skall uppfattas som rättvis och aktuell. Denna uppgift är väldigt krävande rent praktiskt¹²². Ett alternativ är att införa en hjälpregel med ett jämförelsetest. Men frågan är då om inte listans funktion totalt försvunnit!

7.3 Inflytande- och kontrollkrav

Kravet på ett 10 %-igt ägande hos delägaren i en utländsk juridisk person, är till sin utformning något förändrad. Enligt båda skall såväl juridiska som fysiska personer omfattas. Vidare skall direkta och indirekta innehav omfattas samt samma beskattningstidpunkt, nämligen utgången av året före taxeringsåret gälla. Fyra skillnader finns dock, nämligen:

- att ett nytt utvidgat intressegemenskapsbegrepp ersatt det gamla. Vidare skall närstående fysiska personer anses utöva ett gemensamt inflytande samt innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom ett eller flera svenska handelsbolag likställas med direkta innehav.
- att CFC-beskattning kan ske även av inkomst hos utländska företag som en svensk fysisk eller juridisk person äger indirekt genom ett eller flera andra utländska företag,
- att andelsinnehavet endast knyts till kapitalandelen i bolaget.
- att även begränsat inte bara obegränsat skattskyldiga personer skall omfattas av reglerna.

¹²² I och för sig bör det vid en tillämpning av ett regelsystem utan lista ske en prövning av skattesatsen i varje enskilt fall. Denna prövning skall ske p.g.a. lagstiftningens obligatoriska karaktär. Vid en lagstiftning innehållande endast en vit lista utan jämförelsekrav finns däremot inte detta obligatorium att en prövning skall göras i varje enskilt fall. En risk finns här, då inte väldigt täta kontinuerliga kontroller görs, att olika förmånliga nytillkomna skatteregler slinker emellan. Denna risk finns således inte i det förstnämnda fallet eftersom varje enskilt fall här skall prövas.

I intressentkretsen i dagens CFC-regler, ingår fysiska och juridiska personer som innehas av delägaren direkt eller indirekt. Detsamma skall gälla enligt de föreslagna reglerna. Skillnaden är bara den att man utvidgat närståendekretsen som skall omfattas av 10 %-regeln genom att införa ett intressegemenskapsbegrepp. Resultatet blir en betydligt klarare definition än de nu gällande reglerna, genom att i princip alla olika närstående och indirekta ägandesituationer anges, vilket kan jämföras med de i IL 6:15 och 2:22 allmänt hållna reglerna.

För att klargöra den nya intressentkretsen nämns i SOU 2001:11, s. 203f olika ägandesituationer då det 10 % kapitalinnehavskriteriet skall anses vara uppfyllt. Generellt kan sägas att omfattningen av personer som skall medräknas i det 10 %-iga kapitalandelsvillkoret har ökat. Exempelvis omfattas nu två svenska företag som ingår i samma koncern av villkoret, om de vardera innehar 6 % av andelarna i den utländska juridiska personen. Däremot skall villkoret inte anses som uppfyllt om ett svenskt och ett utländskt företag som det svenska företaget inte innehar andelar i, vilka ingår i samma intressegemenskap, innehar 6 % var av andelarna.

När det sen gäller vilka inkomster som skall delägarbeskattas skall enligt de nuvarande reglerna endast direkta innehav medräknas. I ett Kammarrättsavgörande från 1999 har det dock sagts att detta inte längre skall gälla utan att även indirekta äganden skall kunna beskattas och inte som tidigare endast medräknas vid andelsberäkningen. Vad som gäller är dock enligt mig oklart. Frågan är egentligen hur stor vikt man skall lägga vid ett Kammarrättsavgörande. De föreslagna reglerna bygger på Kammarrättens linje. Enligt dessa skall p.g.a. oklarhet, de föreslagna reglerna omfatta även indirekta äganden. En bidragande faktor till denna förändring är, att möjligheterna att sätta CFC-reglerna ur spel genom indirekta äganden är alldeles för stora och att detta leder till en ineffektiv lagstiftning.

Den tredje förändringen är att endast kapitalandelar i den utländska juridiska personen knyts till andelsinnehavet. Således medräknas inte röstinnehav till det 10 %-iga individuella ägandekravet, som de gör i de nuvarande reglerna. Detta är väldigt bra enligt min bedömning. Endast för att röster innehas av en person betyder detta inte mer än att denna möjligen kan besluta om utdelning i företaget. Någon del av detta får han dock inte p.g.a. sitt röstinflytande. Ett kapitalinnehav är ett måste. Av denna anledning strider de nuvarande reglerna mot skatteförmågeprincipen.

Den sista förändringen är att även begränsat skattskyldiga personer kan bli föremål för CFC-beskattnings. Anledningen är den att även dessa personer kan bli föremål för beskattning av sina utdelningar och kapitalvinster om dessa omedelbart före avyttringen har varit knutna till ett fast driftställe i Sverige. Även denna bestämmelse är bra eftersom den innebär stor rättvisa. Att skilja på obegränsat och begränsat skattskyldiga, när de i praktiken kan bli föremål för samma beskattning på sina andelar i den utländska juridiska personen, är ett dåligt alternativ. Bättre är i stället som man i förslaget valt

att göra, att se efter vilka olika beskattningssituationer som kan uppstå och om det är rättvist att beskatta i dessa situationer.

Nästa rekvisit i IL 6:15, är det att den utländska juridiska personens kapital eller röstetal åtminstone till 50 % direkt eller indirekt skall innehas eller kontrolleras av i Sverige bosatta eller hemmahörande personer. Denna bestämmelse skall enligt förslaget slopas. Anledningen anges vara att regleringen nu när kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte längre skall beskattas, får en ny ökad betydelse. Ett annat argument som skulle kunna ha förts fram, i alla fall enligt mig, är att rekvisitet inte är alldeles rättvist utformat eftersom det inte är uppbyggt på att kontrollen skall finnas hos den eller dem som blir löpande beskattade för bolagets inkomster utan endast hos svenska delägare, oavsett samband. Detta strider i de fall då en delägare uppfyllt det första 10 %-iga kravet med endast exempelvis 15 % mot skatteförmågeprincipen, eftersom personerna ifråga beskattas löpande trots att personen inte styr över bolagets vinstdisposition. Att vidare delägaren för sin beskattning är beroende av övriga delägars nationalitet eller deras hemmahörande, är mycket märkligt. Möjligen är det så att lagstiftaren på något sätt presumerar att eftersom delägarna är hemmahörande i samma stat utgör detta en samlande önskan om att överföra inkomster till lågbeskattade bolag.

Enligt mig är rekvisitet överflödigt och kan likväl tas bort. Annars kringgås regeln bara genom att ha icke-svenska partners för att undvika en löpande beskattning. Dessutom är det inte alls säkert att de olika svenska delägarna i praktiken har något reellt inflytande.

7.4 Aktiv eller passiv verksamhet

Sverige är en av få stater i Europa som i sin CFC-lagstiftning gör åtskillnad mellan aktiva och passiva affärsverksamheter. De flesta staterna gör någon form av urskiljning mellan bolag som enbart förvaltar kapital och sådana som bedriver aktiv affärsverksamhet och oftast beskattas endast de förstnämnda fallen.

Att som i Sverige beskatta både aktiv och passiv affärsverksamhet, ses enligt mig som allt för vidsträckt, då en sådan beskattning riskerar att förhindra etablerandet av legitima verksamheter och kraftigt förhindra bolagets konkurrensmöjligheter på internationella marknader.

Det är inte endast negativt med en sådan beskattning. Att i ett fall klart säga att en inkomst anses vara överförd i skatteundvikande syfte är mycket svårt. I ett visst fall kan ett handlande ses som undandragande av skatt, medan det i ett annat inte alls bedöms på samma sätt. Att beskatta aktiva affärsinkomster kan därför enligt mig i ett fall vara legitimt medan det inte är det i ett annat. I en del fall kan det p.g.a. de gynnsamma skattesatserna sammantaget trots allt löna sig att ha en aktiv verksamhet parallellt med den passiva.

Att inte omfatta dessa aktiva affärsinkomster skulle leda till en skatteförlust för staten. Antalet situationer är dock troligtvis väldigt få. Dessutom skulle vid en domstolsprövning möjligen en form av genomsyn tillämpas eller så skulle verksamheterna bedömas var för sig, men detta är endast spekulationer.

Sammantaget vill jag påstå att de negativa aspekterna med en beskattning av aktiva inkomster väger tyngre än de positiva. Orsaken är att de aktiva inkomsterna i de flesta fallen uppkommer utan att delägaren haft något skatteundvikande i åtanke och i de fallen är en beskattning ett absolut hinder. Att ha en sträng lagstiftning endast för att komma åt ett par situationer på bekostnad av betydligt fler affärsmässiga situationer torde dessutom stå i strid med proportionalitetsprincipen.

I SOU 2001:11 föreslås att man endast skall beskatta passiva affärsintäkter, vilket är ett steg mot både en europeisk utjämning och en rättvisare beskattningsmetod. Men utredarna verkar inte vara alldeles klara på sin sak, eftersom de parallellt med förslaget resonerar om att möjligen i vissa fall även aktiva verksamheter - skadliga skattekonkurrensfall skall kunna angripas. Detta är något underligt. Väljer man att ändra metod från en jurisdiktionsinriktad till en transaktionsinriktad metod bör man enligt mig fullt ut köra på denna linje. Man skall inte i slutändan införa en slasktratt i de fall då en särskilt skattegynnade aktiv verksamhet föreligger. I sådana fall skulle nämligen ett kvarhållande av jurisdiktionsmetoden likväl kunnat vara ett alternativ.

7.5 Jämförelseskatt

I de fall då en person är delägare till ett bolag som inte upptas på den vita listan i IL 24:21, skall en bedömning göras om beskattningen i det landet är att se som likartad.

Dagens CFC-lagstiftning nämner inte uttryckligen en skattesats för vad som skall ses som en likartad beskattning. En viss hjälp finns att hämta ifrån förarbetsuttalanden från 1991 där det sagts att en skattesats om 15 procent bör ses som jämförlig och att en något lägre skattesats bör gälla för vad som är att se som likartad. Detta har dock varit föremål för diskussion i litteraturen¹²³. En lösning av vad som räknas som en jämförlig beskattning skulle vara att ange en skattesats för beskattning. Att klart ange en procentsats skulle göra att en del tillämpningsproblem skulle försvinna. Alla problem skulle dock inte lösas. Exempelvis skiljer sig skattebaserna från fall till fall, ofta från varandra.

I de föreslagna reglerna finns en bestämmelse som säger att en utländsk skatt skall ses som icke lågbeskattad om den uppgår till 70 procent eller mer

¹²³ Se Kap 3.7.1.

av den svenska bolagsskatten. Är då denna lösning ett bra alternativ? Positivt är att det nu finns en klart angiven procentsats, som i dagsläget skulle uppgå till 19,6 %. Men det kan ifrågasättas varför denna skattesats satts så högt. Inget direkt huvudsyfte mer än att man velat säkerställa kapitalexportneutralitet torde föreligga samt att möjligen en internationell utjämning önskas, då dagens nivå är låg i jämförelse med många länder i Europa. Enligt mig förefaller dagens skattesatskrav kring 10-12 procent i syftet att förhindra skatteundandraganden som ett bättre alternativ. Anledningen är att annars allt för många länder kommer att omfattas av CFC-reglerna, vilket syftet trots allt inte kan anses vara.

Vidare skall hänsyn tas till hur själva skattebasen ser ut, precis som enligt de nuvarande reglerna, detta trots en angiven skattesats. Detta betyder att fokus inte enbart skall läggas på skattesatsen. Lösningen är utformad på så vis att huvudregeln om att den nominella utländska bolagsskatten skall multipliceras med intäkten, inte skall gälla då exempelvis endast en del tagits upp vid beräkningen av underlag. I dessa fall skall istället endast den delen av intäkten tas upp. Orsaken är att hänsyn tas till i stort sett alla bokslutsdispositioner och övriga skattemässiga dispositioner som bolag kan utnyttja. Detta leder till att resultatet oftast blir rättvisa.

Sammantaget är den föreslagna lagstiftningen att föredra framför den nuvarande. Orsaken är den säkerhet som gäller p.g.a. att den acceptabla skattesatsen klart anges i lagtexten. I och för sig har innebörden med dagens ”likartad beskattning” i förarbeten och doktrin vuxit fram, men dessa uttalanden bör dock inte väga lika tungt som lagtext. Dessutom är de något oklara.

7.6 CFC-reglernas förenlighet med skatteförmågeprincipen

För att en delägars skatteförmåga skall anses öka måste han på något sätt få del av det utländska bolagets inkomster. Rent faktiskt får han detta först då han kontrollerar och disponerar bolagets vinstdisposition till mer än 50 procent. Eftersom CFC-reglernas inflytandekrav är 10 % blir resultatet av en regeltillämpning att även personer som inte har något inflytande över inkomsterna i ett utländskt bolag beskattas, trots att han varken ökar eller minskar sin skatteförmåga i takt med bolagets vinstgenerering. Enligt mig spelar det ingen roll om det är legala krav eller om det är företagsekonomiska eller liknande krav som gör att skatteförmågan inte ökat. Oavsett vilket har den rent fysiska betalningsförmågan inte ökat, och inkomsterna bör därmed inte omfattas av reglerna.¹²⁴

¹²⁴ Wenehed är av motsatt mening. Ett avstående pga. företagsekonomiska skäl skall betraktas som ett kapitaltillskott, innebärande att delägaren har förfogat över inkomsten och därigenom fått ökad skatteförmåga. Trots detta anser han inte att resultatet bör bli en CFC-beskattning eftersom delägens syfte i detta fall inte är att undvika skatt. Dessutom indikerar det faktum att det finns företagsekonomiska skäl att inte dela ut bolagets inkomst att

Inte heller har de föreslagna reglerna fått en lösning på denna problematik. Antagligen har man valt att inte göra något åt det eftersom det hela skulle kräva en omarbetning av i princip hela regelsystemet just för att inflytanderekvisitet har en sådan ”basställning” som den har. Dessutom är en alternativ lösning av 10 %-regeln svår att finna. Vidare väger ett kvarhållande av denna bestämmelse antagligen så mycket tyngre än nackdelen av att regeln står i strid med skatteförmågeprincipen. T.ex. skulle det vid en lagändring inte godtas att andra regler fick lida av förändringen eller nya kringgåendesituationer skulle uppstå endast för att reglerna nu inte längre stred mot skatteförmågeprincipen.

Ett sätt att på något vis hjälpa delägaren med dennes betalningsoförmåga, skulle kunna vara att enligt amerikansk modell ge anstånd med erläggandet av skatten till dess att han erhåller den verkliga inkomsten i form av utdelning eller realisationsvinst. Som kompensation skulle den skattskyldige i så fall erlägga fortlöpande ränta på det uppskjutna beloppet.¹²⁵

7.7 CFC-reglerna – En neutral beskattning?

Innebörden av att ett CFC-regelsystem är att se som neutral, är att en löpande delägarbeskattning i princip motsvarar en beskattning av delägaren i de fall han erhållit inkomsten direkt. En tillämpning av de svenska CFC-reglerna leder inte till detta och därför är CFC-reglerna enligt mig inte att se som neutrala. Det hela åskådliggöres enkelt med ett exempel:

Erhålles inkomst från en utländsk juridisk person direkt av delägare i Sverige kapitalbeskattas denne med 30 procent enligt huvudregeln och är denne en juridisk person, utgår bolagsskatt med 28 procent. Motsvarande resultat ger den löpande beskattningen endast i de fall då den utländska staten där bolaget finns, inte tar ut någon beskattning alls. Detta p.g.a. att Sverige inte ger delägaren någon avräkningsrätt för den i den utländska staten erlagda skatten.

Följdfrågan är då om syftet med reglerna är att dessa skall utgöra en neutral beskattning, för i så fall är reglerna inte att se som effektiva och rättvisa. Antagligen inte, skulle jag vilja säga. Syftet med CFC-reglerna är att genom löpande beskattning motverka ett skatteundvikande förfarande. Avsikten är därför i princip att verka som skatteflyktslagstiftning och komma åt de investeringar som görs i skatteparadis endast av skatteskal. Att säga att syftet samtidigt är att skapa neutral beskattning av avkastning från investering i ett utländskt bolag och avkastning från ett inhemskt bolag, är därför enligt mig motsägelsefullt eller mer klart uttryckt, felaktigt.

bolagets verksamhet är aktiv, och bör därför inte omfattas av CFC-reglerna – Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 214.

¹²⁵ Wenehed, CFC-lagstiftning, s. 218.

7.8 CFC-lagstiftningens internationella utsträckning

7.8.1 CFC-reglerna och dubbelbeskattningsavtal

Enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal får Sverige inte beskatta bolaget om det inte har sin hemvist eller sitt fasta driftställe här. Frågan uppkommer då direkt vad som inte får beskattas. Är det endast bolaget som inte får beskattas eller även delägare. Troligtvis endast bolaget.

Medlemsstaternas uttalanden om artikel 7 i 1992 års modellavtal¹²⁶ verkar enligt mig, precis som Dahlberg också påpekat, endast utgöra någon form av deklARATION och inget mer. Detta bör därför inte väga särskilt tungt. Silverbergs uttalande däremot är väl genomtänkt och betydligt mer bärkraftigt. Detta gör dock inte att jag håller med honom i alla avseenden. Det första argumentet om att CFC-beskattningen inte bör omfattas av ordalydelsen i artikel 7, instämmer jag med. Anledningen är att artikeln endast talar om i vilka situationer källstaten skall få beskatta. Att delägarstaten sen dessutom beskattar inkomsten finns det i artikeln inget hinder mot. Därför skall en beskattning i delägarstaten enligt denna artikel vara tillåten. Men frågan uppstår då om denna beskattning får vara av typen CFC, som faktiskt i vissa situationer innebär en förtida löpande beskattning. Det är här jag skiljer mig från Silverberg. Anledningen är att jag inte tycker att en tidigareläggning av beskattning skall anses vara tillåten endast för att en beskattning av en utdelning ses som legitim, eftersom de två beskattningssituationerna enligt mig inte skall ses som lika. Silverberg däremot menar att en tidigareläggning av en beskattning är det samma som en vanlig beskattning.

Även Weneheds argument är intressant. Att mena att det är bolaget som beskattas i Sverige när en delägarbeskattning tas ut, trots att det inte är bolaget som beskattas utan delägaren, är inte förenligt med min åsikt.¹²⁷

När det gäller artikel 10 och 11 finns vid frågan om dubbelbeskattningsavtal skall anses vara förenliga med CFC-reglerna en hel del bra argument, men i princip endast på för-sidan. Till att börja med stadgar undantaget i artikel 10 punkt 5 som godtar en CFC-beskattning i delägarstaten klart vad som skall gälla. Vidare gäller huvudregeln i artikel 10 endast beskattning av bolaget och inte andelsägaren. Dessutom har inte heller någon protest från andra stater avgivits, om att vår CFC-lagstiftning skulle strida mot avtalet i fråga. När det sen gäller artikel 11 anser jag inte att denna skall omfatta CFC-beskattningsfallen överhuvudtaget, eftersom den inte inryms under ordalydelsen i artikeln.

¹²⁶ Punkt 22 och 23 i kommentaren till modellavtalet.

¹²⁷ Se kap 7.1.

Slutligen kan också sägas att en negativ syn från OECD gentemot CFC-lagstiftningars förenlighet med båda artiklarna samt även artikel 7 skulle stå i strid med deras strävan om att alla medlemsstater skall införa sådan lagstiftning just för att bekämpa skatteflykt. Med grund i detta menar jag att oavsett om avtalet är något felaktigt utformat på en del områden, så kan avsikten och syftet knappast ha varit att bryta ett sådant arbete. Sammantaget menar jag därför att artiklarna är förenliga med avtalen.

7.8.2 CFC-reglerna och EG-rätten

Med anknytning till CFC-reglerna skall bestämmelserna i EGF kunna ha två konsekvenser¹²⁸:

1. Att A skall ha rätt att genom B utöva verksamhet i B:s-land på samma villkor som skulle ha förelegat om A hade hört hemma i B:s-land.
2. Att A skall ha rätt att på samma villkor etablera B i B:s-land som i Sverige.

Vid en tillämpning av de svenska CFC-reglerna kan en diskriminering uppstå i båda fallen. Enligt Företagsskatteutredningen föreligger en diskriminering troligtvis endast i den mening som avses i fall 1 men inte i fall 2, eftersom CFC-reglernas syfte just är att försöka uppnå likformig beskattning av de två fallen. Anledningen till att jag inte håller med är att reglernas syfte inte är att uppnå en likformig beskattning. Detta bekräftas av att reglerna är väldigt restriktiva och vid en tillämpning definitivt inte lik beskattningen i inhemska etableringsfall, eftersom de resulterar i att den svenske delägaren på förhand tvingas erlagga svensk bolagsskatt, trots dess utländska stationering och den redan där erlagda skatten. I de fall ingen avräkning medges¹²⁹ samt bolagsskatten är högre än 0 %, är resultatet särskilt märkbart.

Ytterligare argument för att CFC-reglerna skall anses strida mot EGF:s stadgande om etableringsfrihet, är att lagstiftningen utgör en allt för sträng åtgärd vidtagen i Sverige när en etablering företas i ett annat medlemsland. Anledningen är att i alla fall de nuvarande utdelningsreglerna i sig ensamma är väldigt stränga. Koncerninterna kapitalvinster från såväl inhemska som utländska avyttringar är skattepliktiga. Vidare är möjligheten att skattefritt emotta koncerninterna utdelningar från utlandet begränsade till situationer där den utländska beskattningen är jämförlig med den svenska. Att utöver dessa ha en CFC-lagstiftning som begränsar etableringsfriheten ses enligt mig som ett klart hinder.¹³⁰

¹²⁸ SOU 2001:11, s. 241f.

¹²⁹ Enligt den inhemska svenska rätten medges ingen avräkning. Däremot medges en avräkning i flertalet dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och unionsländerna.

¹³⁰ Att vi trots detta är i behov av en CFC-lagstiftning är en annan sak. Viktigt att tänka på är också att det nu behandlade inte gäller de föreslagna reglerna när innehavet utgör näringsandelar.

Frågan är då om CFC-reglerna skulle anses vara godtagbara vid en prövning av EGD. För detta krävs bl.a. att reglerna motiveras av ett tvingande hänsyn till allmänintresset. Till att börja med kan sägas att det med hänsyn till att CFC-reglerna undanröjer risken för skatteflykt / samt med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang, enligt mig bör anses som objektivt godtagbart att ha en beskattningsmetod som löser balansproblematiken i ett bolags-skattesystem med ett skatteuttag som Sverige och nästan alla andra medlemsstater har. Annars öppnar det vägen för situationer med lågt uttag av bolagsskatt i bolagets hemviststat och ett skattebortfall i delägarstaten. Frågan är dock bara hur och enligt vilket undantag EGD skulle tolka in CFC-reglerna.

När de gäller de övriga tre praktiska rekvisiten som måste vara uppfyllda för att en bestämmelse skall godtas, verkar dessa klart vara uppfyllda. Begränsningen skall för det första tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt. Detta rekvisit är svårt att förstå p.g.a. att utgångspunkten för att ett undantag skall kunna aktualiseras är att en diskriminering föreligger. Troligtvis är dock detta rekvisit uppfyllt. Vidare skall begränsningen vara ändamålsenlig, vilket den av naturliga skäl är. Slutligen får begränsningen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet, vilket den troligtvis inte heller gör.¹³¹

Sammantaget kan sägas att EGD vid en framtida prövning, enligt min bedömning, troligtvis skulle finna att reglerna stred mot etableringsfriheten och därmed även den fria rörligheten för kapital i EGF, men att dessa dock med stöd i någon av undantagsbestämmelserna objektivt skulle kunna rättfärdigas.

7.9 Inkomstberäkningsregler mm.

Enligt nuvarande regler i IL 6:16 skall varje svensk delägars andel av en utländsk juridisk persons inkomster beskattas löpande. Ingen procentuell avräkning skall ske, oavsett om beloppet tas ut eller inte. Både passiva och aktiva affärsinkomster skall inräknas. Bedömningstidpunkten skall vara utgången av året närmast före taxeringsåret, oavsett hur delägens innehav har sett ut under själva beskattningsåret. Beräkningen av den utländska juridiska personens vinst skall grunda sig på svenska beskattningsregler. Vilka dessa är nämns däremot inte. I praxis har nämnts att inte endast handelsbolagsrättsliga regler skall tillämpas, utan även allmänna aktiebolagsrättsliga regler. Vilka dessa allmänna regler utgör, finns det viss vägledning för i förslaget genom att en del regler i inkomstskattelagen, som bör exkluderas, räknas upp.

Även i övrigt bygger de föreslagna reglerna på i princip samma regler som ovan. Skillnaden är att endast passiva affärsinkomster skall beskattas, med

¹³¹ SOU 2001:11, s. 241.

undantag för de något oklara skadliga skattekonkurrensfallen. Vidare skall enligt huvudregeln endast 70 % av delägarens innehav beskattas till den del dessa överstiger 10 % av såväl personens totala intäkter under beräkningsperioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under beräkningsperioden och den föregående beräkningsperioden. Tillämpningen innebär att man helt bortser från kostnader hos det utländska företaget, vilket till viss del kan tyckas konstigt. Skälet för detta är enligt utredningen, att en rättvisande fördelning av kostnaderna normalt inte låter sig göras, eftersom stor sekretess oftast gäller i de länder bolagen är placerade i. Detta kan jag i och för sig hålla med om, men frågan är om det verkligen inte finns någon annan metod att lösa detta på?¹³²

Med hänsyn till att kostnaderna avseende den passiva verksamheten kan överstiga 30 % av intäkterna, kan delägaren välja att beskattas för hela verksamhetens resultat. Detta skall även kunna vara motiverat för att erhålla avräkning för utländsk skatt, vilket medges enligt denna metod. Detta är en väldigt bra bestämmelse. Att en delägare annars skulle beskattas enligt huvudregeln, med ett orimligt högt skatteresultat i de fall då den passiva verksamhetens kostnader överstiger 30 % av intäkterna, skulle enligt mig vara orättvist.

Regeln att det är utgången av året närmast före taxeringsåret som är den avgörande tidpunkten, kan vid bedömningen av om en delägare skall CFC-beskattas leda till underliga resultat. Exempelvis kan en delägare som tidigare under året haft stora andelar i ett bolag, genom att sälja av en del av dem, undvika att CFC-beskattas och sedan efter årets utgång återköpa dem igen. På motsatt sätt kan en delägare som under året legat under 10 %-gränsen plötsligt vid årsskiftet bli föremål för CFC-beskattning utan att han själv kunnat hindra det, p.g.a. att t.ex. andra delägare sålt av sina andelar eller motsvarande. Ett alternativ till att använda denna form av bedömningstidpunkt skulle vara att tillämpa CFC-reglerna så fort rekvisiten en gång blivit uppfyllda, det vill säga oavsett tidpunkt under året. Detta skulle troligtvis leda till tillämpningsproblem eftersom administrativa kontrollsvårigheter skulle uppstå, p.g.a. att det i princip är omöjligt att fortlöpande göra kontroller av dessa.

¹³² SOU 2001:11, s. 210.

8 Avslutning – Är den svenska CFC-lagstiftningen effektiv och rättvis vid motverkandet av skatteflykt?

Flertalet bolag och privatpersoner i Sverige och i övriga världen skatteplanerar på ett eller annat sätt. I en del fall godtas detta från staternas sida, i andra fall har staten en önskan om att inte gå miste om skatteintäkter. Att på något sätt komma åt detta kapital är inte enkelt. Ofta finns information om ägande och förmögenhet utanför landets gränser vilket gör att informationen p.g.a. sekretess inte är direkt tillgänglig i myndigheternas arbete. För att staten trots detta skall komma åt dessa förfaranden krävs olika samarbeten. Sådana samarbeten är dock av förklarliga skäl begränsade med skatteparadisländer. Parallellt med samarbeten, verkande som en stopplagstiftning, måste även CFC-regler finnas. Anledningen är att det inte på annat sätt är möjligt att effektivt motverka skatteundandraganden, eftersom staten där CFC-bolagen är etablerade redan tagit ut så hög bolagsskatt som de normalt tillämpar. Kvar finns därför bara att utforma dessa regler på bästa tänkbara sätt.

De svenska CFC-reglernas huvudsyfte är att hjälpa staten att motverka så kallad ”tax deferral” eller uppskov med beskattningen och den fungerar därför som en skatteflyktslag. En löpande beskattning i Sverige av delägare som har andelar i en utländsk juridisk person leder till en betydligt strängare beskattning än om ägandet varit i ett inhemskt bolag. Orsaken är att en CFC-beskattning dels utgår löpande trots att ingen utdelning skett och dels är betydligt strängare eftersom delägaren beskattas i Sverige trots att bolaget redan beskattats i bolagsstaten. Dessutom medges ingen avräkning. Något vardagligt uttryckt menar jag att lagstiftarens syfte med denna stränga beskattning är att klämma åt de bolag och personer som undandrar staten skatter samt för ut pengar ur landet, trots att detta inte angetts i förarbetena. Att påstå att lagens syfte är att uppnå en neutral beskattning är därför felaktigt.

Det är svårt att ange ett sätt på vilket CFC-reglernas utformning leder till bäst resultat. Det handlar alltid om en avvägning mellan effektivitet, rättvisa och skälighet. Till en början kan sägas att de nuvarande reglerna är mindre effektiva och mer orättvisa, än de föreslagna. Anledningen härtill är att de nuvarande reglerna är oklara. Exempelvis krävs det idag snarare en aktivitet för att omfattas av reglerna än för att undkomma dem. Detta är absolut inte bra. Orsaken är två orättvisa bestämmelser, dels att även aktiva affärsinkomster skall omfattas av lagstiftningen, dels att kringgåendemöjligheterna via indirekta äganden är alldeles för enkla att utnyttja. En annan brist är det invecklade kontrollrekvisitet (50 %). Enligt min mening fyller detta rekvisit

inte någon som helst funktion, då de enkelt kan kringgå via utländska äganden.

De föreslagna reglerna som kom förra våren är å sin sida väldigt välstrukturerade och klara. Genom att ange olika exempel på vilka situationer som skall omfattas i olika sammanhang har de oklarheter som existerar i dagens lagstiftning klargjorts. Vidare har man haft för avsikt att avskaffa de regler som utgör brister.

Endast passiva affärsinkomster omfattas av förslaget, vilket innebär att ingen orättvis beskattning kan ske av de som faktiskt bedriver en affärsmässig riktig aktiv verksamhet i skatteparadis och lågskatteländer. Dessutom skall indirekta innehav inte bara inräknas vid andelsberäkningen utan också beskattas löpande av sina CFC-inkomster. På så sätt kan inte längre reglerna sättas ur spel genom indirekta äganden. Slutligen har kontrollrekvisitet i förslaget avskaffats. Klargöranden har skett genom att ett nytt intressegemenskapsbegrepp införts. Ett relativt stort misslyckande är dock den nya vita listan som enligt min mening är alltför strängt utformad. Exempelvis tillåts inga uteslutningsartiklar. Vidare är den inte heller helt säker för en stat när det gäller frågan om denna skall anses tillämpa en normal beskattning bara för att den finns upptagen på listan. Orsaken är möjligheten för svensk domstol att inte se en beskattning som likartad den som normalt tillämpas på inhemska bolag i den utländska staten. Dessutom har den acceptabla skattesatsen för vad som skall ses som likartad beskattning, höjts till 19,6 % från ca 12 %. Denna stränga utformning har dock ansetts som nödvändig i och med att beskattningen av kapitalvinster på näringsandelar i förslaget avskaffats. Vidare har reglerna också motiverats med hänsyn till EU:s uppförandekod.

Viktigt att också nämna i sammanhanget är att både de nuvarande och de föreslagna reglerna troligtvis skulle ses som förenliga med ingångna dubbelbeskattningsavtal, med viss reservation för artikel 7. Vidare skulle reglerna troligtvis ses som stridande mot den fria etableringsrätten samt den fria rörligheten för kapital, men objektivt kunna rättfärdigas p.g.a. vårt behov av att ha CFC-lagstiftningar runt om i unionen för att förhindra internationell skatteflykt.

CFC-reglerna är enligt min mening inte att se som neutrala. Eftersom syftet inte heller är att uppnå neutralitet utgör detta inte någon brist. Att reglerna strider mot den högt stående skatteförmågeprincipen är däremot ett stort problem som lagstiftaren inte lyckats att korrigera. Troligtvis har ett försök att ändra reglerna gjorts. Förändringarna skulle dock ha blivit allt för stora. Dessutom finns inte något bra alternativ.

En lösning på några av de nu nämnda negativa sidorna skulle kunna vara att förena den föreslagna CFC-regleringen med en klausul som stipulerar att den endast tillämpas på etableringar med huvudsakligt syfte att undandra svensk beskattning. På detta vis skulle huvudsyftet klarare framkomma samt

en del orättvisa situationer försvinna eftersom endast de avsedda fallen skulle träffas.

Bristen i effektiviteten och rättvisan ligger inte endast i själva lagstiftningen. Trots att allt fler länder inför stopplagstiftningar pekar rapporter på att utnyttjande av skatteparadis ökar. Detta kan vara ett tecken på att problem uppkommer vid tillämpningen eller att svårigheter föreligger för myndigheter att inhämta information. Därför krävs som redan inledningsvis nämndes, enligt min mening, ett större samarbete staterna emellan genom t.ex. större informationsutbyte. OECD samt EU är två exempel på sådana samarbeten som måste stödjas och utvecklas.

Även avsaknaden av inhemska särskilda kontroll- och bevisregler som kompletterar de huvudsakliga reglerna är en stor brist. Detta föranleder i flertalet fall att det vid bevisfrågorna uppstår oklarheter om vad och hur mycket som skall bevisas. En lösning skulle vara att som många andra länder har det, införa särskilda regler som endast gäller vid bevisning vid svenska företags transaktioner med utländska företag.

Sammantaget vill jag påstå att de i SOU 2001:11 föreslagna reglerna till både sin utformning och effekt är både effektiva och förhållandevis rättvisa som skatteflyktslagstiftning. Självfallet finns en del synpunkter på reglernas utformning som inte i alla avseenden är lyckad, men dessa utgör i det stora sammanhanget inte några enorma brister. Att på något annat sätt hindra att kapital lämnar landet eller undandras en beskattning av staten finns enligt min mening inte. Inte heller skulle utformningen av reglerna kunnat se anorlunda ut om samma effekt och rättvisenivå skall bevaras.

Bilaga A – Utdrag ur Inkomstskattelagens 6 kap.

7 §

Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga.

8 §

1 st. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter
2. den kan föra talan inför domstol och andra myndigheter, och
3. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

2 st. Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

9 §

1 st. Med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag

2 st. Bestämmelsen om utländska bolag skall tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter.

3 st. I 4 kap 3 § finns bestämmelser om att de bestämmelser som gäller för utländska bolag skall tillämpas på vissa dödsbon.

10 §

Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av de följande stater med vilka Sverige ingått skatteavtal, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet:

...

11 §

1 st. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige
2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras, och

3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

2 st. Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

3 st. En kapitalförlust skall dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

13 §

1 st. En obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som är delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är skattskyldig i den utsträckning som framgår av 16 § för den utländska juridiska personens inkomster under de förutsättningar som anges i 14 eller 15 §.

2st. Innehav genom ett svenskt handelsbolag likställs med direkt innehav vid tillämpningen av 14-16 §§.

14 §

Delägaren är skattskyldig, om delägaren beskattas för sin del av inkomsterna i den stat där den juridiska personen hör hemma.

15 §

- 1 st. Delägaren är skattskyldig, om vid utgången av året före taxeringsåret
 1. minst 10 procent av den juridiska personens kapital eller av röstetalet för samtliga andelar i den juridiska personen innehas av delägarens själv eller av en krets av personer som förutom delägaren består av
 - närstående till delägaren om denne är en fysisk person, och
 - juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehades av delägaren och av närstående till delägaren om denne är en fysisk person, samt
 2. minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer.

2st. Om en delägare är skattskyldig enligt första stycket är också övriga delägare som ingår i den krets som anges i första stycket 1 skattskyldiga.

16 §

1 st. Varje delägare som är skattskyldig enligt 13-15 §§ beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ur den juridiska personen eller inte.

2st. När det gäller delägarens skattskyldighet tillämpas

- 3 kap för fysiska personer,
- 4 kap för dödsbon, och
- 3-6 §§ för juridiska personer.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck:

- SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar
- Prop. 1978/79:210 om ändrad företagsbeskattning
- Prop. 1989/90:47 om vissa internationella skattefrågor
- Prop. 1990/91:107 om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.
- Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
- Prop. 1996/97:43 Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg

Böcker och tidskrifter¹³³:

- Andersson, Lucas & Johnsson, Mats, *Internationell skatteflykt – En skatterättslig studie med särskild inriktning på den svenska CFC-lagstiftningens uppbyggnad och tillämpning*, Lund 2001.
- Bexhed, Jan-Mikael, *Luxemburgparagrafen prövad av Regeringsrätten*, SN 1990 nr 5, s. 273ff.
- Bäckström, Peter, *Riksskatteverkets pågående undersökning av transaktioner riktade mot jurisdiktioner med låg skattenivå – Paradisprojektet*, SvSkT 5/2000, s. 428ff.
- Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Uppsala 2000.
- Dahlberg, Mattias, *Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten*, SvSkT 2001/9, s. 823ff.
- Dahlberg, Mattias, *Förslaget om ny CFC-lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11*, SN 2001 nr 9, s. 489ff.
- Dourado, Paula Ana, *Free Movement of Capital and Capital Income Taxation within the European Union*, EC Tax Review 1994, s. 179ff.

¹³³ Artiklarna från SkatteNytt är hämtade från databasen FAR-online. I denna databas anges inte den tryckta källans sidnummer i årets pärm, utan endast artikelns nummer med vanlig sidnumrering med start från s. 1 i varje enskild artikel. I uppsatsens notapparat har detta system använts vid hänvisningar till SkatteNytt - exempelvis Bexhed SN 1990 nr 5 börjar på s. 273, en hänvisning till sidan 3 avser då s. 276. Nedan i källförteckningen har dock som komplement för läsaren även den tryckta källans sidnummer angetts.

- Fensby, Torsten, *Neutralitet och beskattning av utländska dotterbolags bolagsinkomster*, SN 1996, nr 5, s. 243ff..
- Gordon, Richard A, *Tax havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview. Department of the Treasury, Internal Revenue Service*, Washington 1981.
- Grosskopf, Göran, *Skatteplanering och skatteflykt*, SN 1989 nr 1-2, s. 4ff.
- Kjell, Kurt-Göran, *Skattefrihet för svenska företag för utdelning från utländsk juridiska personer enligt 7 § 8 mom. SIL, SvSkT 5/97*, s. 420ff.
- Källqvist, Jan, *Kammarrättsdomar angående begreppet ”väsentlig anknytning” och beskattning enligt de s.k. CFC-reglerna*, Rättsnytt nr 3/2001, .
- Lauritzen, Suzanne, *CFC-lagstiftning och internationell skatteflykt*, Göteborg 1997.
- Lauritzen, Suzanne, *Analys av den svenska CFC-lagstiftningen – en effektiv skatteflyktslagstiftning?*, SN 1998 nr 12, s. 825ff.
- Mattsson, Nils, *Svensk Internationell beskattningsrätt*, Göteborg 2000.
- Melbi, Ingrid, *Förslaget om slopande av kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade aktier*, SN 2001 nr 4, s. 164ff.
- Moerman, Sébastien, *The main Characteristics of Tax Havens*, Intertax 1999, s 368ff.
- Norell, Kurt, *Skatteflykt – Internationella kontrollfrågor*, SN 1997 nr 211 s. 673ff.
- OECD:s modellavtal Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, 1992.
- OECD, *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, Paris 1998 (cit. 1998 års Skattekonkurrensrapport, Box I).
- Pelin, *Svensk intern och internationell skatterätt med särskild inriktning på inkomst- och förmögenhetsskatterätten*, Lund 1995.
- Pelin, *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, Lund 1995.
- Rabe, Gunnar, *Utredningen om vissa internationella skattefrågor*, SN 2001 nr 4, s. 171ff.
- RSV:s rapport (1995:10).

- RSV, Skatteparadis – Internationella enhetens slutrapport – Skatteparadisgruppens kartläggning av transaktioner riktade mot/från lågbeskattade jurisdiktioner, 2000.
- Silfverberg, Christer, *Bokanmälan av Weneheds avhandling - CFC-lagstiftning*, SN 2001 nr 3, s. 58ff.
- Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger; *EG-skatterätt*, Stockholm 2000.
- Ståhl, Kristina, *Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor*, SvSkT 8/2001, s. 739ff.
- Wenehed, Lars-Erik, *CFC-lagstiftning – En studie av CFC-beskattnings i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattnings samt beskattnings efter skatteförmåga*, Lund 2000.

Internet:

- www.zedir.se/kpmg/artiklar/arkivet/slopadkapitalvinst.html, 2000.03.04, publicerad på zedir.se 010408, text: Ulf Tivéus, KPMG skatt.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

- RÅ 1996 ref 84.

Kammarrätten i Göteborg

- Kammarrätten i Göteborg, dom 15 juni 1999 i mål nr 3378-1998.

EG-domstolen

- C-81/87 Daily-Mail [1988] ECR 5483.
- C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State [1992] ECR I-249.
- C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio Dell' Ordine degli Avvocati e Procurati REG 1995 s. I-4165.
- C-118/96 Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare Skattemyndigheten i Kopparbergs län REG 1998 s. I-1897.
- C-264/96 Imperical Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer, REG 1998 s. I-4695 .
- C-200/98, X AB och Y AB mot Riksskatteverket, EGD:s dom den 15 juni 2000.