



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emma Persson

CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten

- Särskilt om nytt förslag i samband med
Cadbury Schweppes-domen och Danmarks
anpassning till EG-fördraget

Examensarbete
30 poäng

Handledare: Christina Moëll

Internationell skatterätt

HT 07

Innehåll

SUMMARY	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte och problemformulering	6
1.2 Metod och material	6
1.3 Avgränsning	6
1.4 Disposition	7
1.5 Terminologi	7
2 GENERELLA CFC-REGLER	8
2.1 Inledning	8
2.2 Jurisdiktionsmetoden	9
2.3 Transaktionsmetoden	10
3 CFC-LAGSTIFTNING I SVERIGE	11
3.1 Bakgrund och syfte	11
3.2 Nuvarande CFC-lagstiftning	12
3.2.1 Delägare i en utländsk juridisk person	12
3.2.2 Indirekt innehav	14
3.2.3 Personer i intressegemenskap	14
3.2.4 Lågbeskattade inkomster	16
3.2.4.1 Huvudregeln	16
3.2.4.2 Kompletteringsregeln	17
3.2.5 Rederiverksamhet och filialregel	19
3.2.6 Rättsföljden av CFC-lagstiftningen	19
4 CFC-LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED EG-RÄTTEN	20
4.1 Inledning	20
4.2 Etableringsfriheten	21
4.3 Rätten till fri rörlighet för kapital	22
4.4 Rättfärdigandegrunder	24

4.4.1	Rättfärdigande grunder i fördraget	24
4.4.2	Rättfärdigande grunder som utvecklats i praxis	26
4.5	Cadbury Schweppes	29
5	FÖRSLAG TILL NY LAGSTIFTNING	32
5.1	Förslag enligt lagrådsremissen	32
5.2	Övriga förslag och kommentarer	33
6	DANMARKS ANPASSNING TILL EG-RÄTTEN	37
6.1	Danmarks tidigare CFC-lagstiftning	37
6.2	Danmarks nuvarande CFC-lagstiftning	38
6.2.1	De nya CFC-reglerna för företag och föreningar m.fl.	39
6.2.2	De nya CFC-reglerna för fysiska personer	40
6.2.3	Inkomst i danska "fonde" och "truster"	40
6.3	De danska CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten?	41
7	SAMMANFATTANDE ANALYS	42
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	48
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	52

Summary

During the last half-century there has been an increase in the volume and complexity of international business. Nowadays it is easy to carry through different types of transactions between Member States of the EU. One example can be an establishment, to avoid or at least reduce taxes, particularly by taking advantage of tax incentives offered by many countries to attract geographically-mobile capital and activities.

Many countries with high taxes have therefore created a legislation that is worldwide called CFC legislation. The basic motive of the Swedish CFC legislation is to prevent the effects of tax deferral, which implies that the Swedish company will only be taxed in Sweden in respect of subsidiary profits that are distributed to it in the form of dividends.

In general this CFC legislation implies that a shareholder of a foreign legal entity with low taxed income is liable to tax in Sweden in respect of his share of the income of that legal entity. Furthermore it is stipulated that ownership of a foreign legal entity is at hand if at least 25 per cent of the capital or of the voting rights of the foreign legal entity are held by the Swedish resident potentially subject to CFC taxation. When deciding the holding of a specific owner both direct and indirect holdings through other foreign legal entities are taken into account. The review of the ownership is made at the end of the fiscal year. A condition for taking indirect ownership into account is that there is a community of interest between different owners.

The definition of low taxation is complicated and there are two ways of establishing what is low taxation: the main rule and the supplementary rule. The main rule stipulates that the net income of a foreign legal entity shall be CFC taxed if it is either not taxed at all, or taxed at a rate less than 15,4 per cent. To simplify the application of the main rule there is a complement called the supplementary rule. This rule refers to a special list where some countries are considered to have an acceptable taxation, but with some exceptions, and some which do not have it.

Nowadays it is known that Member States are prohibited to have restrictions on any of the fundamental freedoms in the EC Treaty. Since Swedish companies often wish to invest in other Member States of the Community, the Swedish CFC legislation must be, as it is formulated today, regarded as a restriction on fundamental freedoms, notably the right of establishment and the free movement of capital. The reason for this is the final decision of the British Cadbury Schweppes case. In this case the European Court of Justice (ECJ) stated that only the wish to establish an entity in a low tax state could not be reason enough to justify the CFC legislation. Neither can the rules be justified if the establishment of the foreign legal entity have been carried out a genuine economic activity. The creation of that CFC

provision must be regarded as having the characteristics of a wholly artificial arrangement. By the review consideration must be taken to one subjective and one objective factor. The first factor consists of the intention to obtain a tax advantage. Regarding the other element it must be based on objective factors which can be verified by third parties with regard to the extent to which the CFC entity physically exists in terms of premises, staff and equipment. One example of a wholly artificial arrangement is the case of a “letterbox”.

Furthermore, it is stated that the resident company, which is best placed for that purpose, must be given an opportunity to produce evidence that the CFC entity is carrying out a genuine economic activity, that is an actual establishment with genuine activities.

The Swedish government has, in 2007, formulated a proposal in accordance with the ECJ’s findings in the Cadbury Schweppes case. The new legislation must take in to consideration the subjective and objective elements as well as the evidence factor. Still Sweden cannot be sure that the proposed legislation is in accordance with Community law. The case has not settled any details and it will therefore be up to each Member State to decide in these details.

The above mentioned proposal is probably the one that will come into force but some tax experts have suggested alternative solutions. One example for a modified legislation is that the list shall contain all Member States, including Sweden, and by that the States will be exempt from the CFC rules. Another suggestion is to abolish the CFC legislation and instead expand the special legislation for tax evasion (Swe. “skatteflyktslagen”). Another possibility for Sweden is to formulate a legislation similar to the Danish CFC legislation which is only applicable to a certain CFC income. For individual shareholders takes it a holding on at least 50 per cent, and the income of a foreign legal entity shall be CFC taxed if it is taxed at a rate less than 18,75 per cent. Furthermore, the legislation where the shareholders are legal entities, now comprises all financial subsidiaries no matter if it is Danish or foreign.

Finally, the European Court of Justice has not yet settled a case about how far the free movement of capital reaches between a Member State and a third country. Instead we must look into national settlements. The Swedish Revenue Law Commission (Swe. “Skatterättsnämnden”) thought that there must be wider possibilities to justify restrictions to the free movement of capital between a Member State and a non-Member State than between two Member States. But it is still up for discussion and we will not know until the ECJ has settled a case about this issue.

Förord

Så börjar de fyra och ett halvt studieåren i Lund närma sig sitt slut och en spännande tid som jurist tar vid. Denna uppsats är avslutningen på min juriskandidatutbildning, men den är även en avslutning på ett otroligt roligt och lärorikt kapitel i mitt liv. Ordet ”skatt” får kanske inte människor att jubla av glädje direkt men jag tycker i alla fall att skatterätten är fantastiskt rolig och spännande. Charmen med den är att den är under ständig förändring och det är av just denna anledning som jag skriver mitt examensarbete om CFC-lagstiftningen och dess förenlighet med EG-rätten. Ständiga diskussioner förs om ämnet och ett förslag på modifierade CFC-regler är under bearbetning.

I samband med mitt examensarbete vill jag passa på att tacka några av de personer som varit en stor hjälp under studietiden. Jag vill framför allt tacka min handledare, Christina Moëll som kommit med värdefulla synpunkter och goda råd under uppsatsens gång. Tack också till alla på skatteavdelningen på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Malmö samt LRF Konsult i Malmö för en inspirerande och lärorik praktik.

Ett särskilt tack till min familj och mina vänner som har hjälpt mig med korrekturläsning, lyssnat när jag ältat och stöttat mig på alla andra tänkbara sätt. Utan er hade jag inte klarat det!

Emma Persson

Lund, hösten 2007

Förkortningar

CEN	Kapitalexportneutralitet
CFC	Controlled Foreign Companies
CIN	Kapitalimportneutralitet
Dir.	Direktiv
ECJ	European Court of Justice
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	Europeiska gemenskapens domstol
FBL	Lovbekendtgørelse nr. 1192 af 11. oktober 2007 om beskatning af fonde og visse foreninger (Fondsbeskatningsloven)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LL	Lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24. oktober 2006 om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven)
Prop.	Proposition
SEL	Lovbekendtgørelse nr 1037 af 24 august 2007 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. (Selskabsskatteloven)
SFS	Svensk författningssamling
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

Sveriges första CFC-lagstiftning trädde ikraft år 1990, och är således inte något nytt fenomen i Sverige. CFC står för Controlled Foreign Corporation (alternativt Company) och så länge skattelagstiftningen inte harmoniseras inom EU kommer medlemsstater med högre skattenivåer förmodligen att bibehålla någon form av CFC-lagstiftning. Reglerna är viktiga för att delägare med hemvist i en stat med hög bolagsskatt inte ska flytta sitt bolag utomlands för att på så sätt undvika skatten i hemviststaten. CFC-lagstiftningens främsta syfte är att förhindra skatteflykt och skydda skattebasen i landet.

EG-fördraget är ett folkrättsligt avtal där medlemsstaterna till viss del har avstått sin suveräna rätt.¹ Ett exempel är fördragets fyra friheter som ligger utanför medlemsstaternas suveränitet, när det är fråga om inkomstskatteområdet. EG-domstolens domar kan sammantaget tolkas som om domstolen vill uppnå en tillnärmning av medlemsstaterna genom att, sakta men säkert, anpassa skattelagarna i stat efter stat. Vilket land och vilka skattelagar som drabbas beror på vilka frågor som initieras hos domstolen.²

2006 avgjordes ett mål i EG-domstolen som tyder på att den svenska CFC-lagstiftningen inte är förenlig med EG-rättens grundläggande friheter i art 43 och 48 EG-fördraget.³ Sverige är därför i behov av vissa ändringar i lagen och regeringen har också lämnat en lagrådsremiss för behandling. Enligt förslaget ska de nya bestämmelserna träda ikraft 1 januari, 2008 och ligger, i skrivande stund, hos lagrådet för bearbetning.⁴ Lagen kommer i stora drag att innebära att CFC-reglerna inte får tillämpas generellt. En bedömning ska i stället göras för om en verklig etablering, med affärsmässigt syfte, föreligger.

Redan i samband med de stora regelförändringarna år 2004 diskuterades det både i förarbeten och i andra sammanhang om de nuvarande CFC-reglerna kunde anses vara anpassade till EG-rätten. Det fanns många tvivel hos remissinstanserna vilket gjorde att förslaget omarbetades flera gånger innan sluthandlingen skickades till riksdagen för godkännande. Kritik riktade sig då inte i första hand mot CFC-reglerna som sådana, utan på den tekniska utformningen och tillämpningen av reglerna inom EU.⁵

¹ Pelin, Skattenytt, (2004), sid. 503.

² Ibid. sid. 509.

³ Se C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EGD:s dom den 12 september 2006.

⁴ I samband med uppsatsens färdigställande i januari trädde den nya lagen i kraft. Se vidare i 39 a kap. IL samt prop. 2007/08:16.

⁵ Rabe, Skattenytt, (2004), sid. 3.

1.1 Syfte och problemformulering

Syftet med uppsatsen är att utreda den nuvarande CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten samt de förslag på lagändringar som lämnats till följd av det EG-rättsliga *Cadbury Schweppes*-avgörandet men även andra förslag som inte har någon koppling till EG-domstolens avgörande. Jag kommer också att göra en kort komparation mellan svensk och dansk CFC-lagstiftning för att se vilka åtgärder som vidtagits i Danmark för en anpassning till EG-rätten och om det för Sveriges del finns något att efterfölja. En komparation av likheter och skillnader mellan dessa länder kan vara av intresse eftersom det ligger i tiden för många länder att ändra sin lagstiftning i enlighet med EG-domstolens avgörande. De huvudsakliga frågeställningarna jag söker svar på är:

- Hur är den svenska lagstiftningen utformad idag och vilka är problemområdena i förhållande till EG-rätten?
- Hur kan CFC-lagstiftningen anpassas till EG-rätten?
- Hur ser lagändringarna ut i Danmark? Kan vi ta hjälp av Danmarks CFC-regler som just modifierats för anpassning till EG-rätten?

1.2 Metod och material

Jag har använt mig av rättsdogmatisk metod och har, i den mån det varit möjligt, utgått ifrån aktuell svensk, dansk och EG-rättslig lagstiftning. Utöver dessa källor har jag tagit hjälp av rättspraxis, förarbeten, doktrin och rättsvetenskapliga artiklar. Med dessa medel som verktyg har jag försökt utröna vad som kan anses vara gällande rätt inom området och hur en nationell lagstiftning bör utformas för att den ska anses vara förenlig med EG-rätten.

När det gäller doktrin så har jag framför allt använt mig av juridisk litteratur men även artiklar har använts för att se på olika tolkningar och förslag på förbättringar på området. Förutom pappersbunden litteratur så har även Internet varit ett stort hjälpmedel vid informationssökningen. Det är då främst Internetbaserade databaser som använts för att hitta relevanta artiklar och annan litteratur. Det material som funnits i databaserna finns, till största delen, även i pappersformat så för att uppnå en så hög tillförlitlighet som möjligt har jag jämfört sidhänvisningar och uppgifter med pappersformatet.

1.3 Avgränsning

Jag har tagit sikte på den svenska CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten. Den svenska CFC-lagstiftningen i förhållande till andra länders CFC-lagstiftning kommer endast att behandlas gentemot Danmark. Jag begränsar

mig dock genom att inte föra någon diskussion om huruvida danska regler kan anses vara förenliga med EG-rätten utan vill endast visa hur ett annat land än Sverige valt att lösa problemet samt göra en jämförelse mellan de båda ländernas sätt att lagstifta på området. Att det blev just Danmark berodde på att det är ett grannland som, efter *Cadbury Schweppes*-avgörandet, relativt snabbt ändrade sin CFC-lagstiftning. En anpassning är, med största sannolikhet, även nödvändig för Sveriges del och då regeringen, för en tid sedan, lämnat en lagrådsremiss kommer jag till stor del utgå från den vid diskussionen under avsnitt ”5 Förslag till ny lagstiftning”.

Vidare kommer jag inte att behandla dubbelbeskattningsavtal eftersom det området inte varit syftet med uppsatsen. Äldre lagstiftning än den nu gällande kommer inte heller att behandlas i uppsatsen då jag valt att fokusera på de lege lata och de lege ferenda-perspektiv.

1.4 Disposition

Uppsatsen består, utöver denna introduktion (1), av en deskriptiv och en analytisk del. Jag tar först upp den generella uppbyggnaden av CFC-lagstiftningen (2), för att sedan gå vidare till nuvarande CFC-regler i Sverige (3). Detta följs av det huvudsakliga ämnet i uppsatsen, nämligen den svenska CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten och *Cadbury Schweppes*-avgörandet (4) samt olika förslag på ny lagstiftning och då framför allt den lagrådsremiss som lämnats till regeringen (5). Därefter behandlar jag de danska CFC-reglerna, där lagändringar just skett p.g.a. *Cadbury Schweppes* (6). Avslutningsvis har jag en sammanfattande analys där jag tar upp egna tankar och idéer på området (8).

1.5 Terminologi

Termen CFC-lagstiftning kommer att användas genom hela uppsatsen och CFC-regler har använts som synonym. Med CFC-beskattning avses den hårdare beskattning som en delägare med innehav i en utländsk juridisk person, som etablerats i ett lågskatteland, kan drabbas av och CFC-inkomst avser den inkomst som CFC-beskattningen har beräknats på. Även ordet CFC-bolag är en återkommande term och avser det bolag som etablerats i ett lågskatteland och vars delägare drabbas av CFC-beskattning. Slutligen använder jag mig även av termen bolag, vilket i stort sett innefattar alla juridiska personer bortsett från handelsbolag och enkla bolag.

2 Generella CFC-regler

Bolag betraktas som skattesubjekt, vilket innebär att delägaren inte beskattas för bolagets vinster förrän de utdelas. En sådan uppskjuten delägarbeskattning kan leda till att delägarstatens skattebas minskas. I det fall beskattningen i delägarstaten är högre än den i etableringsstaten kan en orättvis beskattning uppstå för de skattskyldiga i delägarstaten och den neutralitet som ska finnas mellan olika sätt att investera har då gått förlorad.⁶

Lösningen på problemet är, för många länder, CFC-lagstiftning, d.v.s. en löpande beskattning av bolagets inkomster för delägarna. CFC-reglerna utformas på olika sätt av staterna och jag vill med detta avsnitt visa olika metoder för hur grunden av CFC-reglerna kan vara uppbyggda.

2.1 Inledning

Många stater har infört CFC-regler i sin nationella skattelagstiftning, men något internationellt vedertaget regelverk finns inte. De nationella CFC-reglerna uppvisar dock vissa likheter och framför allt grunden i medlemsstaternas CFC-lagstiftning är ofta lika i förhållande till varandra. Detta visar sig i rekvisiten hos och följderna av lagstiftningen.⁷ Grunden utformas på ett sådant sätt att delägare, i en utländsk juridisk person med hemvist i ett lågskatteland, blir löpande beskattade för de inkomster som den utländska juridiska personen genererar om inkomsterna förts över till bolaget av delägaren av skattemässiga skäl. Rättsföljden är då, som just nämnts, att delägarna blir löpande beskattade för inkomst som överförs, vilket innebär att delägaren beskattas för CFC-bolagets inkomster när inkomsterna uppkommer i bolaget.⁸

Vad gäller rekvisiten för lagens tillämplighet krävs att det är fråga om en utländsk juridisk person, d.v.s. ett skattesubjekt, som gör det möjligt för delägaren att uppskjuta beskattning av inkomster i den utländska juridiska personen. Vidare krävs det att bolaget kontrolleras av personer som är obegränsat skattskyldiga med hemvist i delägarstaten.⁹ Slutligen krävs det att inkomsterna från den utländska juridiska personen har överförts till det bolag som är beläget i delägarstaten för att minska eller undvika skatt. Det finns dock inget krav på att bolagets samtliga inkomster ska omfattas av CFC-regeln, utan endast sådana inkomster som kan antas att de skulle ha erhållits av delägarna, om det inte hade varit skattemässigt gynnsammare att erhålla inkomsterna i CFC-bolaget.¹⁰

⁶ Wenehed, (2000), sid. 39.

⁷ Dahlberg, (2000), sid. 153.

⁸ Wenehed, (2000), sid. 40.

⁹ Ibid., sid. 39.

¹⁰ Ibid., sid. 44.

Medlemsstaternas CFC-lagstiftning är svåröverskådlig och skiljer sig åt framför allt när det gäller det materiella innehållet.¹¹ Om man t.ex. ser på vad som anses utgöra ”kontroll” av ett företag skiljer sig innebörden av ordet väsentligt mellan olika medlemsstater. Skillnaden kan bestå i sammansättningen av den grupp delägare som ska utöva kontrollen, vilket kan avse aktiernas röstvärde, kapitalvärdet eller rätt till avkastning, samt storleken på andelsinnehavet. Det kan också skilja sig vad gäller de faktorer som utgör kontroll.¹²

CFC-lagstiftningarna kan delas upp i två olika metoder; jurisdiktionsmetoden, där alla inkomster i vissa särskilda utländska bolag omfattas, och transaktionsmetoden, som riktar sig mot vissa inkomster i alla utländska bolag.¹³ Dessa kommer att redogöras för nedan.

2.2 Jurisdiktionsmetoden

En CFC-lagstiftning som baseras på jurisdiktionsmetoden innebär att delägarna löpande beskattas för inkomster i utländska bolag med hemvist i *vissa särskilda stater*. Dessa stater finns ofta upptagna på olika listor som i sin tur anges i lag. Listan kan antingen innehålla de stater som omfattas av CFC-lagstiftningen och kallas då ”svart”, alternativt är listan ”vit” och består av de stater som inte omfattas. Jurisdiktionsmetoden tillämpas även av sådana stater där den verkliga, effektiva skatten uppgår till ett visst belopp som finns förutbestämt i CFC-lagstiftningen. Detta belopp är alltid lägre än den skatt som skulle ha betalats om bolaget i stället varit etablerat i delägarens hemvistland.¹⁴ Denna nivå kallas jämförelseskatt. Jämförelseskatten gäller de stater som inte omfattas av den vita listan och därmed träffas av CFC-reglerna.¹⁵

Om man ser till den generella uppbyggnaden av en regel har jurisdiktionsmetoden utformats till att inrikta sig på sådana bolag med hemvist i ett lågskatteland. Detta gäller inte i samma utsträckning för transaktionsmetoden. Jurisdiktionsmetoden omfattar också alla inkomster i vissa bolag och det är därför viktigt att bolagen i lågskatteländer definieras. Det är således också viktigt att upprätta de ”svarta” eller ”vita” listorna eftersom delägarna annars skulle bli löpande beskattade i alla utländska bolag. De länder som använder sig av jurisdiktionsmetoden presumerar att syftet till att en etablering av ett bolag sker i ett lågskatteland är p.g.a. den förmånliga skattemässiga effekten och att aktiv affärsverksamhet inte drivs från ett bolag i ett lågskatteland. CFC-reglerna enligt jurisdiktionsmetoden tillämpas inte särskilt ofta men fungerar även preventivt. Syftet är således inte endast att neutralisera fördelarna med att skjuta upp

¹¹ Wenehed, (2000), sid. 40.

¹² Ibid., sid. 41 f.

¹³ Ibid., sid. 45.

¹⁴ Sveriges CFC-lagstiftning följer jurisdiktionsmetoden.

¹⁵ Wenehed, (2000), sid. 45.

delägarbeskattningen, utan reglerna ska även verka avhållande för bolag att etablera sig i ett sådant lågskatteland.¹⁶ Sverige är ett av de länder som har utformat sin CFC-lagstiftning enligt jurisdiktionsmetoden.

2.3 Transaktionsmetoden

Vid tillämpning av transaktionsmetoden tas inte någon större hänsyn till hur stor skattesatsen är i etableringslandet, i stället lägger man vikt vid *slaget av inkomst*. CFC-regler där man tittar på karaktären av den bakomliggande transaktionen d.v.s. slaget av inkomst kan trots detta få samma materiella innehåll som om man använder sig av jurisdiktionsmetoden. Denna metod infördes av USA men tillämpas idag också av bl.a. Danmark. De typer av inkomster som omfattas av transaktionsmetoden är framför allt inkomster från passiva investeringar¹⁷ eller inkomster från affärsverksamhet som inte är aktiva, d.v.s. passiva inkomster. Detta beror på att CFC-reglerna ska träffa situationer där det inte finns någon affärsmässig orsak till varför bolaget placerats i just den staten. Syftet med investeringen kan dock fortfarande vara att undvika skatt men det behöver inte nödvändigtvis vara så. Vissa stater har bestämmelser som innebär att den passiva inkomsten ska beskattas i bolaget med en skatt som inte är lika med eller lägre än jämförelseskatten.¹⁸

Det största problemet med denna metod är att en gränsdragning mellan vad som är aktiva och vad som är passiva inkomster måste göras. Det finns också inkomster som befinner sig på gränsen mellan de olika typerna av inkomster samt inkomster som är både passiva och aktiva. Det är därför mycket komplicerat att fastställa en skiljelinje mellan dessa. Ett exempel på aktiva inkomster är sådana inkomster som uppkommit i bolaget utan att delägaren haft något syfte att undvika skatten som t.ex. räntor från bankverksamhet medan passiva inkomster är inkomster som genererats av ett bolag som normalt inte har bidragit till affärens uppkomst. Sådana bolag kallas ofta basbolag. Vidare ges ett exempel på när en inkomst är både passiv och aktiv. Detta kan vara fallet då en produkt som har tillverkats av ett närstående bolag i ett annat land har medfört inkomster vid försäljningen och produkterna sedan säljs till ett bolag som inte är närstående i tredje land. Inkomsten från försäljningen kan då anses vara en aktiv inkomst eftersom den härrör från en aktiv affärsverksamhet i det utländska bolaget och där delägaren då inte haft ett skattemässigt syfte utan framför allt ett affärsmässigt.¹⁹

¹⁶ Wenehed, (2000), sid. 71 f.

¹⁷ För passiva investeringar krävs ingen aktivitet av den utländska juridiska personen för att underhålla investeringarna.

¹⁸ Wenehed, (2000), sid. 46.

¹⁹ Ibid., sid. 66 f.

3 CFC-lagstiftning i Sverige

De ursprungliga amerikanska CFC-reglerna är omfattande med en lång historia.²⁰ Vid utformningen av lagstiftningen har det funnits en önskan om att skattskyldiga inte ska investera genom bolag utan i stället göra investeringarna direkt.²¹ Den svenska CFC-lagstiftningen har däremot en relativt kort historia och reglerna är under ständig förändring.

I detta avsnitt behandlas den svenska CFC-lagstiftningen som består av en komplicerad författningstext. Jag tar först kort upp bakgrunden och syftet med reglerna för att sedan ge en djupare framställning av reglerna så som de idag är utformade.

3.1 Bakgrund och syfte

År 1933 trädde den s.k. Luxemburgparagrafen i kraft. Denna innebar att utländska bolag som hade sin verkliga ledning i Sverige blev beskattade i Sverige. För att det skulle bli aktuellt skulle vissa särskilda krav vara uppfyllda och bolaget beskattades då enligt reglerna för ekonomisk förening. Reglerna skiljde sig dock markant från de nuvarande CFC-reglerna på så sätt att det då var det utländska juridiska bolaget och inte delägarna som beskattades. Det var dock valutakontrollen som effektivast hindrade delägare från att placera inkomster i utländska bolag för att på så sätt undvika skatteflykt. Valutakontrollen trädde i kraft år 1940 med stöd av valutalagen. Valutaförordningen bestod av ett antal allmänt utformade förbud.²² Reglerna innebar att företag var tvungna att inhämta Riksbankens tillstånd för att få föra ut värdepapper och andra betalningsmedel ur landet. Tillstånd medgavs inte om det fanns misstanke om att överföringen genomfördes för att undkomma beskattning i Sverige. På så sätt begränsades möjligheterna till internationell skatteflykt.²³ Valutalagstiftningen avskaffades år 1989 och för att förhindra att kapitalrörelserna frigjordes och för att var och en inte fritt skulle kunna etablera bolag utomlands antogs de första svenska CFC-reglerna som trädde i kraft 1 januari, 1990.²⁴

CFC-lagstiftningen omarbetades sedan kraftigt i samband med reglerna om skattefri utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar och infördes för att förhindra att Sverige skulle förlora stora skatteintäkter.²⁵ Syftet med de svenska CFC-reglerna är att förhindra skatteflykt och att skydda den svenska skattebasen.²⁶ Mer ingående är CFC-lagstiftningens syfte att

²⁰ Dahlberg, (2000), sid. 153.

²¹ Wenehed, (2000), sid. 345.

²² Ibid., sid. 346 f.

²³ Dahlberg, (2005), sid. 122.

²⁴ Dahlberg, (2000), sid. 153, Wenehed, (2000), sid. 347 och Dahlberg, (2005), sid. 122.

²⁵ Dahlberg, (2005), sid. 120f.

²⁶ SOU 2001:11, sid. 126 f.

förhindra ränteavdragsarbitrage och andra transaktioner som får följden att inkomster förs över till lågskatteländer för att undkomma eller minska skatten. Ränteavdragsarbitrage uppstår då ett svenskt bolag tar ett lån som sedan överlåts till ett dotterbolag, som tidigare etablerats i ett lågskatteland, i form av kapitaltillskott. Det svenska bolaget minskar sin vinst genom att dra av räntekostnaderna för lånet. De vinster som uppstått hos den utländska juridiska personen beskattas endast till en låg procentsats eller inte någon skatt alls. P.g.a. skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar kan det svenska bolaget tillgodogöra sig vinsten utan att drabbas av någon skatt.²⁷

Den dåvarande regeringen ansåg att CFC-reglerna skulle bedömas utifrån kapitalexportneutralitet (CEN) och kapitalimportneutralitet (CIN) som är två ekonomiska värderingsgrunder. Vid CEN ska samma skatt tas ut på investeringar i ett annat land som i det egna landet och utgångspunkten är att beskattningen ligger i investerarens hemviststat. Vid CIN utgår man från investeringens hemviststat, vilket då innebär att inkomst i investeringslandet ska beskattas på ett sätt som motsvarar den beskattning som andra företagare i investeringslandet drabbas av. Ägandet har ingen betydelse i sammanhanget.²⁸ Regeringen ansåg att CIN skulle kompletteras med CEN för att beskattningen inte skulle bli för låg, vilket även den nyvalda regeringen, enligt Dahlberg, anser.²⁹ Detta sker genom att CFC-regler tillämpas, då dessa är en åtgärd för att kunna hävda CEN.³⁰

3.2 Nuvarande CFC-lagstiftning

Nya CFC-regler är på intågande till Sverige men några beslut har, i skrivande stund, ännu inte fattats av riksdagen. Jag kommer därför, i detta avsnitt att redogöra för de regler som för närvarande är tillämpliga.

3.2.1 Delägare i en utländsk juridisk person

Enligt 39 a kap. 2 § 1 st. IL anses en skattskyldig vara delägare i en utländsk juridisk person om delägaren eller delägaren och personer i intressegemenskap med delägaren tillsammans innehar eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster. I 1 § 1 st. stadgas att delägaren kan vara antingen fysisk eller juridisk person som är skattskyldig i Sverige. Ägandet kan vara direkt eller indirekt genom andra utländska personer och bedömningen av ägandet görs vid utgången av delägarrens beskattningsår.³¹

²⁷ Prop. 2003/04:10, sid. 49 ff.

²⁸ Ibid., sid. 46 ff.

²⁹ Ibid., sid. 47. Se även Dahlberg, (2007), sid. 128.

³⁰ Ibid., sid. 47.

³¹ 39 a kap. 2 § 1 st. IL.

Reglerna tillämpas framför allt på obegränsat skattskyldiga personer i Sverige. I 2 § 2 st. anges att en begränsat skattskyldig endast anses som delägare om denne driver näringsverksamhet och andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige.³² Noteras bör också att den svenska delägaren som beskattas enligt reglerna i 13 § får avräkna sin andel av den utländska skatten som även CFC-beskattats i Sverige.³³

Vad som avses med ”kontroll” av andelar i en utländsk juridisk person är varken preciserat i lag eller i förarbetena. En prövning måste därför göras i varje enskilt fall och man bör då titta på omständigheter såsom t.ex. huruvida det har skett affärstransaktioner eller om det finns kreditavtal mellan företagen. Det har även betydelse om det finns en gemensam ledning.³⁴

Det måste anses oklart om kontroll ska avse såväl röstandel som kapitalandel. Enligt propositionen föreligger direkt eller indirekt kontroll av ett företag antingen då ett företag deltar i ledningen eller kontrollen av ett annat företag eller när samma personer deltar i ledningen eller kontrollen av båda företagen. Den dåvarande regeringen menade att en allmän bedömning av uttrycket ”kontroll” bör göras. *”I allmänhet avses härmed ett inflytande över en juridisk persons driftsmässiga och finansiella styrning på t.ex. lednings- och styrelsenivå”*. Enligt propositionen innebär ”innehar eller kontrollerar” att det inte bara är ett faktiskt ägande som inräknas utan även kontroll som har ett faktiskt inflytande på företagets agerande ska omfattas. Ett exempel som nämns i propositionen är sådan kontroll som kan följa vid lån. Även föreskrifter i bolagsordning, bolagsavtal eller liknande ska kunna medföra att kontrollkravet är uppfyllt men däremot kan en panthavare inte anses som innehavare. Regeringen menar att sådana gränsdragningsfrågor i sista hand får avgöras i rättspraxis.³⁵ I lagkommentaren till 39 a kap. IL anser man att endast röstandelen, vid situationer ovan, bör påverkas av kontrollen. Kommentaren anger dock att om en person är delägare i ett CFC-bolag genom t.ex. en utländsk kapitalförsäkring eller en trust³⁶, kan även kapitalandelarna påverkas av kontrollen.³⁷

Ett handelsbolag riskerar inte att falla in under CFC-reglerna eftersom det inte är ett skattesubjekt och därmed inte heller kan vara delägare.³⁸ Om däremot ett handelsbolag äger andelar i ett CFC-bolag kan delägarna i det svenska handelsbolaget träffas av reglerna och bli löpande beskattade för CFC-bolagets framtida vinster. Innehavet likställs då med direkt innehav enligt 39 a kap. 2 § 3 st. IL.

³² Här kan inte den allmänna betydelsen av ”delägare” användas utan ”delägare” har en lite annan betydelse när det gäller tillämpning av CFC-lagstiftningen.

³³ Dahlberg, (2007), sid. 139 f.

³⁴ Ibid., sid. 130.

³⁵ Prop. 2003/04:10 sid. 54f.

³⁶ Med trust avses en sammanslutning av företag inom en näringsgren i avsikt att undanröja konkurrensen.

³⁷ Karnov, (2006/07), sid. 3644.

³⁸ Bojs, Svensk Skattetidning, (2003), sid. 729.

Avslutningsvis vill jag notera att det krävs 10 procent eller mer av rösterna i det andra företaget för att en andel i ägarföretaget ska anses vara näringsbetingad.³⁹ Gränsen för att CFC-reglerna ska bli tillämpliga är, som nämnts, att delägaren innehar minst 25 procent av rösterna eller kapitalet, vilket betyder att skattefri utdelning kan tas hem från den utländska juridiska personen med hemvist i ett lågskatteland utan att det svenska företaget träffas av CFC-reglerna. Om företaget t.ex. innehar 15 procent av rösterna i en lågbeskattad utländsk juridisk person kan utdelning tas hem skattefritt utan att CFC-reglerna blir tillämpliga.⁴⁰

3.2.2 Indirekt innehav

För att förhindra ett kringgående gäller CFC-reglerna också vid ett indirekt ägande genom en utländsk juridisk person. Detta kan dessvärre leda till beskattning i flera led om ett bolag i ett lågskatteland ägs indirekt av ett bolag i ett annat land som har liknande regler som de svenska CFC-reglerna. Det mellanliggande bolaget kommer då att bli beskattat för att det har ett dotterbolag i ett lågskatteland samtidigt som Sverige beskattar delägaren för det indirekta ägandet.⁴¹

Andelen vid ett indirekt innehav beräknas enligt 39 a kap. 4 § IL. Delägarans andel ska anses vara produkten av *kapitalandelarna* i varje led i ägarkedjan. Ett exempel är om en svensk person, A, innehar 50 procent av andelarna i ett utländskt företag, B, som i sin tur innehar 60 procent av andelarna i ett utländskt företag, C, beläget i ett lågskatteland. A:s kapitalandel i C uppgår då till 30 procent ($0,5 \times 0,6$). Andelen överstiger därmed 25 procent vilket betyder att reglerna blir tillämpliga. Om man, vid beräkningen, i stället ska ta hänsyn till *rösterna* ska det vara den lägsta röstandelen i något led av ägarkedjan som avgör. En svensk person, A, innehar exempelvis 30 procent av rösterna i ett utländskt företag, B, som i sin tur innehar 50 procent av rösterna i ett utländskt företag, C, i ett lågskatteland. A:s andel av rösterna i C uppgår då till 30 procent, motsvarande A:s andel av rösterna i B.⁴²

3.2.3 Personer i intressegemenskap

Vid bedömningen av om delägaren innehar eller kontrollerar minst 25 procent ska hänsyn även tas till innehav av personer i intressegemenskap.⁴³ För att undvika kringgående av CFC-reglerna genom att sprida ägandet och

³⁹ 24 kap. 14 § 1 st. 2 p. IL.

⁴⁰ Dahlberg, (2005), sid. 127f.

⁴¹ Bojs, Svensk Skattetidning, (2003), sid. 730.

⁴² Prop. 2003/04:10, sid. 57. Se även Mattsson, (2004), sid. 55 och Skatteverket, (2007), sid. 167.

⁴³ 39 a kap. 2 § 1 st. IL.

inflytandet på närstående fysiska och juridiska personer ska delägarnas innehav inte alltid räknas var för sig utan läggas samman.⁴⁴

Vad som avses med personer i intressegemenskap stadgas i 39 a kap. 3 § IL och omfattar då både fysiska och juridiska personer. Två personer anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning (systerföretag⁴⁵),
2. personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i den andra personen,
3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 procent av den fysiska personen, eller
4. personerna är närstående.⁴⁶

Närstående personer ska anses utöva ett gemensamt inflytande om två juridiska personer kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning.⁴⁷ Detta kan inträffa om två svenska bolag äger andelar i ett CFC-bolag. Vid bedömningen av om flera personer står under i huvudsak gemensam ledning ser man till om en närstående person anses utöva ett gemensamt inflytande. Vid tillämpningen av CFC-reglerna finns ingen särskild definition av begreppet närstående, vilket betyder att närståendebegreppet i 2 kap. 22 § IL ska tillämpas.⁴⁸

Om en fysisk person anses vara i intressegemenskap med en juridisk person ska även de personer som är närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.⁴⁹ T.ex. anses maken till en fysisk person som äger samtliga aktier i ett aktiebolag vara närstående till bolaget. Även i detta fall krävs att den fysiska personen innehar minst hälften av kapitalandelarna eller rösteandelarna i den juridiska personen. Notera att både direkta och indirekta innehav ska medräknas.⁵⁰

Slutligen vill jag poängtera att det inte ställs några krav på att personerna i intressegemenskap ska vara skattskyldiga personer d.v.s. intressegemenskap föreligger även mellan ett svenskt och ett utländskt bolag i en s.k. oäkta koncern. Såväl onoterade som noterade bolag kan träffas av CFC-reglerna.⁵¹

⁴⁴ Dahlberg, (2007), sid. 132.

⁴⁵ Karnov, (2006/07), sid. 3644.

⁴⁶ Vad som avses med närstående framgår av 2 kap. 22 § IL och är make, förälder, mor- och farföräldrar, avkomling och till sist dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

⁴⁷ 39 a kap. 3 § 2 st. IL.

⁴⁸ Se fotnot 46.

⁴⁹ 39 a kap. 3 § 3 st. IL.

⁵⁰ 39 a kap. 4 § IL.

⁵¹ Bojs, Svensk Skattetidning, (2003), sid. 731.

3.2.4 Lågbeskattade inkomster

För att delägaren ska drabbas av löpande beskattning av de inkomster som den utländska juridiska personens genererar måste inkomsten anses vara lågbeskattad i Sverige. Det finns två regler för att avgöra huruvida en inkomst är lågbeskattad eller inte; huvudregeln respektive kompletteringsregeln.

3.2.4.1 Huvudregeln

Huvudregeln finner man i 39 a kap. 5-6 §§ IL. I den förstnämnda paragrafens första stycke finner man de kriterier som ska uppfyllas för att en inkomst hos en utländsk juridisk person ska anses vara lågbeskattad. Inkomsten är lågbeskattad om den inte beskattas alls eller beskattas lindrigare än den beskattning, som skulle ha skett i Sverige, om 55 procent av nettoinkomsten enligt svenska regler utgjort överskott av näringsverksamhet i ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Enligt de nuvarande reglerna har Sverige en bolagsskatt på 28 procent, vilket innebär att gränsen är satt vid 15,4 procent ($0,28 \times 0,55$).⁵² Det finns dock vissa undantag. Bl.a. får avsättning till periodiseringsfond, enligt 6 § 1 p., inte göras vid beräkningen av överskottet eftersom det skulle innebära att överskottet minskas och att det då hade krävts mindre utländsk skatt för att uppnå gränsen på 15,4 procent. Ett annat undantag är att sådana inkomster, som beskattas i IL enligt andra regler än CFC-reglerna, t.ex. royalty från näringsverksamhet med fast driftställe i Sverige, inte ska räknas in i underlaget. Avdrag för underskott får, enligt 6 § 2 p., göras om de uppkommit under de tre närmast föregående beskattningsåren och inte tidigare har dragits av vid beräkningen av nettoinkomsten. Det krävs också att delägaren måste ha varit delägare vid utgången av respektive beskattningsår. Sista undantaget finner man i 16 kap. 19 § 2 st. IL och innebär att avdrag inte får göras för allmän skatt till utländsk stat. Enligt 39 a kap. 5 § 2 st. IL blir regeln endast tillämplig om nettoinkomsten är positiv d.v.s. om det föreligger ett överskott. Ett underskott skulle annars kunna utnyttjas som kvittning mot andra inkomster, vilket inte hade varit rimligt.⁵³

Om inkomsten anses vara lågbeskattad måste en beräkning av överskottet av de lågbeskattade inkomsterna göras. Detta görs enligt reglerna i 39 a kap. 10-11 §§ IL. Vid prövningen av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad ska nettoinkomsten beräknas enligt de regler som hade gällt om det i stället varit fråga om ett svenskt aktiebolag med verksamhet i Sverige och som inte är ett investmentbolag.⁵⁴ Därmed är reglerna om skattefri utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar tillämpliga om övriga förutsättningarna är uppfyllda.

⁵² Skatteverket, (2007), sid. 168.

⁵³ Mattsson, (2004), sid. 56.

⁵⁴ 39 a kap. 10 § 1 st. IL.

Vid beräkningen av om en inkomst är lågbeskattad eller inte gäller att om det finns ett krav i en bestämmelse om att personen ska vara skattskyldig i Sverige, ska en utländsk juridisk person inte anses uppfylla det kravet.⁵⁵ Det får till följd att bl.a. regler i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser och i 35 kap. IL om öppna koncernbidrag inte är tillämpliga vid en beräkning av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad eller inte. Det bör även tilläggas att skattemässiga anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska beräknas med stöd av bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL. Vidare ska inkomsten, vid beräkningen av om den är lågbeskattad, även omfatta ägda andelar hos en utländsk juridisk person som inte delägarbeskattas men som innehar andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. I utlandet delägarbeskattade utländska juridiska personer ska inte CFC-beskattas i Sverige. Inkomstberäkningen i den utländska juridiska personen ska ske med utgångspunkt i sådana resultat- och balansräkningar som ska lämnas enligt 3 kap. 9 b § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. I de fall det är nödvändigt ska omräkning av utländsk valuta göras.⁵⁶

Trots att inget undantag finns i bilagan till 39 a kap. IL ska huvudregeln gälla om det är fråga om ett generellt skatteavtal. Det krävs att Sverige har ingått ett skatteavtal med den stat där den utländska juridiska personen har etablerats och att skatteavtalet inte endast gäller inkomst från internationell sjö- och luftfart. Den kompletterande regeln som undantar staten från huvudregeln ska endast gälla de inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Detta innebär att de undantag som gjorts i skatteavtalet även får betydelse i detta sammanhang.⁵⁷

3.2.4.2 Kompletteringsregeln

Huvudregeln skulle bli alltför krånglig att tillämpa om Skatteverket vid varje tillfälle skulle göra en sådan prövning som krävs enligt regeln. Som komplement finns därför den s.k. kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL som hänvisar till en förteckning över stater i hela världen. Listan finns som bilaga till 39a kap. IL. I denna s.k. vit/grå listan anges i vissa fall vilka stater som har en acceptabel bolagsbeskattning och i vissa fall vilka som inte har det. Kontentan blir då att även om en nettoinkomst anses lågbeskattad så ska inkomsten från en utländsk juridisk person, enligt 39 a kap. 7 § IL, inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i en stat som anges i listan och som inte omfattas av några undantag.

Syftet med kompletteringsregeln och den bifogade listan är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen för såväl skattskyldiga som Skatteverket.⁵⁸ Enligt 7 § 2 st. finns en begränsning av förteckningen i bilagan. Förteckningen anger bl.a. att inkomster från en viss finansiell

⁵⁵ 39a kap. 6 § och 10 § 1 st. IL.

⁵⁶ 39 a kap. 10 § 2 st. och 11 § IL.

⁵⁷ 39 a kap. 7 § 3 st. IL och Mattsson, (2004), sid. 171.

⁵⁸ Dahlberg, (2005), 131 f.

verksamhet och inkomst från försäkringsverksamhet inte har en acceptabel beskattningsnivå men det finns undantag angivna i listan. Begränsningen är till förmån för den skattskyldige om en utländsk juridisk person är hemmahörande och inkomstskattepliktig i en stat inom EES. Vidare innebär begränsningen att uttrycken inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet samt inkomst från försäkringsverksamhet begränsas till att endast avse koncernintern verksamhet. För intressegemenskap ska definitionen som anges i felprisregeln i 14 kap. 20 § IL tillämpas. En anledning till uppkomsten av denna regel kan vara att regeringen misstänkte att ett hinder mot de grundläggande friheterna skulle kunna anses föreligga eftersom regeln annars hade haft en alltför generell tillämpning.⁵⁹ Andra undantag är inkomster som inte beskattas i det aktuella landet med dess normala inkomstskattesats och inkomster som inte beskattas i det aktuella landet för att inkomsten inte anses härröra därifrån. För övrigt gäller att i de fall Sverige har fullständiga skatteavtal med den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande, enligt bestämmelserna i 7 § 1 och 2 st., är kompletteringsregeln, enligt 7 § 3 st. IL, endast tillämplig på sådana inkomster som omfattas av skatteavtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.⁶⁰

Enligt Skatterättsnämnden finns det inte något krav på att den utländska juridiska personen faktiskt betalar skatt. Ett sådant fall kan uppstå om personen bedriver verksamhet i en stat där inkomsterna, enligt statens lagstiftning, är skattefria och staten inte finns med på listan.⁶¹ Men även om en inkomst i den utländska juridiska personen inte faller in under kompletteringsregeln måste inkomsten vara att anse som lågbeskattad enligt 39 a kap. 5 § IL för att beskattning enligt CFC-reglerna ska bli aktuellt.⁶² Om en stat, enligt vita listan har en acceptabel skattesats har det, som tidigare nämnts, ingen betydelse huruvida beskattningen är lägre än 15,4 procent och att huvudregeln då skulle kunna bli tillämplig. CFC-reglerna kan nämligen trots det inte tillämpas.⁶³

Listan är indelad i fem delar: Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. Afrika, Asien och Europa anses som huvudregel ha en acceptabel beskattningsnivå dock med vissa undantag. Undantagen gäller antingen en hel stat eller endast en viss lagstiftning i en stat. För Amerikas och Oceaniens del anses beskattningsnivån endast vara acceptabel när det gäller särskilt angivna jurisdiktioner (från vilka det dock finns undantag). I listan anges också sådana stater som inte kan anses ha en acceptabel beskattningsnivå. För att dessa bolag inte ska CFC-beskattas krävs också att den faktiska beskattningen är högre än vad som gäller enligt huvudregeln d.v.s. högre än 15,4 procent. Denna del av listan kallas av många för ”grå”

⁵⁹ Se hela avsnitt 4 och prop. 2003/04:10, sid. 64 ff. Se även Dahlberg, (2007), sid. 135.

⁶⁰ Exempel på kompletteringsregelns tillämpningsområde är bestämmelser såsom protokollet till skatteavtalet med Luxemburg SFS (1996:1510) och artikel 24 i skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510).

⁶¹ SRN:s förhandsbesked av den 22 december 2004, SKV:s rättsfallsprotokoll nr 28/04.

⁶² Prop. 2003/04:10, sid. 72.

⁶³ SRN:s förhandsbesked av den 22 december 2004, SKV:s rättsfallsprotokoll nr 28/04. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

eftersom man inte utav listan kan avgöra om en utländsk juridisk person i en sådan stat ska CFC-beskattas eller inte.⁶⁴

3.2.5 Rederiverksamhet och filialregel

Enligt 39 a kap. 8 § IL undantas inkomster hos en utländsk juridisk person som härrör från internationell rederiverksamhet från CFC-reglerna. Det krävs dock att rederiverksamheten drivs av en delägare eller annan juridisk person med hemvist i EES-området som är i intressegemenskap med delägaren.

CFC-lagstiftningen innefattar även en s.k. filialregel, vilken innebär att ett fast driftställe till en utländsk juridisk person med en svensk delägare, som etablerats i en tredje stat i vissa fall kan ses som en självständig juridisk person. Detta framkommer i 39 a kap. 9 § 1 st. IL och de fall det är fråga om är de där resultatet hos det fasta driftstället inte beskattas i den utländska juridiska personens hemviststat. Det fasta driftstället ska också anses hemmahörande i den stat där det är beläget.⁶⁵ Filialregeln gäller dock inte, enligt 39 a kap. 9 § 3 st. IL, om den utländska juridiska personen har ett fast driftställe inom EES och 39 a kap. 7 § 2 st. respektive 8 § IL ska tillämpas. Detta får innebörden att en separat prövning av CFC-reglerna ska göras av ett sådant fast driftställe om det skulle bli aktuellt.

3.2.6 Rättsföljden av CFC-lagstiftningen

Beräkningen av inkomsten görs, enligt 39 a kap. 13 § 1 st. IL, gemensamt för den utländska juridiska personen innan en fördelning av den sker hos de olika delägarna som sedan kapitalbeskattas. Delägarna beskattas därmed endast för så stor andel av överskottet i den utländska juridiska personen som denne äger andelar i. Den del som tagits upp av en begränsat skattskyldig person ska således inte tas upp av en obegränsat skattskyldig person. När beräkningen görs av hur mycket av överskottet som ska beskattas i Sverige tas endast hänsyn till kapitalandelen och alltså inte av röstandelen. Enligt 13 § 3 st. ska överskottet i den utländska juridiska personen tas upp vid den taxering som den skulle ha tagits upp om beskattning skulle skett i Sverige.⁶⁶

⁶⁴ Dahlberg, (2005), sid. 134.

⁶⁵ 39 a kap. 9 § 2 st. IL.

⁶⁶ Överskottet beräknas som tidigare nämnts enligt 39 a kap. 10-11 §§ IL och delägarens andel beräknas enligt reglerna i 39 a kap. 2-4 §§ IL.

4 CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten

I detta avsnitt redogörs för två av EG-fördragets friheter; etableringsfriheten samt de fria kapitalrörelserna. Löpande i texten kommer även en analys av den svenska CFC-lagstiftningens anpassning till EG-rätten ske.

4.1 Inledning

EU:s medlemsstater har en kompetens att utforma sin egen nationella lagstiftning och därmed den direkta beskattningen men enligt EG-domstolen måste den utformas på ett sätt så att den är förenlig med de grundläggande friheterna i EG-rätten.⁶⁷ Enligt art 3 c EG-fördraget ska målet för medlemsstaterna vara att uppnå ”[...]en inre marknad som kännetecknas av att hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna”. Vidare ska medlemsstaterna, enligt art 10 EG-fördraget avstå från sådana åtgärder som kan innebära att fördragets mål i art 3 c äventyras och i art 12 stadgas att medlemsstaterna inte får diskriminera p.g.a. nationalitet. Enligt EG-domstolen är ovan nämnda restriktionsförbud respektive diskrimineringsförbud tillämpliga även när det gäller medlemsstaternas direkta beskattning trots att något direktiv inte finns.⁶⁸ Bestämmelser som hindrar den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital kan således åsidosättas direkt med stöd av fördraget.⁶⁹

Bolagets nationalitet har ingen betydelse för om en delägare ska bli löpande beskattade för inkomster i ett bolag som etablerats i ett annat land än det där delägaren har sin hemvist. CFC-lagstiftningen diskriminerar därför inte p.g.a. nationalitet. Däremot kan de regler, som innebär att en delägare beskattas i en viss medlemsstat för ett bolags inkomster med hemvist i en annan medlemsstat, medföra att det verkar avhållande från att etablera ett bolag i etableringsstaten. Detta kan innebära att CFC-reglerna står i strid med art 3 c och art 10 EG-fördraget och därmed strider reglerna även mot fördragsfriheterna.⁷⁰ I förhållande till CFC-lagstiftningen är framför allt etableringsfriheten och rätten till fria kapitalrörelser aktuella.⁷¹

År 2006 kom avgörandet i *Cadbury Schweppes*-målet⁷² där EG-domstolen för första gången behandlade frågan huruvida CFC-lagstiftningen är förenlig med EG-rätten. Domstolen kom, inte helt överraskande, fram till att reglerna

⁶⁷ Se t.ex. mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* REG 1999 s I-2651.

⁶⁸ Wenehed, (2000), sid. 113.

⁶⁹ Mål C-270/83 *Avoir fiscal*, 1986, ECR 273.

⁷⁰ Wenehed, (2000), sid. 113.

⁷¹ Wenehed, (2000), sid. 114.

⁷² Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EGD:s dom den 12 september 2006.

strider mot art 43 och 48 EG-fördraget, rätten till fri etablering. Målet behandlas mer ingående under avsnitt 4.5.

4.2 Etableringsfriheten

I art 43 EG-fördraget stadgas att det inte får förekomma några hinder, för medborgare i en medlemsstat, från att fritt etablera sig i en annan medlemsstat. Enligt art 48 ska ett bolag jämföras med medborgare, vilket innebär att art 43 i fördraget även omfattar bolag. För rätten att utnyttja etableringsfriheten gäller vidare att verksamheten ska ha sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet i en medlemsstat samt ha bildats enligt medlemsstatens bestämmelser. Regler som kan hindra fördragsfriheten kan såväl finnas i den direkta som i den indirekta beskattningen men är dock vanligast i den direkta beskattningen.⁷³ I *Daily Mail*-målet kom EG-domstolen fram till att etableringsfriheten, i art 43 (dåvarande art 52), både gäller den stat där delägaren är hemmahörande och den stat där bolaget är etablerat. Domstolen menade att betydelsen av etableringsfriheten skulle förlora sin mening om ett land skulle tillåtas hindra företaget från att etablera ett dotterbolag i en annan medlemsstat.⁷⁴

I *Lankhorst-Hohorst*-målet prövades tyska regler om s.k. underkapitalisering, d.v.s. omklassificering, i vissa fall av räntebetalningar från dotter- till moderbolag till ej avdragsgill utdelning. Reglerna om underkapitalisering tillämpades endast om moderbolaget inte var skattskyldigt i Tyskland. EG-domstolen ansåg att utländska och inhemska bolag behandlades olika och att det därmed fanns ett hinder för etableringsfriheten för det utländska moderbolaget.⁷⁵ Domstolen tog ingen hänsyn till att reglerna inte var direkt riktade mot betalningar till utländska bolag utan även kunde träffa betalningar till inhemska bolag som var befriade från skatt. Anledningen var att reglerna generellt tillämpades på betalningar till bolag som var etablerade i utlandet och till största delen inte på betalningar i moderbolagen med hemvist i Tyskland. De moderbolag som omfattades var dessutom av så speciell karaktär att de inte kunde jämföras med ett vanligt företag som etablerats p.g.a. rent affärsmässiga skäl. Domstolen menade således att den nationella lagstiftningen verkade avhållande för ett utländskt bolag att etablera och driva ett bolag i Tyskland.⁷⁶

I det svenska *X och Y*-målet var frågan huruvida ett koncernbidrag från ett svenskt bolag till ett annat kunde hindras p.g.a. att det fanns flera andra mellanliggande utländska bolag. EG-domstolen menade att det strider mot

⁷³ Mål C-387/01 *Weigel* REG 2004 sid. I-4981, mål C-365/02 *Lindfors* REG 2004 sid. I-7183. Se även Ståhl och Österman, P, (2006), sid. 94.

⁷⁴ Mål C-81/87 *Daily Mail och General Trust*, 1988, ECR 5483.

⁷⁵ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* REG 2002 sid. I-11779.

⁷⁶ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* REG 2002 sid. I-11779. Resonemanget har också förts i mål C-294/97 *Eurowings* REG 1999 sid. I-7447 men här rörde det i stället den fria rörligheten för tjänster.

etableringsfriheten att behandla bolag olika endast beroende på var dotterbolagen har sitt säte. Det bör därför vara möjligt att dra slutsatsen om att det inte finns något krav på att det ska vara dotterbolaget självt som ska beskattas, för att det ska anses vara ett hinder för moderbolagets etableringsfrihet utan även bolag som ligger flera led bort från det bolag som utnyttjat etableringsfriheten kan drabbas av CFC-beskattningen.⁷⁷

4.3 Rätten till fri rörlighet för kapital

I art 299 EG-fördraget definieras tillämpningsområdena för fördraget. I bestämmelsen stadgas att samtliga medlemsstater omfattas av fördraget men även andra stater som anses utgöra ett ”tredje land” ska omfattas.

Vidare gäller att den fria rörligheten för kapital, som stadgas i art 56 EG-fördraget, är parallell med situationer där etableringsfriheten är tillämplig, vilket innebär att om en regel strider mot etableringsfriheten så strider den även mot de fria kapitalrörelserna. Notera dock att det inte alltid är så att de fria kapitalrörelserna är kopplade till etableringsfriheten. En medlemsstats lagstiftning kan vara ett hinder för den fria rörligheten för kapital utan att för den skull vara ett hinder för den fria etableringen.⁷⁸

I *X och Y*-målet ansåg EG-domstolen att CFC-reglerna var ett hinder mot etableringsfriheten.⁷⁹ Om fallet i stället varit sådant att ägarandelen varit så liten att det inte kunde anses vara en etablering i EG-rättslig mening menade domstolen att bestämmelserna om fria kapitalrörelser i stället hade kunnat tillämpas. De svenska reglerna skulle då, enligt domstolen, anses vara oförenliga även med denna fördragsfrihet.⁸⁰

I *Sandoz*-domen har EG-domstolen fastslagit att direkta beskattningsregler kan utgöra ett hinder för friheterna i art 56.⁸¹ Än så länge har dock denna frihet inte haft något större inflytande på inkomstskatteområdet, vilket eventuellt kan bero på att en rättsosäkerhet har uppstått till följd av de undantag som stadgas i art 58 EG-fördraget.⁸²

Som tidigare nämndes finner man de fria kapitalrörelserna i art 56 EG-fördraget, vilka även skiljer sig från de andra fördragsfriheterna på så sätt att rätten till fria kapitalrörelser inte bara gäller mellan medlemsstater utan även mellan medlemsstat och tredje land. En sådan åtskillnad kan åtminstone

⁷⁷ Mål C-436/00 *X och Y*, REG 2002 sid. I-10829. Regeringsrätten begärde ett förhandsavgörande och målet avgjordes sedan genom RÅ 2002 not. 210.

⁷⁸ Wenehed, (2000), sid. 118.

⁷⁹ Se avsnitt 4.2. Enligt EG-domstolen i *X och Y*-målet finns det ingen möjlighet att hindra etableringsfriheten endast av den anledning att det finns mellanliggande utländska juridiska personer.

⁸⁰ Mål C-436/00 *X och Y* REG 2002 sid. 10829.

⁸¹ Mål C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041.

⁸² Burmeister, m.fl., Skattenytt, (2005), sid. 453. Se vidare under avsnitt 4.4.1.

göras om man gör en bokstavstolkning av lagtexten⁸³ men vad restriktionen egentligen innebär är mycket oklart.⁸⁴

EG-domstolen har ännu inte prövat om kapitalrörelser mellan en medlemsstat och tredje land ska tolkas på samma sätt som kapitalrörelser mellan medlemsländer. Den stora frågan är om samtliga hinder, inklusive skattehinder, för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land ska bedömas på samma sätt som kapitalrörelser inom EU. Ser man till ordalydelsen i art 56 kan det i och för sig tolkas som om en sådan koppling ska göras.⁸⁵ Om man bortser från skatteområdet kan stöd hämtas från ett fåtal rättfall där EG-domstolen har uttalat sig om hur långt den fria rörligheten för kapital sträcker sig. Ett exempel är *Sanz de Lera*-målet där det var fråga om villkor för utförsel av pengar från ett medlemsland till tredje land.⁸⁶ EG-domstolen hänvisar till *Bordessa*-målet och nämner ingenting om att bestämmelsen eventuellt skulle ha en annan innebörd när det gäller kapitalrörelser mellan EU och tredje land än mellan EU-länder.⁸⁷ Inte heller Skatterättsnämnden har gjort någon sådan åtskillnad. Däremot har den ansett att möjligheterna att rättfärdiga ett hinder för etablering i tredje land, bör vara större än när det gäller hinder för rörligheten inom EU.⁸⁸

Problemet med att göra en bokstavstolkning är att det redan finns vissa restriktioner i EG-fördraget när det gäller rörligheten för kapital mellan en medlemsstat och tredje land.⁸⁹ Ett annat problem kan vara syftet med reglerna för de fria kapitalrörelserna. Syftet är nämligen att skapa en inre, gemensam kapitalmarknad medan syftet med kapitalrörelser mellan EU och tredje land inte sträcker sig lika långt.⁹⁰ Ståhl tror att detta kan få stor betydelse vid ett avgörande eftersom EG-domstolen lägger stor vikt vid just syftet med bestämmelserna.⁹¹ Reglerna om fria kapitalrörelser finner man i Dir. 88/361 EEG där det framgår att med kapitalrörelser avses dels rent finansiella placeringar över gränserna och dels olika typer av direktinvesteringar t.ex. etableringar.⁹² Enligt EG-domstolen gäller dessa uppräknningar även för kapitalrörelser enligt fördraget

⁸³ Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, (2005), sid. 322. Se vidare under avsnitt 4.4.1.

⁸⁴ Ståhl och Österman P, (2006), sid. 140.

⁸⁵ *Ibid.*, sid. 140.

⁸⁶ Förenade mål C-163/94, C-165/95 och C-250/94, *Sanz de Lera*, REG 1995 sid. I-4821.

⁸⁷ Förenade mål C-358/93 och C-416/93 *Bordessa* REG 1995 sid. I-361.

⁸⁸ SRN:s förhandsbesked av den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05. Se vidare under avsnitt 4.4.2.

⁸⁹ Se avsnitt 4.4.1. om undantagen i art 57 och 59-60 EG-fördraget.

⁹⁰ Mål C-222/97 *Trummer och Mayer* REG 1999 sid. I-1661.

⁹¹ Ståhl och Österman, P, (2006), sid. 140.

⁹² Direktiv 88/361 EEG.

4.4 Rättfärdigandegrunder

Vid sidan av fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer och kapital har EG-domstolen byggt upp en praxis genom åren som har fått namnet Rule of Reason. Denna princip innebär att det vid vissa särskilda tillfällen kan finnas anledning att rättfärdiga en nationell bestämmelse trots att den inte är förenlig med de grundläggande friheterna. Det finns också vissa undantagsbestämmelser i fördraget som gör det möjligt att rättfärdiga nationella bestämmelser trots att de hindrar fördragsfriheterna.⁹³

4.4.1 Rättfärdigandegrunder i fördraget

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer kan frångås, trots att dessa är diskriminerande eller på annat sätt hindrar den fria rörligheten, i de fall den nationella bestämmelsen kan grundas på hänsyn till *allmän ordning, säkerhet och hälsa*.⁹⁴ Dessa objektiva rättfärdigandegrunder är de enda grunder som kan rättfärdiga en öppen diskriminering, medan domstolen däremot kan ta hjälp av Rule of Reason-principen om det är fråga om en dold diskriminering eller ett restriktionshinder.⁹⁵ De objektiva grunderna tolkas dock mycket restriktivt på skatteregler och EG-domstolen har ännu inte godtagit att de tillämpas på en nationell skatterättslig bestämmelse.⁹⁶ I *avoir fiscal*-avgörandet menade EG-domstolen att den fria rörligheten för personer inte kan hindras om enda anledningen är att medlemsstaterna vill förhindra skatteflykt.⁹⁷ Även enligt senare praxis har EG-domstolen uttalat att en rättfärdigandegrund inte får vara av ekonomisk art som t.ex. att medlemsstaterna har vissa bestämmelser för att förhindra en förlust av skatteintäkter.⁹⁸

I art 58 EG-fördraget finns vissa bestämmelser som ger en medlemsstat rätt att införa bestämmelser som hindrar den fria rörligheten för kapital. Enligt art 58 (1) b får en medlemsstat vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra att nationella bestämmelser och andra regler överträds. Detta gäller bl.a. beskattningsregler men vad som avses med överträdelse är ännu inte helt fastställt. I propositionen hänvisar regeringen till *Sanz de Lera*-målet. Mattsson menar dock att detta mål inte kan användas som stöd för att rättfärdiga CFC-reglerna. Målet rör utförsel av kontanter från Spanien och enligt Spaniens regler krävs det tillstånd för att föra ut så stora summor pengar som det var fråga om i fallet. Frågan i målet gällde huruvida bestämmelsen var proportionerlig till sitt syfte som var att förhindra grova brott. Domstolen menade att trots att det var fråga om att förhindra grova

⁹³ Ståhl och Österman P, (2006), sid. 142.

⁹⁴ Se art 46 och 55 EG-fördraget.

⁹⁵ Tjernberg, Skattenytt, (2003), sid. 234.

⁹⁶ Ståhl och Österman, P, (2006), sid. 142 och Burmeister m.fl., sid 452. Med undantag av *Bachmann*-målet, se avsnitt 4.4.2.

⁹⁷ Mål C-270/83 *Avoir fiscal* (1986) ECR 273.

⁹⁸ Se t.ex. mål C-264/96 *ICI* REG 1998 sid. I-4695 (jfr även punkt 23 i generaladvokatens förslag till avgörande).

brott så var den alldeles för allvarlig för att den ska anses rättfärdiga ett hinder av den fria rörligheten men att en deklaraionsplikt skulle kunna accepteras. Enligt Mattsson måste reglerna självklart anses vara oproportionerliga om avsikten varit att förhindra brott eller genomföra en effektiv skattekontroll.⁹⁹

Mattsson menar att *Sandoz*-avgörandet har större betydelse än *Sanz de Lera*-domen.¹⁰⁰ I målet har EG-domstolen fastslagit att uttag av stämpelskatt p.g.a. att en person i Österrike tagit ett lån i utlandet ska ses som ett hinder av de fria kapitalrörelserna i art 56 (1) EG-fördraget. Hindret kunde dock rättfärdigas med stöd av 58 (1) b p.g.a. att stämpelskatten blev lika stor för det utländska lånet som den hade blivit om lånet i stället tagits i Österrike. Man ansåg då att det inte var fråga om någon negativ särbehandling eftersom inländska och utländska låneavtal behandlades lika. Ett annat krav var att ingen skillnad fick göras p.g.a. personens (låntagarens) nationalitet.¹⁰¹ EG-domstolen menade således att det krävs en negativ särbehandling av en skatteregel för att en regel ska anses utgöra ett hinder för fördragsfriheterna, vilket inte var fallet här. Ståhl menar att reglerna i art 58 (1) inte bara syftar till att hindra rena lagöverträdelser utan även sådana bestämmelser som hindrar ett lagligt kringgående av skatten.¹⁰² De fria kapitalrörelserna, i art 56 EG-fördraget, ska ses som ett absolut restriktionsförbud och har därför en annan karaktär än de övriga fördragsfriheterna, vilket även bör innebära att rättfärdigandegrunderna för fria kapitalrörelser också har en annorlunda karaktär.¹⁰³

Vidare för Mattsson en diskussion om att omständigheterna i *Sandoz*-målet inte kan likställas med CFC-reglerna. Syftet med de aktuella reglerna i *Sandoz*-målet var att skattskyldiga låntagare i utlandet skulle likställas med de i Österrike d.v.s. alla skulle behandlas lika. I CFC-reglerna däremot drabbas inte delägarna till en utländsk juridisk person oavsett var denna är etablerad utan endast de som anses ha etablerat en utländsk juridisk person i ett lågskatteland. CFC-reglerna har således en avhållande verkan att etablera sig utomlands och innebär en negativ särbehandling till följd av en skatteregel.¹⁰⁴

Art 58 är något vidare formulerad än art 46 och 55 men det innebär inte att möjligheterna till rättfärdigande är större när det gäller den fria rörligheten för kapital än när det gäller den fria rörligheten för personer. Enligt EG-domstolen har rättfärdigandegrunderna för den fria rörligheten för personer utvecklats i praxis, vilket sedan lett till att rättfärdigande av den fria rörligheten för kapital har kodifierats i lagtext.

⁹⁹ Mattsson, (2004), sid. 184.

¹⁰⁰ Ibid., sid. 184.

¹⁰¹ Mål C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041.

¹⁰² Ståhl och Österman, P, (2006), sid. 115-117.

¹⁰³ Mattsson, (2004), sid. 185.

¹⁰⁴ Ibid., sid. 185.

Vad gäller tredje land finns ytterligare undantag i art 57 och 59-60 EG-fördraget. Dessa gäller dock endast särskilt angivna situationer och undantag medges inte om undantaget, enligt art 58 (3) EG-fördraget, leder till ett hinder av mer allmän karaktär. EG-domstolen har ännu inte prövat någon skatteregel mot den fria rörligheten för kapital och har därmed inte heller prövat möjligheten att rättfärdiga en sådan. Det är därför mycket oklart huruvida en skatteregel som hindrar den fria rörligheten mot tredje land kan rättfärdigas.¹⁰⁵ Undantaget i art 57 stadgar att en medlemsstat får ha restriktioner som träffar tredje land om dessa existerade före 31 december 1993.

Vad gäller den fria rörligheten för kapital inom EU har EG-domstolen uttalat att det väger tyngre att säkerställa den fria rörligheten inom gemenskapen än att tillmötesgå det nationella intresset. Denna intresseavvägning verkar peka åt motsatt riktning när det gäller skattehinder för kapitalrörelser mellan en medlemsstat och tredje land. Mycket som talar för detta har att göra med syftet med den fria rörligheten mellan en medlemsstat och tredje land inte ska vara lika långtgående som rörligheten inom EU.¹⁰⁶ Även hinder som tagits fram för att motverka skatteflykt bör lättare kunna rättfärdigas när det gäller ett hinder mot den fria rörligheten för kapital mot tredje land jämfört med när det gäller rörligheten inom EU. Ståhl och Österman tror att EG-domstolen även kommer att godta mer generella skatteflyktsregler mot tredje land.¹⁰⁷ Det bör också noteras att Skatterättsnämnden har uttalat att de svenska CFC-reglerna är för allmänt utformade för att kunna godtas när det gäller CFC-bolag inom EU men att de däremot kan accepteras när de träffar bolag i tredje land.¹⁰⁸

4.4.2 Rättfärdigandegrunder som utvecklats i praxis

EG-domstolen har i praxis utvecklat en del andra rättfärdigandegrunder som ger en något större möjlighet att rättfärdiga skattehinder för den fria rörligheten än vad fördraget gör.¹⁰⁹ Det bör dock noteras att även dessa grunder tillämpas mycket restriktivt.¹¹⁰ Testet som EG-domstolen använder sig av för att se om en fördragsstridig grund ändå kan rättfärdigas kallas, som tidigare nämnts, "Rule of Reason".¹¹¹ Testet har åberopats i senare praxis och EG-domstolen har också tillämpat testet på samma sätt oavsett vilken fördragsfrihet som varit aktuell.¹¹² Detta görs även idag och visar sig genom att EG-domstolen ofta hänvisar till rättsfall som rör en annan fördragsfrihet än den som ska bedömas i det aktuella fallet. Domstolen har

¹⁰⁵ Ståhl och Österman P, (2006), sid. 161.

¹⁰⁶ Ibid., sid. 161.

¹⁰⁷ Ibid., sid. 162.

¹⁰⁸ SRN:s förhandsbesked av den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05.

¹⁰⁹ Bernitz och Kjellgren, (2002), sid. 230.

¹¹⁰ Ståhl och Österman P, (2006), sid. 143.

¹¹¹ Ibid., sid. 144.

¹¹² Bernitz och Kjellgren, (2002), sid. 230.

inte heller givit någon kommentar om förhållandet mellan friheterna.¹¹³ Det finns dock vissa krav för att kunna tillämpa Rule of Reason-principen och dessa har formulerats i *Gebhard*-målet.¹¹⁴

1. *Regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt,*
2. *syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse,*
3. *vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas och*
4. *vara proportionerlig i förhållande till detta intresse.*

Enligt första punkten accepteras inga direkt diskriminerande bestämmelser. EG-domstolen uttalade i *Royal Bank of Scotland*-avgörandet att sådana bestämmelser endast kan rättfärdigas med hjälp av skäl som uttryckligen anges i fördraget.¹¹⁵ Däremot kan dolt diskriminerande regler, enligt bl.a. *Bachmann*-domen, godtas med stöd av Rule of Reason-principen.¹¹⁶ Detsamma gäller för hinder mot den fria rörligheten som, vilket också hörs på namnet, anses vara ett hinder och alltså inte en diskriminering.

I *Futura*-domen tog dock domstolen ingen hänsyn till om det var fråga om en dold eller öppen diskriminering. Domstolen slog däremot fast att den skatterättsliga territorialitetsprincipen kan försvara en regel som hindrar den fria rörligheten.¹¹⁷ Principen innebär att staten endast beskattar en person för de inkomster som har tillräcklig anknytning till den staten.¹¹⁸ EG-domstolen fann att ett underskott kunde rullas framåt i tiden och utnyttjas under senare beskattningsår endast i det fall underskottet kunde kopplas till inkomst som förvärvades i samma medlemsstat.¹¹⁹ Det är dock inte helt klart om territorialitetsprincipen användes som en rättfärdigandegrund eller om domstolen menade att, eftersom reglerna var utformade enligt denna princip, kunde det inte anses föreligga någon negativ särbehandling överhuvudtaget.¹²⁰ Noteras bör dock att territorialitetsprincipen, i senare mål, har behandlats som en rättfärdigandegrund.¹²¹

I det andra kravet måste en avvägning göras mellan önskemålet att säkerställa den fria rörligheten och syftet till den nationella regeln. Dessa krav är svåra att uppnå och det är endast i undantagsfall som en medlemsstat har lyckats formulera en hindranderegulering som ansetts kunna rättfärdigas.¹²² Om en medlemsstat syftar till att motverka skatteflykt kan det, enligt EG-domstolen, utgöra ett tvingande hänsyn av allmänintresse om regeln är tillräckligt precis utformad.¹²³ P.g.a. att de regler som hittills prövats har varit alltför oprecisa och generellt utformade har EG-rätten ännu inte, såvitt

¹¹³ Ståhl och Österman, P, (2006), sid. 144.

¹¹⁴ Mål C-55/94 *Gebhard* REG 1995 sid. I-4165.

¹¹⁵ Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* REG 1999 sid. I-2651.

¹¹⁶ Mål C-204/90 *Bachmann* 1992 ECR I-249.

¹¹⁷ Mål C-250/95 *Futura Participations*, REG 1997, sid. I-2471.

¹¹⁸ Dahlberg, (2007), sid. 24.

¹¹⁹ Mål C-250/95 *Futura Participations*, REG 1997, sid. I-2471.

¹²⁰ Ståhl och Österman P, (2006), sid. 156.

¹²¹ T.ex. mål C-168/01 *Bosal Holding* REG 2003, sid. I-9409.

¹²² Ståhl och Österman P, (2006), sid. 145 och Tjernberg, *Skattenytt* (2003), s. 234.

¹²³ Se bl.a. mål C-436/00, *X och Y mot Riksskatteverket* REG 2002 sid. I-10829 och mål C-9/02 de *Lasteyrie du Saillant* REG 2004 sid. 2409.

jag vet, godtagit en nationell bestämmelse där syftet varit att förhindra skatteflykt. Kravet synes vara att regeln är riktad mot mer utpräglade kringgåendetransaktioner. Däremot är det fortfarande oklart huruvida en prövning av om skatteflykt föreligger måste göras i varje enskilt fall eller om det är möjligt att godta mekaniskt utformade skatteflyktsregler.¹²⁴ Det är åtminstone klart att skatteflykt inte enbart kan grundas på att ett bolag eller dess moderbolag har hemvist i en annan medlemsstat.¹²⁵ Något som EG-domstolen anser överhuvud inte kan utgöra en rättfärdigandegrund är då en medlemsstat upprättar regler där syftet är att skydda dess skattebas och/eller förhindra att skatteintäkterna minskas.¹²⁶ I målet uttalar även EG-domstolen att en medlemsstat endast får angripa rent konstlade upplägg som inte har något affärsmässigt syfte.¹²⁷

CFC-lagstiftningen som bl.a. motiveras av skatteflyktsskäl är, enligt många, ett exempel på en skatteregel som anses negativt särbehandla etableringar och investeringar i utlandet.¹²⁸ I förarbetena försäkras sig motsatsvis den dåvarande regeringen genom att säga att även om CFC-reglerna anses vara ett hinder för etableringsfriheten så kan reglerna ändå rättfärdigas p.g.a. reglernas syfte att förhindra skatteflykt.¹²⁹

Det bör dock noteras att Skatterättsnämnden, i ett förhandsbesked, däremot inte ansåg att CFC-reglerna skulle kunna rättfärdigas. Nämnden prövade eventuella hinder mot etableringsfriheten i art 43-48 EG-fördraget i målet som avgjordes den 4 april 2005. Fallet rörde huruvida CFC-reglerna, mot Luxemburg, hindras genom bestämmelserna i art 43 (och art 56). Nämnden ansåg att CFC-reglerna stod i strid med etableringsfriheten i art 43 när det gäller länder inom EU då den svenska delägaren löpande beskattades för den vinst som uppkom i det luxemburgska CFC-bolaget. Beskattning i ett CFC-bolag skiljer sig från beskattning i ett svenskt bolag eftersom det svenska bolaget endast beskattas då det sker en faktisk utdelning. Delägaren till ett CFC-bolag beskattas ju oavsett om vinsten tas ut eller inte. Skatterättsnämnden prövade också om reglerna på något sätt kunde rättfärdigas om syftet var att förhindra skatteflykt men menade att de inte var så precist utformade så att de endast träffar bolag utan affärsmässig verksamhet.¹³⁰ Skatterättsnämndens ställningstagande skulle senare komma att visa sig vara i linje med *Cadbury Schweppes*-målet.¹³¹

¹²⁴ Ståhl och Österman P, (2006), sid. 148.

¹²⁵ Mål C-436/00 *X och Y* REG 2002 sid. I-10829.

¹²⁶ Se bl.a. mål C-264/96 *Imperial Chemical Industries (ICI)* REG 1998 sid. I-4695.

¹²⁷ Ibid. EG-domstolen har också återkommit till detta resonemang i *Cadbury Schweppes*-målet, se avsnitt 4.5.

¹²⁸ Ståhl, *Skattenytt*, (2007), sid. 584.

¹²⁹ Prop. 2003/04:10, sid. 102 ff.

¹³⁰ SRN:s förhandsbesked av den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05. SRN prövade även huruvida CFC-reglerna hindrades genom bestämmelser i ett skatteavtal mellan Sverige och Luxemburg. Nämnden kom fram till att skatteavtalet inte kan anses utgöra något hinder för reglernas tillämpning.

¹³¹ Se avsnitt 4.5 *Cadbury Schweppes*.

I *Bachmann*-målet har EG-domstolen uttalat att ett skäl av mera allmänintresse kan vara då regler upprättats för behovet av inre sammanhang (koherens) i ett nationellt skattesystem. Detta ansågs således vara ett godtagbart skäl för att rättfärdiga ett hinder av fördragsfriheterna.¹³² Om domen i stället hade avgjorts idag talar det för att en motsatt bedömning hade gjorts då flera stater efter målets avgörande har återopat målet men utan framgång.¹³³

Eftersom EG-domstolen ännu inte har prövat frågan om hur långt den fria rörligheten för kapital sträcker sig får man titta på nationella avgöranden. I ett förhandsbesked som även detta avgjordes den 4 april 2005 prövades CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten och de fria kapitalrörelserna mellan en medlemsstat och tredje land. Målet rörde ett bolag hemmahörande i Schweiz. Även i detta fall ansågs ett hinder mot fördragsfriheterna föreligga. Skatterättsnämnden ansåg dock att CFC-reglerna kunde rättfärdigas med stöd av art 58 (1) b EG-fördraget som innebär att en restriktion får grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Nämnden menade att reglerna i artikeln är en kodifiering av de rättfärdigande grunder som EG-domstolen utvecklat i Rule of Reason-principen, däribland vad som utgör lagstiftning ägnad att förhindra skatteflykt. En sådan snäv tolkning anser nämnden inte behöver göras när det är fråga om länder utanför EU och CFC-lagstiftningen kunde därför rättfärdigas i detta fall. Enligt Skatterättsnämnden bör det således finnas större möjligheter att rättfärdiga en regel som inskränker den fria rörligheten för kapital mot tredje land än mellan medlemsstater p.g.a. att reglerna avseende tredje land anses ha ett mer begränsat syfte.¹³⁴

4.5 Cadbury Schweppes

*Cadbury Schweppes*¹³⁵ är ett godisbolag som var registrerat och hade sitt säte i Storbritannien. Bolaget var moderbolag i en koncern som bl.a. hade två helägda dotterbolag med hemvist i Irland. Huvudregeln är att ett moderbolag i Storbritannien endast beskattas för utländska dotterbolag om en faktisk utdelning sker till delägarna. Till vanligheten hör att dotterbolaget även beskattas för detta i sitt hemvistland men för att förhindra sådan dubbelbeskattning som då uppstår får moderbolaget avräkna den skatt som tidigare har betalats i dotterbolagets hemvistland.¹³⁶

¹³² C-204/90 *Bachmann* REG 1992 s. I-249. Ett sammanhållet skattesystem rättfärdigade regeln om att inte tillåta skatteavdrag för inbetald premie till en försäkringsinstitution som inte var etablerad i Belgien. Denna koherens mellan skattesystemen utvecklas självständigt av varje medlemsstat för sig.

¹³³ Se exempel i Ståhl, *Svensk Skattetidning*, (2001), sid. 745.

¹³⁴ SRN:s förhandsbesked den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05. Se även Burmeister, m.fl., *Skattenytt*, (2005), sid. 455 f.

¹³⁵ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EGD:s dom den 12 september 2006.

¹³⁶ *Ibid.*

Den brittiska CFC-lagstiftningen utgör då ett undantag från denna regel och innebär att delägaren löpande beskattas för det utländska dotterbolagets framtida vinst. CFC-lagstiftningen är tillämplig om dotterbolagen har hemvist i en annan stat än Storbritannien och de vinster som genererats i dotterbolagen beskattas med en lägre skattesats än vad motsvarande bolag i Storbritannien skulle ha gjort. Med en ”lägre skattesats” menas här att den utländska juridiska personen betalar tre fjärdedelar lägre skatt än vad det hade gjort om det i stället varit beläget i Storbritannien. På Irland var skattesatsen, vid den aktuella tidpunkten, endast 10 procent och var därmed lägre än skattesatsen i Storbritannien, vilket innebar att CFC-reglerna blev tillämpliga. Det krävdes även att moderbolaget kontrollerade mer än 50 procent. Den brittiska domstolen frågade EG-domstolen om reglerna var förenliga med etableringsfriheten, fria rörelser för kapital och fri rörlighet för tjänster d.v.s. art 43, 49 och 56 EG-fördraget, vilket enligt EG-domstolen också måste inkludera undantagsregeln i art 48 i fördraget.¹³⁷

EG-domstolen ansåg att endast etableringsfriheten, i art 43 och 48 EG-fördraget, skulle prövas och att de brittiska CFC-reglerna var ett hinder för denna frihet eftersom reglerna medförde en skattemässig nackdel för brittiska bolag med ett CFC-bolag i ett lågskatteland. Nackdelen berodde på att de vinster som genererats i de irländska dotterbolagen, enligt CFC-reglerna, skulle beskattas hos moderbolaget i Storbritannien, vilket ledde till att en etablering i utlandet inte längre var särskilt aktuell. Det hade ingen betydelse att effekten av CFC-reglerna blev att skattesatsen för vinsten i det utländska bolaget blev densamma som skattesatsen för en vinst i ett bolag hemmahörande i Storbritannien. Enligt EG-domstolen förelåg således en negativ särbehandling och reglerna ansågs därmed inte förenliga med EG-fördraget.¹³⁸

Ett hinder mot etableringsfriheten kan endast rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset d.v.s. för att förhindra skatteflykt. EG-domstolen fastslog i *Cadbury Schweppes*-målet att något sådant allmänintresse inte förelåg. Endast en sådan omständighet, att delägarna valt att etablera sig i ett lågskatteland, kan inte innebära ett missbruk av etableringsfriheten. Domstolen menade att ett missbruk kan föreligga om bolaget valt att *etablera ett dotterbolag i ett lågskatteland, syftet har varit att undvika skatt i hemlandet och bolaget inte har någon affärsmässig verksamhet*. Sådana rent konstlade upplägg kan således leda till att CFC-lagstiftningen rättfärdigas. Däremot poängterade EG-domstolen att en stat inte får CFC-beskatta då dotterbolaget driver affärsmässig verksamhet i etableringslandet. Domstolen ansåg att det förelåg ett rent konstlat upplägg i *Cadbury Schweppes*-målet och att CFC-lagstiftningen därmed kunde rättfärdigas. Vid ett rent konstlat upplägg ska upplägget inte ha någon ekonomisk förankring och vara skapat för att undvika sådan skatt som skulle ha betalats om bolaget i stället hade etablerats i delägarens hemviststat.¹³⁹

¹³⁷ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EGD:s dom den 12 september 2006.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Ibid.

EG-domstolen uttalade att bedömningen av huruvida ett rent konstlat skatteupplägg föreligger ska göras i två led. Den första förutsättningen är subjektiv och föreligger då det finns en avsikt att uppnå en skattemässig fördel. Den andra är objektiv och en bedömning huruvida det finns en ekonomisk förankring för CFC-bolaget i delägarens hemviststat ska ske. Dessa objektiva omständigheter ska kunna kontrolleras av utomstående och man ska då titta på bl.a. CFC-bolagets uppbyggnad i form av lokaler, personal, och utrustning. Ett exempel på rent konstlade upplägg kan t.ex. vara s.k. brevlådeföretag. Endast den omständigheten att verksamheten lika gärna skulle kunna bedrivas i delägarens hemviststat innebär inte att det är fråga om ett konstlat upplägg.¹⁴⁰

Vad gäller bevisbördan har EG-domstolen i *Cadbury Schweppes*-målet ansett att det är den skattskyldige som bäst har möjlighet att visa de omständigheter som tyder på att det är fråga om en affärsmässig verksamhet. Enligt domstolen ska den skattskyldige ”ges tillfälle” att framföra sådana bevis. Föreligger inga sådana objektiva omständigheter och kan delägaren inte visa att det finns ett affärsmässigt syfte är det fråga om ett rent konstlat skatteupplägg och CFC-reglerna kan då rättfärdigas.¹⁴¹ Dahlberg menar att det rör sig en omvänd bevisbörda,¹⁴² medan Ståhl däremot ser det som att den skattskyldiga måste ges möjlighet att lägga fram motbevisning, eftersom Skatteverket har bevisbördan i skattemål och då först måste visa omständigheter som tyder på att det rör sig om ett konstlat upplägg.¹⁴³

EG-domstolen tog inte ställning i det aktuella brittiska målet utan överlämnade sedan till samtliga medlemsstaterna att pröva huruvida deras lagstiftning uppfyller de krav som ställts ovan.¹⁴⁴

¹⁴⁰ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EGD:s dom den 12 september 2006.

¹⁴¹ Ibid.

¹⁴² Dahlberg, *Skattenytt*, (2007), sid. 52.

¹⁴³ Ståhl, *Skattenytt*, (2007), sid. 592.

¹⁴⁴ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EGD:s dom den 12 september 2006.

5 Förslag till ny lagstiftning

Som nämnts ovan är det upp till medlemsstaterna att avgöra huruvida den nationella lagstiftningen uppfyller de krav som ställts i *Cadbury Schweppes*-målet. De svenska reglerna träffar, på det sätt de idag är utformade, både rent konstlade upplägg och sådana etableringar som skett p.g.a. affärsmässiga skäl. De måste därför anses vara alltför generellt utformade.

5.1 Förslag enligt lagrådsremissen

Efter *Cadbury Schweppes*-domen har regeringen lämnat en lagrådsremiss där förslag ges om en ny kompletteringsregel i CFC-lagstiftningen. Förslaget bygger på domen och innebär att en inkomst hos en utländsk juridisk person som är hemmahörande i ett EES område i vissa fall inte ska anses lågbeskattad om delägaren kan visa att det är fråga om en verklig etablering som har skett av affärsmässiga skäl. Regeringen menar också att en helhetsbedömning måste göras i varje enskilt fall där hänsyn tas till relevanta omständigheter. Omständigheter som särskilt ska beaktas är om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där bolaget etablerats i form av lokaler, utrustning som krävs för verksamheten, kompetent personal för att självständigt bedriva verksamheten och personal som självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten och förfogar över den utländska juridiska personens likvida medel och annan lös egendom. De beslut som avses är sådana beslut som personalen fattar i den löpande verksamheten. I bedömningen har det ingen betydelse att större beslut om strategier, verksamhetens ändamål etc. fattas av delägarna. Att vissa beslut måste inhämtas från ett annat bolag behöver inte nödvändigtvis ha någon betydelse eftersom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter ska göras. Noteras bör att dessa kriterier endast är viktiga att beakta och inte att bedömningen ska begränsas av dessa. Enligt förslaget ska den skattskyldige alltid ges möjlighet att visa att det rör sig om en verklig etablering.¹⁴⁵

Enligt förslaget är det således upp till delägaren att visa att det rör sig om en affärsmässig verksamhet.¹⁴⁶ Kan då detta anses vara förenligt med EG-rätten? Enligt EG-domstolen måste den skattskyldige *ges tillfälle* att visa att det rör sig om en verklig etablering.¹⁴⁷ Ståhl anför att hon inte tolkar domstolens uttalande som om en omvänd bevisbörda föreligger utan som att Skatteverket först ska visa omständigheter som tyder på att det kan vara fråga om en konstlad etablering och att den skattskyldige därefter ges möjlighet att visa att det inte alls är fråga om en konstlad etablering utan en verklig sådan. Enligt Ståhl är det undantag som lagts fram i förslaget alltför strikt i förhållande till *Cadbury Schweppes*-avgörandet.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Lagrådsremiss, sid. 9 f.

¹⁴⁶ Lagrådsremiss, sid. 9 och 13.

¹⁴⁷ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EGD:s dom den 12 september 2006.

¹⁴⁸ Ståhl, *Skattenytt*, (2007), sid. 592.

För att undantaget i förslaget ska bli aktuellt krävs dock att Skatteverket först konstaterat att det rör sig om ett CFC-bolag enligt de vanliga bestämmelserna.¹⁴⁹ Frågan är då vilka kriterier som CFC-reglerna kommer att innehålla för att bestämma vilka bolag som utgör CFC-bolag. Om konsekvensen av de uppfyllda kriterierna blir att man kan presumera att bolaget i fråga utgör en konstlad etablering utan ekonomisk förankring ger undantaget i förslaget den skattskyldiga en möjlighet att motbevisa detta. Det skulle då inte kunna anses oförenligt med EG-rätten att ålägga den skattskyldiga bevisbördan i det nya undantaget. Om CFC-reglerna i stället kommer vara så allmänt utformade att rent konstlade verksamheter men även verksamheter med ett affärsmässigt syfte träffas blir det mer komplicerat att avgöra om förenlighet med EG-rätten föreligger.¹⁵⁰

Rekvisiten i huvudregeln är att ett bolag anses vara ett CFC-bolag om det är lågbeskattat i utlandet. När det gäller kompletteringsregeln instämmer Ståhl med generaladvokat Léger om att en medlemsstat bör ha rätt att införa bestämmelser som innebär att en placering av ett bolag, med koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet, i ett lågskatteland utgör en presumtion för att verksamheten är en konstlad sådan. Presumtionen kan sedan motbevisas av delägaren. Generaladvokaten menade att det är lättare att bilda ett artificiellt bolag än om verksamheten ska innefatta produktion av varor och då särskilt när det tillhandahålls inom koncernen och då tjänsterna är av finansiell karaktär. Ståhl anför att bevisbördans placering i kompletteringsregeln bör anses förenlig med EG-fördraget om bolaget anses vara ett CFC-bolag enligt kriterierna i kompletteringsregeln.¹⁵¹

5.2 Övriga förslag och kommentarer

En delägare kan, enligt de nuvarande CFC-reglerna, bli löpande beskattad för inkomster från en finansiell verksamhet i ett bolag som etablerats i Belgien, Estland, Irland, Luxemburg eller Nederländerna. Spirén och Wenehed är överens om att det faktum att andra inkomster och andra länder inom EU inte drabbas av CFC-lagstiftningen bör tala för att det huvudsakliga syftet med reglerna är att motverka skatteflykt trots att regeringen i propositionen sagt att syftet framför allt är att skydda den svenska skattebasen. Det bör dock noteras att den svenska skattebasen självklart kommer att skyddas indirekt genom de intäkter som inkommer till Sverige. Den dåvarande regeringen måste ha insett risken av att CFC-reglerna inte skulle anses anpassade till EG-rätten, eftersom de valde att begränsa inkomsterna till inkomster från finansiell verksamhet.¹⁵² CFC-reglerna gör ingen syftesprövning utan reglerna är tillämpliga på samtliga de

¹⁴⁹ Lagrådsremiss, sid. 13.

¹⁵⁰ Ståhl, Skattentytt, (2007), sid. 592.

¹⁵¹ Ibid., sid. 592 f som diskuterar generaladvokatens förslag till avgörande i *Cadbury Schweppes*.

¹⁵² Spirén och Wenehed, Skattentytt, (2006), sid. 181.

bolag som etablerats i ett lågskatteländ. Dahlberg har, redan innan *Cadbury Schweppes*-avgörandet, förespråkat en syftesbedömning av etableringen. Han ansåg att CFC-reglerna ska vara tillämpliga om syftet varit att undvika svensk bolagsskatt d.v.s. planering av skatteflykt.¹⁵³

Eftersom EG-domstolen nu kommit fram till att den brittiska CFC-lagstiftningen, som överlag liknar den svenska lagstiftningen, strider mot EG-rätten krävs nya modifierade regler. Wenehed har, redan innan EG-avgörandet kom, framfört två nya förslag till modifierad svensk CFC-lagstiftning som, enligt honom, kan anses vara förenliga med EG-avgörandet. Det första förslaget innebär att samtliga medlemstater i EU ska tas upp på listan och därmed undantas från CFC-reglerna. Wenehed menar att det inte kommer att innebära en så stor förändring som det först kan tyckas eftersom många eller rent av de flesta medlemsstater redan nu undantas från reglerna och i övrigt är det i stort sett endast finansiell verksamhet som omfattas. Reglerna måste dock framför allt vara tillämpliga på länder utanför EU. Vissa medlemsstater har mycket låga skatter bl.a. för att locka till sig bolagsetableringar men p.g.a. *Cadbury Schweppes*-avgörandet kan rent konstlade etableringar beskattas enligt CFC-reglerna trots att länderna undantas i listan. Problemet med att helt slopa CFC-lagstiftningen inom EU skulle kunna leda till att medlemsstater utvecklar en ytterligare bolagsform där bolagsskatten är mycket låg för att på så sätt locka till sig bolagsetableringar som kanske annars hade etablerats i lågskatteländer. Det skulle dock bli svårt att genomföra eftersom både EU:s Uppförandekod och OECD:s skattekonkurrensrapport har regler som hindrar skadlig skattekonkurrens. För att CFC-lagstiftningen helt ska sakna betydelse inom EU, anför Wenehed att det bästa sättet är en total harmonisering av skatteregler inom EU.¹⁵⁴ Dahlberg samtycker med Wenehed och menar att en rimlig lösning bör vara att låta den vita listan omfatta samtliga medlemsstater d.v.s. att samtliga medlemsstater har en acceptabel beskattning och därmed inte kommer att träffas av CFC-reglerna. Han menar också att Sverige, tillsammans med andra medlemsländer, måste kämpa för att medlemsstater med mycket låg beskattning avvecklar sådana skattesystem.¹⁵⁵

Förslag nummer två består i att låta CFC-lagstiftningen även omfatta svenska bolag. Detta är en lösning som bl.a. Danmark har använt sig av.¹⁵⁶ Anledningen till att detta har uppmärksammats av vissa länder är att de ursprungliga amerikanska CFC-reglerna från början fokuserade på transaktioner mellan amerikanska delägare och amerikanska bolag. Det finns dock en risk att reglerna trots det inte skulle anses vara förenliga med EG-rätten eftersom reglerna fortfarande skiljer mellan olika medlemsstater. Belgien, Irland, Luxemburg och Nederländerna särbehandlas fortfarande eftersom vissa inkomster i juridiska personer med hemvist i någon av dessa

¹⁵³ Dahlberg, *Svensk Skattetidning*, (2001), sid. 823.

¹⁵⁴ Wenehed, *Skattenytt*, (2003), sid. 610 f.

¹⁵⁵ Dahlberg, *Skattenytt*, (2007), sid. 52.

¹⁵⁶ Se avsnitt 5.3.2.1.

stater omfattas av den nuvarande CFC-lagstiftningen.¹⁵⁷ Reglerna kommer således fortfarande verka avhållande från att investera i dessa stater.¹⁵⁸

Om reglerna ändras så att även juridiska personer med hemvist i Sverige träffas skulle det vara mest rimligt, och framför allt populärt för Sverige, att låta lagstiftningen omfatta samtliga bolag i alla stater som uppfyller rekvisiten i CFC-lagstiftningen. Någon lista skulle då inte vara nödvändig. Förslaget skulle bli populärt eftersom det i praktiken inte skulle innebära någon förändring av de regler som idag är gällande. Svenska delägare till bolag som etablerats i Sverige kommer inte träffas av CFC-reglerna eftersom bolagsskatten är 28 procent d.v.s. högre än gränsen på 15,4 procent.¹⁵⁹

Att reglerna utformas på ett sådant sätt att svenska delägare av svenska bolag etablerade i Sverige inte träffas av den hårdare beskattningen kan göra att de fortfarande kommer att anses vara oförenliga med EG-rätten. EG-domstolen kan då påstå att risken för att delägare, i sådana fall som angivits ovan, träffas av reglerna är betydligt mindre.¹⁶⁰ I *Lankhorst-Hohorst*-avgörandet ansåg, som tidigare nämnts, EG-domstolen att det faktum att tyska underkapitaliseringsregler både gällde tyska och utländska bolag inte kunde anses vara förenligt med EG-rätten eftersom det endast var i mycket sällsynta fall som tyska bolag träffades av reglerna.¹⁶¹ Förslaget skulle också kunna anses strida mot art 10 EG-fördraget. Enligt artikeln ska en medlemsstat avstå från att införa en bestämmelse som kan riskera att syftet med fördraget inte uppnås. Wenehed menade att en regel kan "[...]äventyra fördragets mål" om en regel införs som innebär att svenska delägare kan bli löpande beskattade för inkomster i svenska bolag i syfte att "anpassas" till EG-rätten, vilket i det här fallet skulle innebära att EG-fördraget kringgås.¹⁶²

Wenehed anser även att CFC-reglerna endast borde omfatta passiva inkomster. Många anser dock att det kan vara svårt att definiera passiva inkomster och att det därmed kan göra förutsebarheten mer osäker men Wenehed menar att man i stället bör titta på vad som avses med aktiva inkomster i den utländska juridiska personen. Det som återstår är passiva inkomster som då ska CFC-beskattas. Man avstår helt enkelt från att definiera passiv inkomst. För att veta vilka inkomster som är aktiva måste aktiv affärsverksamhet definieras, vilket skulle kunna göras genom att titta på personalens storlek och bolagets kostnader och relatera den till inkomsten ifråga. Om storleken på personalen eller kostnaderna är normala i förhållande till typen av affärsverksamhet så bör verksamheten kunna ses som aktiv och inkomsterna ska inte CFC-beskattas. Wenehed har således redan i sin avhandling år 2000 uppmärksammat problemet med CFC-

¹⁵⁷ Wenehed, *Skattenytt*, (2003), sid. 601 och 603.

¹⁵⁸ *Ibid.*, sid. 611.

¹⁵⁹ *Ibid.*, sid. 611.

¹⁶⁰ *Ibid.*, sid. 611.

¹⁶¹ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, REG 2002, sid. I-11779.

¹⁶² Wenehed, *Skattenytt*, (2003), sid. 611.

lagstiftningen och dess oförenlighet med EG-rätten och att detta eventuellt skulle kunna lösas genom att endast CFC-beskatta dem som gjort en rent konstlad etablering. I avhandlingen ges även ett förslag om att skippa kontrollrekvisitet och att det inte ska krävas någon undre gräns för delägaren. Detta grundades på att det fanns en rimlig grund för att anta att de (passiva) inkomsterna som beskattades löpande endast hade överförts till den utländska juridiska personen för att få uppskov med eller undvika beskattning hos delägaren i Sverige för de passiva inkomsterna. Det skulle då bli lättare att hävda att CFC-reglerna var förenliga med EG-rätten och att syftet är att undvika skatteflykt och att de är proportionerliga.¹⁶³ Diskussionen om att rent konstlade verksamheter ska CFC-beskattas har, som tidigare nämnts, även tagits upp i *Cadbury Schweppes*-domen och de omständigheter som togs upp av domstolen för att definiera en aktiv verksamhet med affärsmässigt syfte är desamma som anförts av Wenehed.¹⁶⁴

¹⁶³ Wenehed, (2000), sid. 427.

¹⁶⁴ Jfr. mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EGD:s dom den 12 september 2006, se avsnitt 4.5.

6 Danmarks anpassning till EG-rätten

I samband med *Cadbury Schweppes*-avgörandet diskuterades en ny, modifierad CFC-lagstiftning i Danmark. Liksom Sverige var Danmark antagligen också orolig för att lagstiftningen skulle kunna komma att underkännas helt och fann därför relativt snart en lösning på en modifierad lagstiftning som, enligt Danmark, ansågs vara förenlig med EG-rätten. I detta avsnitt avses endast att göra en kort jämförelse av Danmarks tidigare lagstiftning och den nuvarande, för att på så sätt visa vad som enligt Danmark krävs för en anpassning till EG-fördraget.

6.1 Danmarks tidigare CFC-lagstiftning

Precis som Sverige har Danmark infört CFC-bestämmelser som syftar till att förhindra att den danska skattebasen urholkas genom att kapital överförs till utländska bolag med låg bolagsskatt.¹⁶⁵ Dessa regler har dock ändrats ett flertal gånger sedan det första införandet.¹⁶⁶ De första CFC-reglerna trädde i kraft 1995¹⁶⁷ och de senaste ändringarna genomfördes i lag nr. 540 den 6 juni 2007 ("CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde mv.") (213) till följd av *Cadbury Schweppes*-domen.

Den tidigare gällande danska CFC-lagstiftningen kunde bli aktuell om fysiska eller juridiska personer, direkt eller indirekt, var andelsägare, kontrollerade bolag i ett lågskatteland och var obegränsat skattskyldiga i Danmark.¹⁶⁸ Till skillnad från svensk rätt träffades inte begränsat skattskyldiga av CFC-reglerna. Vidare krävdes att det utländska bolaget kontrollerades av ett danskt bolag, dess verksamhet i väsentlig grad var av finansiell karaktär och dess vinster beskattades efter en väsentligt lägre skattesats än den i Danmark gällande.¹⁶⁹

Enligt Danmarks bestämmelser ansågs ett utländskt bolag vara *kontrollerat* om ett danskt bolag, direkt eller indirekt, ägde minst 25 procent av kapitalandelarna eller kontrollerade mer än 50 procent av röstetalet i det utländska bolaget. Vid bedömningen togs också hänsyn till sådana andelar och rösträttigheter som innehades av ett bolag inom koncernen, fysiska personer som ägde andelar i danska bolag och närstående till dessa samt "fonde" eller "truster" som bildats av moderbolaget själv eller någon av de

¹⁶⁵ SOU 2001:11, sid. 331.

¹⁶⁶ Michelsen, m.fl., (2007), sid. 176.

¹⁶⁷ Lang, m.fl., (2004), sid. 141.

¹⁶⁸ Ibid., sid. 142.

¹⁶⁹ SOU 2001:11, sid. 337 f.

ovan nämnda personerna.¹⁷⁰ I 16 H § 1 st. sista och näst sista p. LL kan utläsas vem som anses vara närstående. Dessa är den skattskyldiges make, föräldrar och svärföräldrar, barn och barnbarn. Även makar eller dödsbo till de ovan nämnda personerna faller under begreppet.

Nästa rekvisit, *finansiell verksamhet*, ansågs vara uppfyllt om CFC-inkomsten, d.v.s. den inkomst som härrörde från en finansiell verksamhet såsom utdelning, ränta, kapitalvinst och royalty, utgjorde mer än en tredjedel av det utländska bolagets totala intäkter.¹⁷¹ CFC-inkomsten bestod av summan av de intäkter och utgifter som uppräknades i 32 § 5 st. SEL.

Det tredje rekvisitetet bestod av definitionen av *väsentligt lägre skattesats*. Om det utländska bolaget betalade en bolagsskatt som var lägre än 21 procent, vilket motsvarade tre fjärdedelar av den dåvarande danska bolagsskattesatsen (28 procent), på en skattebas som kan liknas vid den danska ansågs bolaget vanligtvis ha blivit beskattat väsentligen lägre än ett motsvarande danskt bolag.¹⁷²

Rättsverkningarna av CFC-beskattningen var att bara den del av dotterbolagets inkomst som ansågs vara en CFC-inkomst omfattades av CFC-beskattningen. Och endast den del av intäkterna vid en finansiell verksamhet, som hänförs till moderbolagets ägarandel av dotterbolagets totala aktiekapital i den pågående perioden, skulle medräknas.¹⁷³

6.2 Danmarks nuvarande CFC-lagstiftning

Även för Danmark gäller behörigheten att stifta egna lagar men, liksom för Sveriges del, måste även Danmarks CFC-lagstiftning överrensstämma med EG-rätten. De CFC-regler, som idag är gällande, överrensstämmer i stort med de engelska vilket innebär att *Cadbury Schweppes*-avgörandet även är relevant för Danmark. Tidigare regler tog inte någon hänsyn till huruvida det är fråga om en verklig etablering i det utländska dotterbolaget, vilket innebar att en lagändring blev aktuell. De nya reglerna trädde i kraft den 1 juli 2007 och skiljer sig åt när det gäller företag och föreningar m.fl. samt fysiska personer.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Jfr 4 § 2 st. KGL, 16 H § 1 st. LL. Se även Michelsen, m.fl., (2005), sid. 981, SOU 2001:11, sid. 337 f och Lang, m.fl., (2004), sid. 143.

¹⁷¹ Jfr. 32 § 1 st. nr 2 SEL. Se även Michelsen m.fl., (2005), sid.981 och SOU 2001:11, sid. 337 f.

¹⁷² 17 § 1 st. och 32 § 1 st. 1 och 2 p SEL. Se även Lang, (2004), sid. 143, Michelsen m.fl., (2005), sid. 981 f och SOU 2001:11, sid. 337 f.

¹⁷³ Lang, m.fl. (2004), sid. 149 och Michelsen m.fl., (2007), sid. 1034.

¹⁷⁴ Michelsen, m.fl., (2007), sid. 1038.

6.2.1 De nya CFC-reglerna för företag och föreningar m.fl.

De ändrade reglerna i CFC-lagstiftningen i 32 § SEL och 12 § FBL för företag och föreningar m.fl. och ”fonde” m.fl. har ändrats till att nu även omfatta alla finansiella dotterbolag oavsett om dotterbolaget är danskt eller utländskt. Med dessa regler vill Danmark undvika att utländska dotterbolag diskrimineras i förhållande till danska. CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten skulle ha varit en ständigt aktuell fråga om reglerna inte ändrats på denna punkt eftersom de då endast hade haft negativa rättsverkningar för utländska finansiella bolag i lågskatteländer.¹⁷⁵ De nya reglerna har även höjt tröskeln för bestämmelsernas användningsområde på så sätt att bestämmelserna nu endast omfattar inkomst hos de dotterbolag som kontrolleras av koncernen¹⁷⁶ d.v.s. som utgångspunkt när moderbolaget äger *mer än* 50 procent av röstetalet i dotterbolaget.¹⁷⁷

Dotterbolagets CFC-inkomst, vilket består av rörliga intäkter såsom räntor etc., ska utgöra *mer än* hälften av dotterbolagets totala intäkter som beräknats enligt 32 § 4 st. SEL. Därutöver har en bestämmelse införts som innebär att CFC-reglerna endast blir tillämpliga om dotterbolagets finansiella tillgångar genomsnittligt under inkomståret utgör *mer än* 10 procent av dotterbolagets totala tillgångar.¹⁷⁸ En förenkling av inkomstberäkningen har genomförts genom att hela dotterbolagets inkomst, i motsättning till tidigare gällande regler, ska medräknas vid moderbolagets inkomstberäkning.¹⁷⁹ Enligt 32 § 4 och 5 st. SEL är det endast dotterbolagets inkomst, som kan anses vara en CFC-inkomst och därmed träffas av CFC-beskattningen. Det har också fastställts att dotterbolagets inkomst beräknas enligt territorialprincipen i 8 § 2 st. SEL.¹⁸⁰ Anledningen till att Danmark använder sig av denna princip är antagligen att den i flera domar, bl.a. *Futura*-domen har ansetts vara en accepterad rättfärdigandegrund.¹⁸¹ De fasta driftställen som inte medräknas i dotterbolagets inkomstberäkning bedöms särskilt i förhållande till 32 § SEL.

I de fall en eventuell förlust skulle uppstå i CFC-bolaget kan den inte avräknas mot ägarbolagets vinst utan endast mot framtida vinster i det egna bolaget.¹⁸²

¹⁷⁵ Michelsen, m.fl., (2007), sid. 1037.

¹⁷⁶ 31 C § SEL.

¹⁷⁷ 32 § 6 st. SEL.

¹⁷⁸ 32 § 1 st. 1 och 2 p. SEL.

¹⁷⁹ 32 § 7 och 8 st. SEL.

¹⁸⁰ 32 § 3 st. SEL.

¹⁸¹ Se avsnitt 4.4.2 och mål C-250/95 *Futura Participations*, REG 1997, sid. I-2471.

¹⁸² 32 § 4 och 7 st. SEL.

6.2.2 De nya CFC-reglerna för fysiska personer

Enligt 16 H §§ LL beskattas fysiska personer löpande för en inkomst som erhållits av en lågbeskattad utländsk juridisk person. Till skillnad från CFC-reglerna för bolag och föreningar m.fl. är reglerna för fysiska personer endast tillämpliga på utländska juridiska personer. Tröskeln för reglernas tillämplighet har höjts på samma sätt som för bolag och föreningar m.fl. och ”fonde” m.fl, vilket innebär ett innehav om 50 procent. I motsats till vad som gäller för bolag och föreningar m.fl. och ”fonde” m.fl. beskattas fysiska personer som omfattas av CFC-reglerna endast för bolagets CFC-inkomst.

CFC-beskattningen för fysiska personer är fortfarande beroende av det utländska bolagets beskattningsnivå.¹⁸³ Reglerna är således endast tillämpliga i det fall bolagets samlade utländska inkomstskatt är mindre än tre fjärdedelar av bolagsskatten (som enligt den nya bestämmelsen är 25 procent), d.v.s. mindre än 18,75 procent.

P.g.a. *Cadbury Schweppes*-domen har det för Danmark varit nödvändigt att införa begränsningar i tillämpningsområdet när det gäller fysiska personers tillämpning av CFC-reglerna. Reglerna är således inte tillämpliga på företag i en stat inom EU och EES om det inte är fråga om rent konstlade etableringar såsom t.ex. brevlådeföretag.¹⁸⁴

6.2.3 Inkomst i danska ”fonde” och ”truster”

De danska CFC-reglerna är inte tillämpliga då en skattskyldig har ett bestämmande inflytande i en utländsk ”fonde” och ”trust”.¹⁸⁵ En hårdare beskattning har tillkommit för att skattskyldiga inte, i stället för att etablera ett bolag utomlands som träffas av CFC-reglerna, ska etablera en ”fonde” eller ”trust” i ett lågskatteländ och på så sätt undvika delägarens löpande beskattning.¹⁸⁶ Bestämmelsen har införts i 3 A § FBL och innebär att en avgift om 20 procent ska betalas i det fall beskattningen i etableringslandet är väsentligt lägre än vad den hade varit om etableringen i stället hade skett i Danmark. Bestämmelsen är endast tillämplig på den del av den årliga inkomsten som överstiger 10 000 DKK, men är däremot inte tillämplig om inkomsten används för ett välgörande ändamål som är till fördel för en större personkrets.¹⁸⁷

¹⁸³ 16 H § 1 st. 1 p. LL.

¹⁸⁴ 16 H § 2 st. LL.

¹⁸⁵ 3 A § FBL.

¹⁸⁶ Michelsen, m.fl. (2007), sid. 1039.

¹⁸⁷ 3 A § FBL.

6.3 De danska CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten?

Den danska lagstiftningens anpassning till EG-rätten har visat sig i de nya, ändrade bestämmelserna i SEL, LL och FBL. Ändringarna för utländska bolag där delägaren är företag eller föreningar bestod i att samtliga finansiella dotterbolag nu ska omfattas oberoende av om de är danska eller utländska. Därmed omfattas samtliga medlemsstater och ingen negativ särbehandling uppstår då enligt den danska lagstiftaren. För att försäkra sig ytterligare om att en anpassning till fördraget har skett så omfattas nu endast inkomst hos de dotterbolag som kontrolleras av koncernen. CFC-inkomsten i dotterbolaget beräknas enligt territorialitetsprincipen vilket, som ovan nämnts, anses vara en accepterad rättfärdigande grund. Vidare krävs endast att den finansiella verksamheten utgör 10 procent av det utländska bolagets totala intäkter.

I de fall en fysisk person är delägare finns ett krav, precis som i tidigare regler, om att CFC-reglerna endast är tillämpliga om det utländska bolagets inkomstskatt är mindre än tre fjärdedelar av bolagsskatten. Skillnaden är dock att bolagsskatten har sänkts och nu är 25 procent vilket innebär ett krav på mindre än 18,75 procent. Bolag med hemvist i ett land inom EU eller EES ska endast träffas av CFC-reglerna om ett rent konstlat förfarande föreligger. Detta innebär att reglerna kan tillämpas på samtliga kapitalrörelser som sker mellan en delägare i Danmark och ett utländskt dotterbolag med hemvist i tredje land.

Danmark har, som vi kan se, anpassat sin lagstiftning till EG-rätten på två olika sätt. Jag yttrar mig inte om huruvida reglerna bör anses vara förenliga eller inte med fördraget men vill ändå göra er uppmärksamma på att detta kan vara en gardering för Danmark att skydda och bevara sin CFC-lagstiftning. Det är, enligt min mening, ingen tvekan om att EG-domstolen kommer pröva fler mål angående medlemsstaters CFC-lagstiftning, vilket innebär att om en modell enligt dansk lag inte anses förenlig med fördraget så finns en möjlighet att den andra gör det.

7 Sammanfattande analys

Sverige har utformat CFC-lagstiftningen i hopp om att bibehålla skatteintäkter inom landet. De relativt höga skatterna gör det än mer viktigt att skydda den svenska skattebasen och förhindra skatteflykt eftersom bolag ofta väljer att minimera sin skattekostnad. EG-domstolen är aktiv när det gäller dessa problem och det s.k. *Cadbury Schweppes*-målet avgjordes år 2006. Det faktum att medlemsstater har olika skattenivåer kan påverka var företag väljer att etablera sin verksamhet. En medlemsstat får då inte motverka detta genom att införa skatteflyktsregler. Jag, liksom flera med mig, anser att domstolen, på ett tydligt sätt, arbetar för en harmonisering av medlemsstaternas skatteregler, vilket är viktigt att tänka på när nya CFC-regler ska utformas. Har man inte detta i åtanke, tror jag, att det finns risk att reglerna inom en snar framtid ännu en gång måste omarbetas.

Det finns ingen anledning för EU att hindra medlemsstater från att införa lagstiftning där det finns ett syfte att förhindra skatteflykt om dessa är specifikt utformade, däremot kan det enligt min mening anses självklart att EU vill verka mot en diskriminering av vissa inkomster alternativt vissa stater. De flesta medlemsstater är dock inte positiva till en harmonisering, och då särskilt inte stater med höga skatter. Staterna har under lång tid gjort försök att ändra de nationella lagarna i så liten omfattning som möjligt för att förhindra skatteflykt och inte släppa skatteplaneringen fri. Eftersom det genom flera EG-rättsfall har framförts att endast ett syfte att förhindra skatteflykt inte är tillräckligt för ett rättfärdigande, bör medlemsstaterna i stället röra sig mot ett harmoniserat skattesystem. Detta för att förhindra att EG-domstolen ännu en gång stoppar en medlemsstats CFC-lagstiftning för att den anses strida mot fördraget. CFC-lagstiftningens syften är flera men framför allt är syftet att förhindra skatteflykt och att skydda den svenska skattebasen.

Den, i skrivande stund, gällande CFC-lagstiftningen fick mycket kritik vid utformningen av förslaget och då det slutgiltiga förslaget till slut lades fram. Många var övertygade om att det redan vid ikraftträdandet av 2004 års CFC-regler stod klart att dessa skulle anses strida mot fördragsfriheterna. Trots detta valde Sverige att låta lagen träda i kraft. Även efter EG-domstolens avgörande år 2006 har Sverige valt att omarbete CFC-lagstiftningen men som Rabe redan varit inne på, ser jag ett alternativ att slopa reglerna helt och i stället förstärka skatteflyktslagen. Det bör dock poängteras att EG-rätten ska efterlevas och en möjlighet skulle då kunna vara att införa en undantagsregel, tillsammans med den mer specificerade skatteflyktslagen. Jag tror att det finns ett behov av en undantagsregel som kan tillämpas i enskilda fall vid nödvändiga tillfällen. Detta skulle även stärka sannolikheten av att en sådan lagstiftning kommer att godkännas av EG-domstolen vid en eventuell prövning.

Jag anser dock inte att detta är något bra alternativ eftersom Sverige i så stor utsträckning som möjligt bör ha lagtext som preciserar de upplägg som inte kan accepteras. I annat fall kommer förutsebarheten rubbas och en prövning måste då göras i varje enskilt fall. Förutsebarheten är viktig för att skattesystemet och, de av delägaren, önskade förfarandena ska fungera smidigt och korrekt. Det bör även tilläggas att anledning till CFC-lagstiftningens existens är att den ska fungera som ett preventivt syfte. Reglerna har nämligen en relativt liten ekonomisk betydelse där syftet är att delägare ska bli vaksamma och undvika etableringar i lågskatteländer. Skatteflyktslagen kan inte, i samma utsträckning, anses ha ett sådant avskräckande syfte som en specifikt utformad lagstiftning.

I och med det EG-rättsliga avgörandet har kritikerna fått bekräftat att reglerna måste anpassas till EG-fördraget. Målet gällde den brittiska CFC-lagstiftningen men avgörandet är aktuellt för flera länder med liknande lagstiftning. Många medlemsstater är nu i full gång med att modifiera sina regler, där ibland Sverige. Jag tror att fler ändringar än den som nu är på intågande kommer att bli aktuella i framtiden. Några detaljer har ännu inte tagits upp, varken i *Cadbury Schweppes*-avgörandet eller i det nya förslaget. Detta kommer, med all sannolikhet, kräva fler avgöranden i EG-domstol och kanske är det anledningen till varför bl.a. Sverige har dröjt med utformningen av nya CFC-regler. Kanske beror dröjsmålet på en önskan om att in i det sista få in skatteintäkter till landet. Samtidigt vill Sverige antagligen inte avvakta för länge med en ändring eftersom landet då kan riskera att CFC-reglerna helt stoppas. Om EG-domstolen kommer fram till att de svenska CFC-reglerna är motstridiga, och att en ändring även ska ske retroaktivt, kan detta vara ännu en anledning att inte dra ut på nya regler. Ju längre Sverige drar ut på lagändringarna desto större blir landets kostnader för att återställa tidigare oförenliga avgöranden.

Det är inte särskilt förvånande att EG-domstolen kom med avgörandet i *Cadbury Schweppes*-målet. Jag anser att CFC-lagstiftningen på ett tydligt sätt skiljer på etableringar i medlemsstater med låg beskattning och etableringar i Sverige. De nuvarande CFC-reglerna träffar alla delägare till utländska juridiska personer utan att ta någon hänsyn till syftet med etableringen. Enligt *Cadbury Schweppes*-domen ska bara sådana etableringar träffas som gjorts av skattemässiga skäl d.v.s. de etableringar som inte har något affärsmässigt syfte utan endast är rent konstlade etableringar. CFC-reglerna måste därför anses medföra negativa skattekonsekvenser för de personer som väljer att etablera ett bolag i ett lågskatteland, och dessa kan verka avhållande på etableringar i sådana länder. Samma utfall har också, redan innan avgörandet från EG-domstolen, uppkommit i flera förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

Vidare har EG-domstolen, än så länge, inte i något fall rättfärdigat ett hinder av fördragsfriheterna där syftet varit att skydda en medlemsstats skattebas. Jag anser därför att detta är ännu ett bevis på att Sveriges CFC-lagstiftning måste ändras och anpassas till EG-rätten. Av denna mening är också regeringen och en lagrådsremiss angående ändringar har nyligen lämnats till

lagrådet för granskning. Enligt förslaget ska reglerna ändras så att enbart rent konstlade etableringar träffas.

Jag tror att Sverige nu ändrar reglerna för att skydda sig mot ett totalt förbud mot CFC-regler. Ett förslag på ändringar är att den vita listan helt tas bort men jag misstänker då att förutsebarheten kommer att försvagas. Utan en lista skulle det få konsekvensen att en omfattande prövning måste göras i varje enskilt fall. Detta skulle kräva långa, vilket ofta innebär dyra, utredningar och en osäkerhet skulle trots det fortfarande finnas hos delägaren.

Enligt min mening är det nödvändigt att ändra syftet med lagstiftningen eftersom EG-domstolen troligtvis inte kommer att acceptera en rättfärdigandegrund där syftet är att skattebasen skyddas. Det huvudsakliga syftet måste vara att förhindra skatteflykt men för att en sådan rättfärdigandegrund ska accepteras krävs, som tidigare nämnts, mer specificerade regler.

Wenehed anser att om man lägger jämförelseskatten på en låg nivå så kan det presumeras att de etableringar som sker i ett land där skatten är lägre inte har gjorts p.g.a. affärsmässiga skäl utan av skattemässiga. Jag håller inte med utan anser att det kan finnas andra skäl till en etablering även om den skett i en stat utan eller med en mycket låg bolagsskatt. Kanske har även Wenehed ändrat uppfattning sedan avhandlingen blev klar år 2000. Andra skäl till etablering i ett visst land kan t.ex. vara att företaget har en stor del av sina kunder i landet, att produktionen är billig, att råvarorna man behöver vid tillverkning av en produkt finns där etc.

För att återgå till regeringens förslag innehåller den vidare en annan viktig punkt gällande bevisbördan. I *Cadbury Schweppes*-avgörandet poängterades att det är delägaren som bäst kan visa att det är fråga om en affärsmässig verksamhet. Många anser att det rör sig om en omvänd bevisbörda. Skatteverket är den part som vanligtvis har bevisbördan men vid en bedömning av vilken typ av etablering det är fråga om ser kritiker det som om bevisbördan har gått över på den skattskyldige. "[...G]es möjlighet att visa[...]" som det uttrycks i målet, menar Ståhl, och jag samtycker, tyder på att den skattskyldige har möjlighet att motbevisa vad som redan visats av Skatteverket. Enligt förslaget däremot anför jag att formuleringen av regeln nu innebär att en omvänd bevisbörda föreligger.¹⁸⁸ Jag vill också poängtera att regeringen i sina skäl till förslaget uttalar att oavsett vad som anges i bestämmelsen så är det Skatteverket som först ska visa att en oriktig uppgift föreligger. Min mening är därför att lagtexten i förslaget kan och är i behov av en annorlunda och tydligare utformning. Behövs ens någon beskrivning av bevisbördan eftersom den enligt EG-avgörandet ändå ska följa allmänna principer d.v.s. att bevisbördan ligger hos Skatteverket? Om förslaget

¹⁸⁸ Formuleringen lyder; en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska inte anses lågbeskattad om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

genomförs finns inget svar i dagsläget på vad detta verkligen kommer att innebära utan kommer senare att framgå av praxis.

Framtida ändringar kommer att innebära ett visst skatteintäktsbortfall för högskatteländer såsom bl.a. Sverige och eftersom EU är för en harmonisering kommer vi i framtiden med största sannolikhet få se fler exempel på sådana ändringar. Olika skattelagstiftningar kommer att tas upp för diskussion i takt med att frågor läggs på EG-domstolens bord.

När det gäller förhållandet mellan en medlemsstat och tredje land är det osäkert huruvida det är möjligt att rättfärdiga CFC-lagstiftningen enligt samma kriterier som gäller för ett rättfärdigande inom EU:s gränser. Mycket talar för att en vidare gränsdragning kan göras.

Enligt min mening skulle eventuellt en harmoniserad CFC-lagstiftning inom EU gentemot lågskatteländer utanför EU vara en möjlig lösning. Detta har bl.a. gjorts med tullreglerna men för att det ska fungera krävs först att det finns ett enhetligt, fungerande system för CFC-lagstiftning inom EU, vilket kommer ta tid att skapa. Vidare tycker jag att det hade varit intressant om EG-domstolen i *Cadbury Schweppes*-domen i stället hade prövat den fria rörligheten för kapital eftersom det är den enda fördragsfriheten som även gäller i förhållande till tredje land. Risken finns dock att domstolen trots det inte hade gått in på reglerna om tredje land, eftersom etableringen i domen skedde i Irland som idag är medlem i EU. I andra avgöranden kan man se att EG-domstolen lägger stor vikt vid syftet med den aktuella bestämmelsen. Syftet med de fria kapitalrörelserna mellan EU och tredje land sträcker sig inte lika långt som mellan länder inom EU. Detta kan få stor betydelse vid ett avgörande.

Det är mycket som talar för att EG-domstolen hade kommit till ett annorlunda avgörande om frågan i stället rörde stater mellan EU och tredje land. Vad gäller tillämpligheten av de fria kapitalrörelserna i tredje land så vore det märkligt om friheten sträcker sig lika långt mellan medlemsstater och tredje land som mellan medlemsstater. Den primära anledningen är avsaknad av ömsesidighet. Art 56 (1) består av en rättighet som endast tillämpas åt det ena hållet. Medlemsstater har ingen rätt att hindra den fria rörligheten för kapital till tredje land men tredje land kan mycket väl diskriminera EU-länderna med en egen regel. Vidare kan sägas att tredje länder inte heller är medlemmar av den ekonomiska och finansiella ramen som har byggts upp inom EU. Jag anser att hänsyn måste tas till de undantag som finns i fördraget men att det begränsade syftet med reglerna mellan en medlemsstat och tredje land bör vara avgörande.

De nuvarande reglerna innebär inte att konkurrensneutralitet uppstår eftersom det måste ses som försvarande att en delägare till en utländsk juridisk person beskattas i Sverige för sina inkomster och inte i det land där det är hemmahörande. Å andra sidan kan ju argument föras om att det finns en konkurrensneutralitet om man jämför med att en investering i Sverige i stället hade skett eftersom procentsatsen vid beskattning då blir densamma. I

Sandoz-avgörandet ansåg domstolen att det av nämnda anledning inte var fråga om någon negativ särbehandling och att den därför kunde rättfärdiga ett hinder av de fria kapitalrörelserna. Motsatsvis uttalade domstolen i *Cadbury Schweppes*-domen att det inte har någon betydelse för ett rättfärdigande av ett hinder mot etableringsfriheten att följden medförde att beskattningen blev densamma om etableringen hade skett i England i stället för Irland. Notera dock att målen inte behandlade samma fördragsfrihet.

Vidare vill jag kort visa en jämförelse mellan nuvarande svensk CFC-lagstiftning och Danmarks anpassning till EG-rätten. Den tydligaste skillnaden mellan svensk och dansk CFC-lagstiftning är att reglerna för delägarrens löpande beskattning är densamma i Sverige oavsett om delägaren är en fysisk eller juridisk person. I Danmark däremot görs olika bedömningar beroende av om delägaren är en fysisk person eller om det är fråga om företag eller ”fonde”.

De bestämmelser i Danmark som avser fysiska personer är lik den vi har i Sverige idag när det gäller vissa rekvisit. Ett exempel är att båda länders CFC-regler endast tillämpas på utländska juridiska personer. En markant skillnad är dock att Danmark använder sig av transaktionsmetoden, vilket innebär att CFC-reglerna endast träffar en viss CFC-inkomst medan Sverige, som nämnts ovan, tillämpar jurisdiktionsmetoden där innebörden i stället är att vissa stater träffas. Vidare krävs det ett innehav om 50 procent i Danmark och en inkomst anses lågbeskattad om den understiger 18,75 procent av Danmarks bolagsskatt medan det i Sverige endast krävs 25 procent innehav och en utländsk beskattning om mindre än 15,4 procent.

Reglerna ska, enligt den danska lagstiftningen, inte träffa delägare om det utländska bolaget är hemmahörande i en EU- eller EES stat och det är fråga om en verklig etablering. Endast rent konstlade etableringar såsom t.ex. brevlådeföretag träffas. Detta har kopierats från *Cadbury Schweppes*-avgörandet och är ett krav för att CFC-reglerna i en stat överhuvudtaget ska accepteras av EG-domstolen.

Danmarks nya CFC-regler för företag och föreningar omfattar nu även danska dotterbolag för att undvika en diskriminering av utländska bolag. Detta är dock inget alternativ för Sverige. En diskussion om en sådan lösning har redan förts i Sverige och det är, enligt min mening, sannolikt att EG-domstolen kommer att angripa ett sådant upplägg av reglerna. Gränsen för att en inkomst ska anses vara lågbeskattad går i Sverige vid 15,4 procent. Problemet är att man utgår från svensk bolagsskatt, vilket innebär att svenska bolag aldrig kommer träffas av CFC-reglerna. Danmark däremot utgår inte från dansk bolagsskatt utan i stället är den finansiella inkomsten av betydelse och ska utgöra 10 procent av det utländska bolagets totala intäkter.

Avslutningsvis vill jag bara notera att staters nationella lagstiftning är utformade på olika sätt och vad som kan utgöra en accepterad anpassning till fördraget för ett land behöver inte innebära samma sak för ett annat. Det

är upp till varje stat att utforma regler som följer avgörandet i *Cadbury Schweppes*-målet. Det svenska förslaget till lagändringar har ännu inte trätt i kraft men det tyder på att Danmark och Sverige kommer utforma CFC-regler på lite olika sätt. Staterna bör dock fokusera på rättfärdigande grunder som i tidigare mål har ansetts accepterade. Ett rättfärdigande av ett hinder av de grundläggande friheterna kan enligt EG-domstolen vara att förhindra skatteflykt, upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, effektiv skattekontroll, samt möjligen även att upprätthålla den skatterättsliga territorialitetsprincipen. EG-domstolen är dock uppenbart väldigt restriktiv när det gäller att rättfärdiga ett hinder och vid en utformning av nya CFC-regler tror jag att Sverige måste koncentrera sig på skatteflykt som syfte. Dock har en mycket restriktiv bedömning gjorts även vad gäller denna rättfärdigande grund och Sverige måste därför vara försiktig så att reglerna inte får en alltför generell utformning. Slutligen vill jag ringa en varningsklocka för rättfärdigande grunden att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. En sådan grund har, som ovan nämnts, tidigare accepterats men skulle antagligen inte med framgång kunna åberopas idag eftersom det rör sig om beskattning av två olika skattesubjekt; dels den lågbeskattade utländska juridiska personen och dels den svenska delägaren.

Käll- och litteraturförteckning

EG-rättsliga källor

Dir. 88/361 EEG *Rådets direktiv av den 24 juni 1988 för genomförande av artikel 67 i fördraget. EGT nr L 178, 08.07.1988, sid. 5-18.*
[cit. Dir. 88/361 EEG]

Offentligt tryck

Prop. 2007/08:16 *Ändrade regler för CFC-beskattnings m.m.*
[cit. Prop. 2007/08:16]

Prop. 2003/04:10 *Ändrade regler för CFC-beskattnings.*
[cit. Prop. 2003/04:10]

SOU 2001:11 *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar.*
[cit. SOU 2001:11]

Lagrådsremiss *Ändrade regler för CFC-beskattnings, den 19 september 2007.*
[cit. Lagrådsremiss]

Litteratur

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders *Europarättens grunder, andra upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002.*
[cit. Bernitz och Kjellgren, (2002)]

Blom, Birgitta, Eriksson, Anders, Hirschfeldt, Johan och Ramberg, Jan *Karnov, Thomson Fakta AB, Stockholm, 2006.*
[cit. Karnov, (2006/07)]

Dahlberg, Mattias *Internationell beskattnings, andra upplagan, Studentlitteratur, Uppsala, 2007.*
[cit. Dahlberg, (2007)]

Dahlberg, Mattias *Internationell beskattnings – en lärobok, första upplagan, Studentlitteratur, Uppsala, 2005.*
[cit. Dahlberg, (2005)]

- Dahlberg, Mattias** *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2005.
[cit. Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, (2005)]
- Dahlberg, Mattias** *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2000.
[cit. Dahlberg, (2000)]
- Lang, Michael, Aigner, Hans-Jürgen, Scheuerle, Ulrich and Stefaner, Markus** *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Linde Verlag Wien, Wien, 2004.
[cit. Lang, m.fl., (2004)]
- Mattsson, Nils** *Svensk internationell beskattningsrätt*, fjortonde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2004.
[cit. Mattsson, (2004)]
- Michelsen, Aage, Askholt, Steen, Bolander, Jane och Engsig, John** *Lærebog om indkomst skat*, tolfte upplagan, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2007.
[cit. Michelsen, m.fl., (2007)]
- Michelsen, Aage, Askholt, Steen, Bolander, Jane och Engsig, John** *Lærebog om indkomst skat*, elfte upplagan, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2005.
[cit. Michelsen, m.fl., (2005)]
- Skatteverket** *Handledning för internationell beskattning*, 2007.
[cit. Skatteverket, (2007)]
- Ståhl, Kristina, och Österman, Persson, Roger** *EG-skatterätt*, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006
[cit. Ståhl och Österman P, (2006)]
- Wenehed, Lars-Erik** *CFC-Lagstiftning, En studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning*

samt beskattning efter skatteförmåga,
Juristförlaget i Lund, Lund, 2000.
[cit. Wenehed, (2000)]

Artiklar

- Bojs, Johan** *Nya CFC-regler*, Svensk Skattetidning, 2003, häfte 9, sid. 727-738.
[cit. Bojs, Svensk Skattetidning, (2003)]
- Burmeister, Jari,
Tivéus, Ulf,
Uggla, Carl-Magnus** *De svenska CFC-reglernas förenlighet med ingångna skatteavtal och EG-rätten m.m.*, Skattenytt, 2005, sid. 448-461.
[cit. Burmeister, m.fl., Skattenytt, (2005)]
- Dahlberg, Mattias** *Skattenytt Internationellt*, Skattenytt, 2007, sid. 50-53.
[cit. Dahlberg, Skattenytt, (2007)]
- Dahlberg, Mattias** *Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten*, Svensk Skattetidning, 2001, häfte 9, sid. 823-838.
[cit. Dahlberg, Svensk Skattetidning, (2001)]
- Pelin, Lars** *EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet*, Skattenytt, 2004, sid. 503-511.
[cit. Pelin, Skattenytt, (2004)]
- Rabe, Gunnar** *CFC-utvidgningen i Sverige*, Skattenytt, 2004, häfte ½, sid. 3-10.
[cit. Rabe, Skattenytt, (2004)]
- Spirén, Henrik,
Wenehed, Lars-Erik** *Praktiska konsekvenser av Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende CFC-reglerna*, Skattenytt, 2006, häfte 4, sid. 174-182.
[cit. Spirén och Wenehed, Skattenytt, (2006)]
- Ståhl, Kristina** *Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor*, Svensk Skattetidning, 2001, häfte 8, sid. 739-746.
[cit. Ståhl, Svensk Skattetidning, (2001)]
- Ståhl, Kristina** *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt, 2007, häfte 10, sid. 575-594.
[cit. Ståhl, Skattenytt, (2007)]

Tjernberg, Mats

Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, Skattenytt, 2003, sid. 230-246.

[cit. Tjernberg, Skattenytt, 2003]

Wenehed, Lars-Erik

Från CFC till C eller hur EG-rätten kan påverka det senaste förslaget till CFC-lagstiftning, Skattenytt, häfte 9, 2003, sid. 600-612.

[cit. Wenehed, Skattenytt, (2003)]

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

- Mål C-196/04** *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. The Commissioners of Inland Revenue*. EGD:s dom den 12 september 2006.
- Mål C-9/02** *Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, REG 2004, sid. 2409.
- Mål C-365/02** *Marie Lindfors*, REG 2004 sid. I-7183.
- Mål C-387/01** *Harald Weigel och Ingrid Weigel mot Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, REG 2004 sid. I-4981.
- Mål C-168/01** *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2003, sid. I-9409.
- Mål C-436/00** *X och Y mot Riksskatteverket* REG 2002 sid. I-10829.
- Mål C-324/00** *Lankhorst – Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt*, REG 2002 sid. I-11779.
- Mål C-222/97** *Trummer och Mayer*, REG 1999 sid. I-1661.
- Mål C-311/97** *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)*, REG 1999 sid. I-2651.
- Mål C-439/97** *Sandoz GmbH mot Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland*, REG 1999, sid. I-7041.
- Mål C-294/97** *Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna*, REG 1999 sid. I-7447.
- Mål C-264/96** *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, REG 1998 sid. I-4695.
- Mål C-250/95** *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, REG 1997, sid. I-2471.

Mål C-55/94	<i>Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano</i> , REG 1995 sid. I-4165.
Förenade mål C-163/94, C-165/95 och C-250/94	<i>Brottmål mot Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Diaz Jimenez och Figen Kapanoglu</i> , REG 1995 sid. I-4821.
Förenade mål C-358/93 och C-416/93	<i>Brottmål mot Aldo Bordessa, Vicente Mari Mellado och Concepción Barbero Maestre</i> , REG 1995, sid. I-361.
Mål C-204/90	<i>Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State</i> , 1992 ECR I-249.
Mål C-81/87	<i>The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc</i> , 1988, ECR 5483.
Mål C-270/83	<i>Commission of the European Communities v. French Republic ("avoir fiscal")</i> , 1986, ECR 273.

Skatterättsnämnden

SRN:s förhandsbesked den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05.

SRN:s förhandsbesked den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05.

SRN:s förhandsbesked den 22 december 2004, SKV:s rättsfallsprotokoll 28/04.