



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Per Svendenius

# Sveriges CFC-lagstiftning

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare  
Lars Pelin

Ämnesområde  
Skatterätt

Termin  
HT 2008

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Syfte och problemformulering	6
1.2 Metod och material	6
1.3 Avgränsning	6
1.4 Disposition	7
1.5 Terminologi	7
<b>2 GENERELLA CFC-REGLER</b>	<b>8</b>
2.1 Bakgrund	8
2.2 Transaktionsmetoden	9
2.3 Jurisdiktionsmetoden	9
<b>3 REKVISIT FÖR CFC-REGLERINGEN</b>	<b>11</b>
3.1 Delägare i en utländsk juridisk person	11
3.2 Personer i intressegemenskap	12
3.3 Lågbeskattade inkomster	12
3.3.1 Huvudregeln	12
3.3.2 Kompletteringsregeln	13
3.4 Den nya kompletteringsregeln	14
3.5 Finansiella institut	14
3.6 Rederiverksamhet	14
3.7 Filialregeln	15
3.8 Beräkning av beskattning av lågbeskattade inkomster	15
3.9 Problem med CFC-reglerna	16

<b>4</b>	<b>CFC-LAGSTIFTNINGEN OCH EG-RÄTTEN</b>	<b>17</b>
4.1	Etableringsfriheten	17
4.2	Fri rörlighet för kapital	19
4.3	Rättfärdigandegrunder	20
4.4	EG-rätten och direkt beskattning	21
4.5	Cadbury Schweppes	22
4.5.1	Bakgrund till tvisten	22
4.5.2	Generaladvokatens förslag	23
4.5.3	Domen	24
<b>5</b>	<b>PROPOSITION 2007/08:16</b>	<b>26</b>
5.1	Den nya lagregeln	26
5.1.1	Behovet av ändrad lagstiftning.	26
5.1.2	Bevisbörda och beviskrav	26
5.1.3	Affärsmässigt motiverad verksamhet.	29
5.1.4	De objektiva rekvisiten	30
<b>6</b>	<b>ANALYS</b>	<b>33</b>
6.1	Hur ser de Svenska CFC-reglerna ut idag?	33
6.2	Är den svenska CFC-lagstiftningen en tillräcklig anpassning till EG-rätten?	34
6.3	Var Sverige tvungna att ändra sin lagstiftning med hänsyn till domen i målet Cadbury Schweppes?	35
6.4	Vem bör ha bevisbördan för att visa att etablering föreligger?	36
6.5	Vad innebär uttrycket "verklig affärsmässig etablering" i praktiken?	37
6.6	Slutkommentarer	38
	<b>BILAGA A</b>	<b>39</b>
	<b>BILAGA B</b>	<b>44</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>45</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>48</b>

# Summary

Since Sweden joined the European Union on the first of januari 1995 have they through law been subjected to EC-law.<sup>1</sup> EC-law is above Swedish internal law regardless what it regulates. There are few laws in the treaty which concerns taxation law. Tax legislation is mostly done through binding directives. EC-law is constantly developed through court cases.

Since the ruling in the Cadbury Schweppes case Sweden was forced to oversee their CFC-legislation. These rules work in such way that a partner to a foreign company will be taxed all the time instead of just when the results are in if the income is considered to be low taxed. The consequence of the ruling was that Sweden introduced a new rule in their CFC-rules. This rule states that CFC-taxation shall not be enforced if the foreign corporation is located within the EES, if it is a real economical establishment.

The new rule which started to have effect on the first of januari 2008 have been subjected to some criticism. The critic has mostly been about who is to have the burden to prove what. The Swedish government have also been criticised for their choice of wording which isn't a straight translation of the wording used in the Cadbury Schweppes case. Finally they have also been criticized for the fact that they created an extra requirement in the rule which has no equal in the Cadbury Schweppes case.

The new rule have according to me raised a few interesting questions. There is in my opinion no reason for Sweden to change their CFC-legislation in the way that the Swedish government did. It's also my opinion that the wording which Sweden used in their new rule is harsher than what you can expect if you take the Cadbury Schweppes case in consideration. The above raised questions and others will be discussed in this paper.

---

<sup>1</sup> Law (1994:1500).

# Sammanfattning

Sedan Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen den 1 januari 1995 har EG-rätten genom lag blivit en del av intern svensk rätt.<sup>2</sup> EG-rätten ges företräde framför Sveriges rättsordningar, oavsett vilken form av reglering det är frågan om. På det direkta beskattningsområdet finns få regleringar inom EG-fördraget. Harmoniseringen sker istället genom antagandet av bindande direktiv. EG-rätten utvecklas ständigt genom domar från EG-domstolen.

I och med domen i det uppmärksammade Cadbury Schweppes-målet så ansåg sig Sverige tvungna att se över sina CFC-regler. Dessa regler gör så att en delägare till en utländsk juridisk person blir löpande beskattad från denna om inkomsten anses vara lågbeskattad. Konsekvensen av domen i ovan nämnda fall blev att Sverige införde en kompletteringsregel i sina CFC-regler. Denna regel säger att CFC-beskattnings inte ska utgå för utländska juridiska personer som har hemvist inom EES om det är frågan om en verklig affärsmässig etableringen.

Den nya kompletteringsregeln som trädde i kraft den 1 januari 2008 har genom lagstiftningsprocessen varit utsatt för viss kritik. Kritiken har främst riktat sig mot frågan om vem det är som ska anses ha bevisbördan, frågan om varför regeringen använder uttrycket en verklig affärsmässig etablering och införandet av den tredje punkten i lagregeln som säger att vid prövning om en verklig etablering föreligger ska hänsyn tas till om personalen kan agera självständigt.

Den nya kompletteringsregeln har enligt min mening väckt ett flertal intressanta frågor. Det finns enligt min mening inte fog för Sverige att ändra sina CFC-regler, vidare anser jag att uttrycket en verklig affärsmässig etablering går längre än det som framkommer i målet Cadbury Schweppes. Dessa ovan nämnda åsikter samt andra frågor som har dykt upp under skrivandets gång kommer jag att diskutera i denna uppsats.

---

<sup>2</sup> Lag (1994:1500).

# Förord

Detta examensarbete är kulmen på fem års studier i Lund. Nu kommer ett nytt spännande kapitel i mitt liv som verksam jurist. Att sammanfatta all kunskap och erfarenhet som jag har ackumulerat under min studietid är inte möjligt, men förhoppningsvis kan jag med följande arbete påvisa att min studietid inte har varit förgäves. Hade någon av mina vänner eller familjemedlemmar innan studietiden föreslagit mig att specialisera mig inom skatterätt hade jag troligtvis skrattat åt dem, då ordet skatt lätt låter väldigt torrt. Min personliga resa inom juridicums väggar har fått mig att inse att skatt kan vara ett otroligt intressant och dynamiskt ämne. Eftersom skatterätten är under ständig förändring för att kunna fungera mot ett mer globaliserat samhälle är det enligt min åsikt ett av de mest intressanta ämnena inom juristutbildningen. Därför har jag valt att skriva mitt examensarbete om CFC-lagstiftningen.

Jag skulle vilja tacka min handledare Lars Pelin för värdefull hjälp under resans gång. Jag vill även tacka min mor Marie Svendenius för de timmar hon har ägnat åt korrekturläsning, samt Ingemar Hansson på finansdepartementet för hans insiktsfulla kommentarer.

# Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Corporation
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europiska Gemenskapen
EGF	Europiska Gemenskapens Fördrag (romfördraget)
EU	Europiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen(1999:1229)
Prop.	Proposition

# 1 Inledning

Sverige har haft CFC-regler sedan 1990, och det är således ingen ny lag som jag kommer att behandla i detta arbete. CFC står för Controlled Foreign Corporation (alternativt Company) och så länge som skattelagstiftningen inte harmoniseras inom EU så kommer medlemsstater med höga skattenivåer antagligen ha någon form av CFC-lagstiftning. CFC-reglerna har införts för att skydda den svenska skattebasen och förhindra skatteflykt. Reglerna försvårar för delägare med hemvist i en stat med hög bolagsskatt att flytta bolaget utomlands för att undvika skatten i hemviststaten.

I och med avgörandet i Cadbury Schweppes-målet<sup>3</sup> så lade regeringen fram en proposition med förslaget att Sveriges CFC-lagstiftning skulle kompletteras med en ny regel. Den vid årsskiftet 2007/2008 införda ändringen innebär att CFC-reglerna inte får tillämpas generellt mot länder som är med i EES. En bedömning ska istället göras om en verklig etablering med affärsmässigt syfte föreligger. Kritik som riktat sig mot den införda regeln avser i huvudsak problematiken med vem som ska anses ha bevisbördan för att en verklig etablering föreligger. En annan kritisk synpunkt som framfördes i samband med propositionen<sup>4</sup> var att Sverige ville gå längre än nödvändigt för att anpassa de inhemska reglerna till EG-rätten.<sup>5</sup>

Sverige är medlem i EU och är därmed bundna av EGF, som är ett folkrättsligt samarbete mellan medlemsstaterna där de till viss del har avstått sin suveräna rätt.<sup>6</sup> Ett exempel är fördragets fyra friheter som ligger utanför medlemsstaternas suveränitet, när det gäller inkomstbeskattning. EG-domstolens domar kan dock tolkas som om domstolen sakta men säkert harmoniserar skattereglerna i stat efter stat. Vilket land och vilka skattelagar som drabbas beror på vilka frågor som initieras hos domstolen.<sup>7</sup>

Före den ovan nämnda ändringen ändrade Sverige sina CFC-regler var vid årsskiftet 2003/2004. Redan då diskuterades det både i förarbeten och i andra sammanhang om de dåvarande reglerna var tillräckligt anpassade till EG-rätten. Innan det slutgiltiga förslaget godtogs fick det omarbetas flera gånger eftersom remissinstanserna tvivlade. Kritiken från remissinstanserna riktade sig inte mot CFC-reglerna i sig, utan på den tekniska tillämpningen av reglerna inom EU.<sup>8</sup>

---

<sup>3</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes.

<sup>4</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 17.

<sup>5</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 113.

<sup>6</sup> Pelin, (2008), sid. 346.

<sup>7</sup> Pelin, Skattenytt nr 7-8, (2004). sid. 509.

<sup>8</sup> Rabe, Skattenytt nr 1-2, (2004), sid. 503.



## 1.1 Syfte och problemformulering

Syftet med uppsatsen är att utreda huruvida Sveriges nya CFC-lagstiftning som trädde ikraft vid årsskiftet 2007/2008 är en tillräcklig anpassning till EG-rätten. Vidare kommer en rad andra problem att diskuteras. De huvudsakliga frågeställningarna är följande;

- Hur ser de svenska CFC-reglerna ut idag?
- Är den svenska CFC-lagstiftningen en tillräcklig anpassning till EG-rätten?
- Var Sverige tvungna att ändra sin lagstiftning med hänsyn till domen i målet Cadbury Schweppes?
- Vem bör ha bevisbördan för att visa att etablering föreligger?
- Vad innebär uttrycket ”verklig affärsmässig etablering” i praktiken?

## 1.2 Metod och material

Jag har använt mig av rättsdogmatisk metod och har utgått från aktuell svensk och EG-rättslig lagstiftning. Utöver lagstiftning har jag arbetat med rättspraxis, förarbeten, doktrin samt rättsvetenskapliga artiklar. Med dessa hjälpmedel har jag försökt utröna vad som är gällande rätt på området samt huruvida vi har anpassat vår CFC-lagstiftning till EG-rätten i tillräckligt stor utsträckning.

Vad gäller doktrin har jag nästan enbart använt mig av juridisk litteratur, men jag har också läst artiklar för att undersöka hur olika jurister och ekonomer har tolkat konsekvenserna av proposition 2007/08:10. För att hitta relevanta artiklar och annan litteratur har Internetbaserade databaser använts. Det material som jag har fått från databaserna finns för det mesta även i pappersformat.

Eftersom mycket av uppsatsen kretsar kring den nya CFC-regeln har proposition och de artiklar som kommenterat propositionen fått ett stort utrymme.

## 1.3 Avgränsning

Då denna uppsats syftar till att granska svensk lagstiftning gentemot EG-rättslig så kommer den inte ta upp de engelska reglerna som förelåg i målet Cadbury Schweppes.

Vidare kommer CFC-reglernas funktion mot icke EU medlemsstater inte att diskuteras, annat än att i syfte att belysa eventuella problem med EU: s inblandning i den direkta beskattningsrätten. I dessa länder har det inte skett

någon direkt förändring gentemot Sverige i och med införandet av den nya kompletteringsregeln i IL:s 39 a kapitel.

Det kommer inte att ske någon ingående diskussion om de CFC-regler som redan har funnits ett tag utan den enda regeln som kommer att behandlas extensivt är den nya kompletteringsregeln. Detta eftersom arbetet då skulle bli alltför omfattande.

## **1.4 Disposition**

Arbetet är uppdelat i 5 delar. I andra kapitlet går jag igenom de två olika sätt som CFC-regler kan utformas. I kapitel tre går jag igenom Sveriges CFC-regler lite mer utförligt. Kapitel fyra behandlar CFC-lagstiftningen och EG-rätten. I kapitel fem redogör jag för hur tillkomsten av den nya lagregel som infördes efter domen i EG-målet Cadbury Schweppes har förändrat rättsläget. Sist i uppsatsen kommer analysen där jag besvarar och diskuterar de frågeställningar som är utgångspunkten för arbetet se kapitel 1.1.

## **1.5 Terminologi**

Genom hela uppsatsen använder jag termerna CFC-lagstiftning och CFC-regler. Dessa två olika uttryckssätt ska anses vara synonyma. Med CFC-beskattning avses den hårdare beskattning en delägare av en utländsk juridisk person med hemvist i ett lågskatteland kan drabbas av. Även termen CFC-bolag är en term som använts i uppsatsen och avser det bolag som etablerats i ett lågskatteland och vars delägare kan drabbas av CFC-beskattning.

## 2 Generella CFC-regler

I detta kapitel kommer jag att redogöra kort för CFC-reglernas historiska uppkomst samt för de två olika sorters CFC-regler ett land kan ha. Dessa regler kan vara baserade på antingen transaktionsmetoden eller jurisdiktionsmetoden.

### 2.1 Bakgrund

CFC är en förkortning av Controlled Foreign Corporation och CFC-reglerna innebär att delägare till utländska bolag blir löpande beskattade för inkomster från det utländska bolaget. CFC-lagstiftningen har sitt upphov i det faktum att bolag är självständiga skattesubjekt. Att ett bolag är ett enskilt skattesubjekt innebär att det är skilt från sina ägare. Den fria kapitalrörelsen mellan stater, som blev ett resultat av den slojade valutaregleringen, gör det möjligt att etablera ett bolag i en utländsk stat som inte beskattar inkomster som överförs till bolaget eller beskattar dessa med låg skatt. Det ger upphov till en möjlighet för delägare med hemvist i en annan stat än bolaget att investera genom bolaget och således indirekt överföra inkomster i form av framtida avkastning till det i utlandet belägna bolaget.<sup>9</sup>

CFC-reglerna har sin uppkomst i USA, grunden för CFC-beskattning ligger i att USA tillämpar nationalitetsprincipen för beskattning vilken innebär att amerikanska medborgare beskattas för alla inkomster i USA oavsett var inkomsterna har uppstått och oavsett var personen är bosatt.<sup>10</sup> Sveriges CFC-regler trädde i kraft 1990.

Många stater har infört CFC-regler i sin nationella skattelagstiftning, men det finns inget internationellt vedertaget regelverk som reglerar hur reglerna ska vara utformade. De olika staternas CFC-regler uppvisar dock stora likheter, vilket märks tydligast på rekvisiten samt följderna av lagstiftningen. Följderna av CFC-beskattning är att en delägare till ett CFC-bolag blir löpande beskattad för inkomster som härrör från CFC-bolaget, vilket innebär att delägarna beskattas för inkomster som CFC-bolaget genererar när inkomsterna uppkommer i bolaget.<sup>11</sup>

De rekvisit som återfinns i de olika nationella lagstiftningarna är att det är fråga om en utländsk juridisk person, som gör det möjligt för delägaren att uppskjuta beskattning av inkomster i den utländska juridiska personen. Det krävs även att CFC-bolaget kontrolleras av personer som är obegränsat skattskyldiga med hemvist i delägarstaten. Slutligen krävs det att inkomster

---

<sup>9</sup> Wenehed, (2000), sid. 18.

<sup>10</sup> Wenehed, (2000), sid. 240.

<sup>11</sup> Wenehed, (2000), sid 40.

från den utländska juridiska personen har överförts till det bolag som är beläget i delägarstaten för att minska eller undvika skatt.<sup>12</sup>

CFC-lagstiftningen kan delas upp i två olika metoder jurisdiktionsmetoden, och transaktionsmetoden.<sup>13</sup> De redogörs för nedan.

## 2.2 Transaktionsmetoden

Transaktionsmetoden innebär att delägarna till ett bolag beskattas löpande för inkomster i ett utländskt bolag.<sup>14</sup> Transaktionsmetoden innebär att beskattningens storlek i det utländska bolaget får mindre betydelse. Istället får slaget av inkomst som har fått en större betydelse. Inkomster som omfattas av transaktionsmetoden är i huvudsak inkomster från passiva investeringar.<sup>15</sup> Passiva investeringar utmärks av att det inte krävs aktiv affärsverksamhet för att förvalta investeringarna, till exempel avkastning. Det är inte bara avkastning som träffas av transaktionsmetoden utan även transaktioner mellan närstående, dock kvarstår kravet på passivitet. I närståendefallen har det utländska bolaget inte bidragit till affärens uppkomst eller fullföljande. Inkomsterna från dessa bolag är ofta i form av utdelningar, räntor, royalty, försäkringspremier, samt koncerninterna transaktioner.<sup>16</sup> Det finns ett flertal länder som använder transaktionsmetoden i en eller annan version, t.ex. Australien, Tyskland, Norge och Danmark.<sup>17</sup>

## 2.3 Jurisdiktionsmetoden

Jurisdiktionsmetoden innebär att delägarna till ett bolag beskattas löpande om bolaget är beläget i vissa särskilda stater.<sup>18</sup> De omfattade staterna finns då upptagna på särskilda listor som anges i lag. Sverige tillämpar jurisdiktionsmetoden och våra regler återfinns i IL 39 a kapitel. Sveriges lista återfinns i en bilaga till IL: s 39 a kapitel och vi använder både en vit och en svart lista. En vit lista innebär att listan räknar upp stater som inte omfattas av CFC-reglerna, och en svart lista räknar upp de stater som omfattas av Sveriges CFC-regler. Stater som omfattas av CFC-lagstiftning enligt jurisdiktionsmetoden kan även beskrivas som stater vilkas skatt högst uppgår till en av den lagstiftande staten föreskriven nivå.<sup>19</sup> Denna nivå etableras i delägarens hemviststat och kallas jämnförelseskatt och gäller de stater som träffas av hemviststatens CFC-regler.<sup>20</sup>

---

<sup>12</sup> Wenehed, (2000), sid 39 ff.

<sup>13</sup> Wenehed, (2000), sid. 45.

<sup>14</sup> Wenehed, (2000), sid. 65.

<sup>15</sup> Wenehed, (2000), sid. 46.

<sup>16</sup> Wenehed, (2000), sid. 65-66.

<sup>17</sup> Wenehed, (2000), sid. 68-69.

<sup>18</sup> Wenehed, (2000), sid. 40.

<sup>19</sup> Wenehed, (2000), sid. 45.

<sup>20</sup> Wenehed, (2000), sid. 45.

Jurisdiktionsmetoden förutsätter att delägaren innehar viss andel i ett bolag med hemvist i ett skatteparadis eller lågskatteland av skatteskal. CFC-regler enligt jurisdiktionsmetoden kan därför även verka i syfte att hindra bolag som är belägna i lågbeskattade stater eller skatteparadis ägs av personer med hemvist i en stat som tillämpar jurisdiktionsmetoden. Reglerna kan därför sägas ha ett preventivt syfte.<sup>21</sup> Jurisdiktionsmetoden omfattar alla inkomster i vissa bolag.<sup>22</sup> Syftet med CFC-reglerna är att neutralisera ett skatteundvikande förfarande genom uppskjuten delägarbeskattning. Reglerna bör endast omfatta sådana inkomster som överförts till ett utländskt bolag för att undvika skatt, det vill säga transaktioner till ett bolag i ett skatteparadis eller ett lågskatteland.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Wenehed, (2000), sid. 71.

<sup>22</sup> Wenehed, (2000), sid. 45.

<sup>23</sup> Wenehed, (2000), sid. 74.

## 3 Rekvisit för CFC-regleringen

Sveriges CFC-regler återfinns i 39 a kapitlet i inkomstskattelagen. De rekvisit som ska vara uppfyllda för att CFC-beskattning ska utgå är att det ska vara en delägare i en utländsk juridisk person, att det ska vara personer i intressegemenskap, samt att inkomsten ska vara lågbeskattad. Nedan kommer jag gå igenom dessa rekvisit. Vidare kommer jag att gå igenom de specialfall som listas i 39 a kapitlet i inkomstskattelagen. I bilaga A bifogar jag 39 a kapitlet i inkomstskattelagen.

### 3.1 Delägare i en utländsk juridisk person

Delägare i en utländsk juridisk person är en skattskyldig fysisk eller juridisk person som, ensam eller tillsammans med personer i intressegemenskap, direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av beskattningsåret.<sup>24</sup> Både obegränsat och begränsat skattskyldiga kan vara delägare. För att de begränsat skattskyldiga ska kunna anses vara delägare måste de ha andelar som är knutna till ett fast driftställe i Sverige. Regeringen anser att de ska omfattas av CFC-reglerna eftersom dessa personer omfattas av skattefriheten för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Innehavs- och kontrollkravet på 25 procent omfattar även röstetalet för att inte reglerna ska kunna kringgå genom överfört ägande men kvarstående kontroll. Kontrollbegreppet är inte preciserat men enligt regeringen ska alla typer av kontroll som innebär ett faktiskt inflytande omfattas.

Regeln om att även indirekt ägande genom annan utländsk person omfattas av CFC-reglerna finns för att undvika kringgående av reglerna genom att placera ett utländskt holdingbolag mellan den svenske ägaren och CFC-bolaget.<sup>25</sup> Detta kan dock leda till beskattning i flera led om ett bolag i ett lågskatteland ägs indirekt av ett bolag i ett annat land som har liknade 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 delägarna för deras indirekta ägande. Äganderätten utgör vid indirekt ägande genom annan utländsk person produkten av kapitalandelarna. Röstandelen bestäms av den lägsta röstandel som förekommer i ägarkedjan.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> IL, 39 a kap. 2 §.

<sup>25</sup> Prop. 2003/04:10, sid. 54 ff.

<sup>26</sup> Prop. 2003/04:10, sid. 54.

## 3.2 Personer i intressegemenskap

Vid en bedömning av om en delägare innehar eller kontrollerar 25 procent ska hänsyn även tas till innehav av personer i intressegemenskap.<sup>27</sup> För att undvika kringgående av CFC-reglerna ska ägandet inte alltid räknas var för sig. För närstående fysiska och juridiska personer ska ägandet ibland läggas samman.<sup>28</sup>

Vad som avses med personer i intressegemenskap stadgas i IL 39 a kap. 3 § och omfattar både fysiska och juridiska personer.

För att anses vara närstående i lagtextens mening så ska intressenterna ha en gemensam ledning och därmed anses de utöva ett gemensamt inflytande. Vid tillämpning av CFC-reglerna finns ingen definition av begreppet närstående, vilket innebär att man får falla tillbaka på närståenderegeln i IL 2 kap. 22 §. Närstående personer är enligt nämnda regel make, föräldrar, mor- och farföräldrar, avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de ovan nämnda personerna är delägare i.

Det ställs inga krav på att personer i intressegemenskap ska vara skattskyldiga personer det vill säga intressegemenskap föreligger även inom en så kallad oäkta koncern. Såväl noterade som onoterade bolag kan träffas av CFC-reglerna.<sup>29</sup>

## 3.3 Lågbeskattade inkomster

För att en delägare av CFC-bolaget ska drabbas av löpande beskattning som genererats i den utländska juridiska personen måste inkomsten anses vara lågbeskattad i Sverige. Det finns två regler för att avgöra huruvida en inkomst är att anse som lågbeskattad eller inte; huvudregeln och kompletteringsregeln.

### 3.3.1 Huvudregeln

Enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § anses en inkomst lågbeskattad om den inte beskattas alls eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av den inkomst som utgjorts av inkomst av näringsverksamhet för ett bolag som bedrivit liknande verksamhet i Sverige. Sveriges bolagsskatt är 28 procent och 55 procent av 28 procent ger en jämförelseskatt på 15,4 procent. Det vill säga att om skattetrycket i det aktuella landet är under 15,4 procent så kommer delägaren för ett bolag i den staten att CFC-beskattas för inkomster från det landet. Det görs en fiktiv

---

<sup>27</sup> IL, 39 a kap. 2 § 1 st.

<sup>28</sup> Dahlberg, (2007), sid. 132.

<sup>29</sup> Bojs, Svensk Skattetidning nr 9, (2003), sid. 731.

svensk skatteberäkning av den utländska personens nettoinkomst för att fastställa huruvida inkomsten ska anses vara lågbeskattad.<sup>30</sup> Vid beräkning av inkomsten får dock inte avdrag göras för avsättning till periodiseringsfond. Vidare får avdrag för underskott enbart göras om underskottet uppkommit under de tre närmast föregående beskattningsåren.<sup>31</sup> Sådana inkomster som beskattas i IL enligt andra regler än CFC-reglerna, t.ex. royalty från näringsverksamhet med fast driftställe i Sverige, ska inte räknas in i underlaget. Ytterligare ett undantag återfinns i 16 kap. 19 § 2 st IL och den säger att avdrag för allmän skatt till annan stat inte får göras. Enligt 39 a kap 5 § 2 st IL blir regeln endast tillämplig om nettoinkomsten är positiv.<sup>32</sup>

### 3.3.2 Kompletteringsregeln

Även om en inkomst är att anse som lågbeskattad ska inkomsten inte anses beskattad i de fall den utländska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i den så kallade vita listan. Denna återfinns som en bilaga till IL 39 a kap.<sup>33</sup> Det görs dock undantag för vissa verksamheter på vita listan för t.ex. bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.

I många av Sveriges skatteavtal förekommer bestämmelser som innebär att inkomster från vissa typer av verksamheter inte omfattas av avtalen eller av regler om begränsning av beskattningsrätten. Detta gäller lågbeskattade inkomster från verksamhet med en låg beskattningsgrad som inte ansetts lämpliga att gynnas av ett skatteavtals förmånsregler, t.ex. undantas försäkringsverksamhet från den vita listan för vissa länder. I de fallen ska inkomster från den verksamheten CFC-beskattas.<sup>34</sup>

Syftet med kompletteringsregeln är att öka förutsägbarheten och göra tillämpningen för såväl skattskyldiga som skatteverket enklare.<sup>35</sup> Enligt 39 a kap. 7 § 2 st finns en begränsning i bilagan. Bilagan anger att inkomster från en viss finansiell verksamhet samt försäkringsverksamhet inte har en acceptabel beskattningsnivå i vissa länder men det finns undantag angivna i listan. Begränsningen är till fördel för den skattskyldige om CFC-bolaget är inkomstskattepliktigt i en stat som är medlem i EES. Begränsningen innebär vidare att uttrycken inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet samt inkomst från försäkringsverksamhet endast avser koncernintern verksamhet. En anledning till regelns uppkomst kan vara att regeringen misstänkte att hinder mot de grundläggande friheterna annars skulle föreligga då regeln annars hade fått en alltför generell karaktär.<sup>36</sup>

---

<sup>30</sup> Prop. 2003/04:10, sid. 58.

<sup>31</sup> IL, 39 a kap. 6 §.

<sup>32</sup> Mattson, (2004), sid. 56.

<sup>33</sup> IL, 39 a kap. 7 §.

<sup>34</sup> Prop. 2003/04:10, sid. 70 ff.

<sup>35</sup> Dahlberg, (2005), sid. 131.

<sup>36</sup> Dahlberg, (2007), sid. 135.



### 3.4 Den nya kompletteringsregeln

Sverige införde vid årsskiftet 2007/2008 en ny kompletteringsregel till följd av domen i det EG-rättsliga fallet Cadbury Schweppes. Regeln återfinns i IL 39 a kapitlet 7 a §. Den nya kompletteringsregeln säger att CFC-beskattnings inte ska utgå för stater inom EES om det är frågan om en verklig affärsmässigt motiverad etablering. Lagregeln är uppdelad i två delar där det första stycket säger att det måste röra sig om en affärsmässigt motiverad etablering och det andra stycket är en uppräknings av olika saker som ska tas hänsyn till för att bedöma om en affärsmässig etablering föreligger. Vad den nya lagregeln innebär diskuterar jag mer utförligt i kapitel 5.

### 3.5 Finansiella institut

Verksamhet som drivs av banker och andra finansiella institut omfattas av CFC-reglerna. Inom EES-området beskattas dock endast inkomst från sådan verksamhet om den består av finansiering till företag i vilket man befinner sig i intressegemenskap med, eller utgör koncernintern försäkringsverksamhet.<sup>37</sup> Övriga finansiella institut har undantagits från CFC-beskattnings inom EES. Detta beror på att det inom EU är lättare att ha överblick över skadliga skatteregimer, att informationsutbytet är bättre inom unionen samt att det inom den finansiella sektorn finns ett flertal direktiv om tillstånd och tillsyn.<sup>38</sup>

### 3.6 Rederiverksamhet

En inkomst som är lågbeskattad hos en utländsk juridisk person ska ändå inte anses vara lågbeskattad om den härrör från internationell rederiverksamhet och delägaren eller annan person hör hemma inom EES, som denna är i intressegemenskap med, samt bedriver rederiverksamheten.<sup>39</sup> Anledning till att rederiverksamhet inte träffas av CFC-reglerna är att internationell rederiverksamhet bedrivs under stor konkurrens och de svenska rederierna har anpassat sin verksamhet till marknaden. Fartygen ägs ofta genom bolag bildade i länder som omfattas av Sveriges CFC-beskattnings. Statliga subventioner av sjöfarten förekommer i stor omfattning. Mot denna bakgrund anser regeringen att det inte är önskvärt att beskatta internationell rederiverksamhet som bedrivs av svenskkontrollerade bolag i utlandet.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Mattsson, Skattenytt nr 4, (2004), sid. 171.

<sup>38</sup> Prop. 2003/2004:10, sid 68.

<sup>39</sup> IL, 39 a kap. 8 §.

<sup>40</sup> Prop. 2003/04:10, sid. 69.

### 3.7 Filialregeln

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe utanför det land där den utländska juridiska personen hör hemma och det fasta driftstället inte beskattas i hemviststaten för den juridiska personen, ska det fasta driftstället behandlas som en självständig juridisk person hemmahörande i den stat där verksamheten bedrivs.<sup>41</sup>

Vad CFC-lagstiftningen vill komma åt med filialregeln är följande fall. En utländsk juridisk person bedriver verksamhet i ett land med en beskattning som motsvarar den svenska, men förhållandena är sådana att inkomsten trots det skulle drabbats av CFC-beskattning om verksamheten varit lågbeskattad. Det utländska bolaget bedriver även verksamhet i en filial i ett annat land där ingen beskattning sker eller denna är låg, men denna beskattas inte i den juridiska personens hemviststat. För att CFC-beskattningen inte ska kringgå ser man denna filial som en egen juridisk person för vilken man prövar om inkomsten är lågbeskattad eller inte.

För att bestämma huruvida ett fast driftställe föreligger eller inte används definitionen i IL 2 kap. 29 §. Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamhet helt eller delvis bedrivs. Paragrafen listar ett antal saker i dess andra stycke som särskilt innefattar uttrycket fast driftställe.

### 3.8 Beräkning av beskattning av lågbeskattade inkomster

Vid beräkning av inkomsten ska den utländska juridiska personen räknas som ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige.<sup>42</sup> Nettoinkomsten av CFC-bolaget räknas ut som om bolaget hade varit ett svenskt bolag där delägarna ska ta upp sin andel av den lågbeskattade inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>43</sup> Vid beräkning av delägarans andel ska resultatet justeras med bland annat avsättning till periodiseringsfond och hänsyn ska tas det underskott som uppkommit de tre senaste åren. Delägaren ska upprätta resultat- och balansräkning för CFC-bolaget, samt lämna uppgifter om CFC-bolaget och sina andelar i sin självdeklaration men endast i de fall CFC-bolaget har lågbeskattade inkomster.<sup>44</sup>

Vid beräkning av om en inkomst är lågbeskattad eller inte så räknas inte den utländska juridiska personen som skattskyldig i Sverige.<sup>45</sup> Detta får till följd

---

<sup>41</sup> IL, 39 a kap. 9 §.

<sup>42</sup> IL, 39 a kap. 10 §.

<sup>43</sup> IL, 39 a kap. 13 §.

<sup>44</sup> Rabe, Skattenytt nr 1-2, (2004), sid. 5.

<sup>45</sup> IL, 39 a kap. 10 §.

att regler som kräver skattskyldighet i IL inte kommer att träda ikraft, bland annat regler om underprisöverlåtelser och regler om öppna koncernbidrag.

### 3.9 Problem med CFC-reglerna

Genom listan som finns som bilaga till 39 a kap. IL kan man förutse vilka utländska bolag som kommer att drabbas av CFC-beskattning. Problemet med listan är att den återspeglar verkligheten då den skrevs. Vi lever dock i en värld som ständigt förändras och listan kan bli svår att hålla uppdaterad då det krävs ett riksdagsbeslut för ändring av listan. Risken finns att lagstiftaren hela tiden kommer ligga ett steg efter. Bolag kan således utnyttja den tid det tar att uppdatera listan för skatteplanering.<sup>46</sup>

Ett annat problem är kontrollrekvisitet. I t.ex. ett fall med en utländsk juridisk person med två ägare, en svensk juridisk person som äger 25 procent och en utländsk juridisk person som äger 75 procent. De två ägarna är oberoende av varandra men det svenska bolaget kontrollerar inte alls den utländska juridiska personen. Trots att kontroll saknas i det fallet finns det är det svårt att undkomma CFC-beskattning.<sup>47</sup> En möjlighet finns dock i och med den nya regeln i IL 39 a kap. 7 a §. Den regeln riktar sig dock enbart till länder som är medlemmar i EES och är inte tillämplig på upplägg som är rent fiktiva med syfte att undvika skatt, för mer information se kapitel 5.

En annan komplikation är att beräkning av inkomst i ett CFC-bolag ska ske efter svenska regler. De utländska bolagen måste då anpassa sin redovisning efter Sverige och nya kontroll- och balansräkningar måste upprättas.<sup>48</sup>

Delägare till ett CFC-bolag som beskattas har rätt till avräkning för den skatt de har erlagt. Detta sker då CFC-inkomsten tas upp till taxering i Sverige. Problem kan då uppstå i de fall skatten i det utländska bolaget erläggs senare på grund av till exempel annorlunda periodiseringsregler, vilket gör det svårt att utnyttja avräkningen. Har utländsk skatt erlagts som överstiger svensk skatt får den inte avräknas mot annan i utlandet erlagd skatt. Detta leder till att Sverige tillämpar två olika avräkningssystem, ett för vanliga fall och ett för CFC-beskattning.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Sundgren, [www.skatter.se](http://www.skatter.se), (2005), sid. 9.

<sup>47</sup> Rabe, Skattenytt nr 1-2, (2004), sid. 5.

<sup>48</sup> Rabe, Skattenytt nr 1-2, (2004), sid. 5.

<sup>49</sup> Rabe, Skattenytt nr 1-2, (2004), sid. 9-10.

## 4 CFC-lagstiftningen och EG-rätten

Sedan Sverige gick med i EU har vår nationella lagstiftning påverkats av gemenskapsrätten. Även våra interna skatteregler har blivit påverkade. I följande kapitel kommer jag gå igenom de två för uppsatsen viktigaste friheterna som följer av EGF, nämligen etableringsfriheten och fri rörlighet för kapital. Vidare kommer jag redovisa för rättfärdigande grunder och EG och den direkta beskattningsrätten. Sista underkapitlet i detta kapitel tar upp den för de svenska CFC-reglerna mycket viktiga EG-rättsliga domen i målet *Cadbury Schweppes*.

### 4.1 Etableringsfriheten

I EGF:s 43:e artikel stadgas det att det inte får förekomma några hinder för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat. Ett bolag är jämställt med en medborgare enligt fördragets artikel 48. För att ett bolag ska kunna utnyttja etableringsfriheten krävs det att bolaget har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet i en medlemsstat samt att bolaget har bildats enligt medlemsstatens bestämmelser. Vad gäller beskattningen kan det finnas hinder i den direkta och indirekta beskattningen, vanligast är dock att hindren återfinns i den direkta beskattningen.<sup>50</sup>

Etableringsfriheten avser både primär och sekundär etablering. Med primär etablering avses nyetablering eller en fullständig flytt av en befintlig verksamhet till en annan medlemsstat. Med sekundär etablering avses att dotterbolag, filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat.<sup>51</sup>

Etableringsfriheten gäller både den stat där delägaren är hemmahörande samt den stat där bolaget är etablerat. EG-domstolen menar att betydelsen av etableringsfriheten skulle förlora sin mening om en medlemsstat skulle kunna hindra ett bolag från att etablera ett dotterbolag i en annan medlemsstat.<sup>52</sup>

Nationella regler som diskriminerar på grund av nationalitet kan endast rättfärdigas genom artikel 45-46 i fördraget. De kan tolereras om det rör sig om utövande av offentlig makt eller hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Även indirekt diskriminering är förbjuden men medlemsstaterna kan försöka rättfärdiga dem. De regler som ger upphov till indirekt diskrimineringen måste då visas vara objektiva i förhållande till sitt ändamål

---

<sup>50</sup> Ståhl, Persson Österman, (2006), sid. 94.

<sup>51</sup> Ståhl, Persson Österman, (2006), sid. 92.

<sup>52</sup> Mål C-81/87, *Daily Mail och General Trust*.

och baserade på annat än nationalitet. Lyckas staten visa detta kan reglerna vara godtagbara.<sup>53</sup>

EG-domstolen har utvecklat en praxis där en fördragsstridig regel kan rättfärdigas. En åtgärd från en medlemsstat som utgör dold diskriminering eller en restriktion kan tillåtas om den syftar till att uppnå ett starkt allmänintresse. Den ska då vara utformad för att säkerställa detta syfte samt vara proportionerlig i förhållande till detta intresse. Ovan förda resonemang kallas *Rule of Reason*.<sup>54</sup> För mer information se kapitel 4.3.

Att de interna skattereglerna ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt innebär att inhemska och utländska personer formellt ska behandlas likadant. Direkt diskriminering utesluts därmed från tillämpningen av the rule of reason. Endast indirekt diskriminering och andra restriktioner kan rättfärdigas med stöd av the rule of reason. De rättfärdigande grunder som medlemsstater oftast anför till försvar av nationella skatteregler är förhindrande av skatteflykt, motverkande av skattebasens urholkning samt bibehållande av systemets inre samband.<sup>55</sup>

Bachmann-målet rörde belgiska regler för pensionsförsäkringar. Belgien medgav ej avdrag för premier för utländska försäkringar, vilket kunde göras för försäkringar tagna i Belgien. EG-domstolen uttalade att detta stred mot den fria rörligheten för tjänster och personer, men att avdragsrätten var kopplad till den inhemska beskattningen. Domstolen fann därför att avdragsförbudet kunde rättfärdigas med hänsyn till att upprätthålla Belgiens skattesystems inre sammanhang. Det krävs dock ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel.<sup>56</sup>

Lankhorst-Hohorst-målet gällde en bestämmelse i den tyska bolagsskattelagen. Bestämmelsen var en underkapitaliseringsregel som i vissa fall av räntebetalningar från dotter- till moderbolag ej gav rätt till avdragsgill utdelning. Regeln tillämpades enbart om moderbolaget inte var skattskyldigt i Tyskland. En skillnad i behandlingen av olika dotterbolag beroende på var moderbolaget är beläget utgör ett hinder mot etableringsfriheten. Den skattebestämmelse som var aktuell i fallet gjorde det mindre attraktivt för bolag med säte i andra stater att etablera sig i Tyskland.<sup>57</sup>

X och Y-målet gällde frågan om skillnaden mellan anskaffningsvärdet och marknadsvärdet på aktier utgör beskattningsunderlag om överlåtelsen sker till underpris till en utländsk juridisk person där överlåtaren direkt eller indirekt äger andel i. Enligt svensk rätt vid tillfället skulle beskattning utgå. Även om överlåtelsen skedde till ett svenskt företag där utländsk juridisk person direkt eller indirekt ägde andel skulle enligt dåvarande svenska regler

---

<sup>53</sup> Bernitz, Kjellgren, (2002), sid. 228-231.

<sup>54</sup> Uggla m.f.l., Skattenytt 7-8 2005, sid. 253-454.

<sup>55</sup> Steiner, Woods, (2000), Sid. 158-160.

<sup>56</sup> Mål C-204/90 Bachmann.

<sup>57</sup> Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst.

beskattning utgå. Sker underprisöverlåtelsen däremot till ett svenskt företag utan utländska ägarintressen sker ingen omedelbar beskattning. EG-domstolen uttalade att trots att de svenska reglerna syftade till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, innebar de ett förbud mot bolag bildade enligt inhemsk lagstiftning från att etablera sig i annan medlemsstat. Någon allmän presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt kan inte grundas på den omständigheten att det förvärvande bolaget är etablerat i annan medlemsstat.<sup>58</sup>

I målet Royal Bank of Scotland gällde frågan om grekiska regler, som lede till att bolag med säte utomlands som hade grekiska fasta driftställen skulle beskattas med högre skattesats än grekiska bolag. EG-domstolen ansåg att detta var ett hinder för etableringsfriheten.<sup>59</sup>

## 4.2 Fri rörlighet för kapital

Den fria rörligheten för kapital återfinns i artikel 56 EGF och är ett restriktionsförbud. Alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater är förbjudna. Det gäller även för fysiska och juridiska personer utanför EU som vill föra kapital mellan två olika medlemsstater.<sup>60</sup> Den fria rörligheten för kapital rör alltså tredjeland. Den är undantagen i artikel 56 EGF och är mer omfattande än de andra frihetsartiklarna.<sup>61</sup>

I Målet Verkooijen gällde nederländska regler som tillät en person med hemvist i landet att varje år ta emot ett visst belopp skattefritt i utdelning från ett i landet hemmahörande aktiebolag. Utdelningar från utländska bolag gavs inte denna förmån. EG-domstolen fann att reglerna kunde avhålla nederländska medborgare från att investera i utlandet. I domen uttalade domstolen att den praxis som fanns rörande fri rörlighet för personer och tjänster även bör ha relevans för rörligheten för kapital.<sup>62</sup> Målet gällde förhållanden som förelåg innan dagens bestämmelser, men då den direktivbestämmelse som var aktuell vid tillfället var formulerad på samma sätt som artikel 56 EGF är målet relevant vid tolkning av artikel 56 EGF.<sup>63</sup>

I målet Sandoz uppkom frågan om vissa österrikiska bestämmelser om stämpelskatt. Frågan var om dessa bestämmelser var förenliga med den fria rörligheten för kapital. Österrike tog ut en stämpelskatt när en skriftlig handling för en lånetransaktion upprättades. För lån upptagna utomlands uttogs samma stämpelskatt även om ingen handling upprättats. EG-domstolen fastslog att uttag av stämpelskatter kan vara ett hinder mot kapitalrörelser och att så var fallet här. Verkningarna av den österrikiska lagstiftningen var att fördelarna med att ta lån utomlands försvann för

---

<sup>58</sup> Mål, C-436/00 X & Y.

<sup>59</sup> Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland.

<sup>60</sup> Bernitz, Kjellgren, (2002), sid. 228-231.

<sup>61</sup> Uggla m.fl., Skattenytt nr 7-8, (2005), sid. 453-454.

<sup>62</sup> Mål C-35/98 Verkooijen.

<sup>63</sup> Ståhl, Persson Österman, (2006), sid. 117-118.

österrikiska medborgare. Domstolen uttalade dock att om reglerna hade tillämpats på samma sätt på alla personer som var bosatta i Österrike skulle de ansetts vara befogade och nödvändiga för att förhindra överträdelser av den nationella skattelagstiftningen. Domstolen underkände åtgärden att ta ut skatt på lån upptagna i utlandet när handlingar saknades. Ett sådant lån skulle inte ha beskattats om det tagits i Österrike. Reglerna ansågs utgöra en otillåten restriktion.<sup>64</sup>

### 4.3 Rättfärdigande grunder

Nationella regler som strider mot den fria rörligheten för tjänster, personer, och kapital kan på vissa angivna grunder godtas.<sup>65</sup>

I de fall då den nationella bestämmelsen grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa kan den godtas enligt artiklarna 39 p. 3, 49 p. 1 och 55. Detta gäller även om bestämmelsen är diskriminerande eller på annat sätt hindrar rörligheten för personer och tjänster. Rättfärdigande på någon av ovan nämnda grunder kan dock endast ske i speciella fall. EG-domstolen har hittills aldrig godtagit en bestämmelse på dessa grunder.<sup>66</sup>

Även vad gäller den fria rörligheten för kapital finns det enligt artikel 58 EGF möjlighet att godta bestämmelser som strider mot fördraget. Restriktioner i förhållande till tredjeländer kan godtas om det är frågan om skyddsåtgärder vid exceptionella förhållanden eller restriktioner inom ramen för internationella sanktioner. Även bestämmelser som finns för att förhindra överträdelser av nationella lagar om beskattning kan vara tillåtna. Nationella bestämmelser som skiljer mellan skattebetalare som investerat kapital i olika länder kan vara tillåtna.<sup>67</sup>

Utöver de i fördraget angivna rättfärdigande grunderna har det i EG-domstolens praxis utarbetats ett så kallat test som kallas rule of reason. Uppfyller en nationell bestämmelse de nedan listade kraven kan en annars fördragsstridande åtgärd rättfärdigas.<sup>68</sup>

1. Regeln ska vara tillämplig på ett icke diskriminerande sätt.
2. Regeln ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. Regeln ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas.
4. Regeln ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Det första kravet innebär att en öppet diskriminerande regel aldrig kan rättfärdigas med att åberopa rule of reason.<sup>69</sup> Dolt diskriminerande regler kan dock godtas med stöd av testet.<sup>70</sup>

---

<sup>64</sup> Mål C-439/97 Sandoz.

<sup>65</sup> Pelin, (2006), sid. 342.

<sup>66</sup> Ståhl, Persson Österman, (2006), sid. 142.

<sup>67</sup> Pelin, (2006), sid. 343.

<sup>68</sup> Mål C-55/94 Gebhard, punkt 37.

<sup>69</sup> Ståhl, Persson Österman, (2006), sid. 145.

Det andra kravet innebär att den bestämmelse som ansetts strida mot fördraget ska uppbäras av ett nationellt intresse som anses viktigare än att upprätthålla en fri rörlighet.<sup>71</sup> En minskning av skatteintäkter anses inte vara av ett sådant trängande allmänintresse som åsyftas i rule of reason testet.<sup>72</sup>

Det tredje och fjärde kravet innebär att den inhemska regeln uppfyller kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet. Regeln måste vara utformad så att den förhindrar skatteflykt samtidigt får den inte innebära ett mer ingripande hinder för den fria rörligheten än vad som är absolut nödvändigt för att detta syfte ska uppnås.<sup>73</sup>

En inskränkning i en fördragsfrihet kan således vara motiverad endast om bestämmelsen har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras av allmänintresset. I sådana fall krävs det att regeln är ändamålsenlig och proportionerlig.<sup>74</sup>

## 4.4 EG-rätten och direkt beskattning

EU-samarbetet bygger på ett samarbete mellan suveräna stater. När Sverige undertecknade EGF så överlät Sverige en del av sina statsorgans beslutsbefogenheter till EU-institutionerna. Genom denna överlåtelse av befogenheter är Sverige bundet av den EG-rättsliga rättsordningen. EG-rätten bygger på en kompetensfördelning mellan de gemensamma institutionerna och medlemsstaternas institutioner. Gemenskapen har således ingen egen ursprunglig kompetens utan endast den som framgår av fördraget.<sup>75</sup>

Enligt artikel 94 EGF så krävs det att varje stat enhälligt röstar för ett direktiv som påverkar det direkta beskattningsområdet. Det innebär att medlemsstaterna endast själva kan inskränka sin rätt att beskatta genom att anta bindande sekundär lagstiftning. Varje stat har genom artikel 94 EGF en vetorätt.<sup>76</sup>

Den gemensamma lagstiftningen på det direkta beskattningsområdet är väldigt liten eftersom det krävs att alla medlemsstater måste komma överens för att gemensamt direktiv ska kunna utformas. Det får dock inte förekomma diskriminerande beskattning.<sup>77</sup> Det finns bara en artikel i fördraget som direkt begränsar en medlemsstats rätt att inkomstbeskatta.

---

<sup>70</sup> Mål C-204/90 Bachmann, se kapitel 4.1.

<sup>71</sup> Ståhl, Persson Österman, (2006), sid. 145.

<sup>72</sup> Mål C-294/97 Eurowings.

<sup>73</sup> Ståhl, Persson Österman, (2006), sid. 145.

<sup>74</sup> Pelin, (2006), sid. 354.

<sup>75</sup> Pelin, (2008), sid. 346.

<sup>76</sup> Pelin, skattenytt nr 7-8, (2004), sid. 507.

<sup>77</sup> Pelin, skattenytt nr 7-8, (2004), sid. 507.



Denna artikel gäller ett förbud mot diskriminerande varubeskattning.<sup>78</sup> Inom inkomstskatteområdet ska medlemsstaterna i all väsentlighet leva upp till fördragets principer och enhälligt komma överens om direktiv. Medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta kan bara begränsas genom antagande av bindande sekundär lagstiftning. Varje medlemstat har dock vetorätt på inkomstbeskattningsområdet.<sup>79</sup>

EG-domstolen ska säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördraget.<sup>80</sup> EG-domstolen är behörig att meddela förhandsavgöranden.<sup>81</sup> EG-domstolen får även pröva ogiltighetstalan.<sup>82</sup> De regler som nämnts ovan visar på att EG-domstolen är en domstol och inte en lagstiftare. Principen om EG-rättens företräde över inhemsk lagstiftning har successivt vunnit acceptans i medlemsstaterna. Den kan dock endast ha betydelse på de områden där medlemsstaterna har avstått från sin suveränitet.<sup>83</sup>

EG-domstolens uppfattning är att sedvanliga bedömningsgrunder ska användas på bland annat de fyra friheternas område. Detta gäller också när det är frågan om medlemsstaternas inkomstskatteregler. Detta kan ses som ett angrepp på medlemsstaternas skattesuveränitet enligt Pelin.<sup>84</sup>

## 4.5 Cadbury Schweppes

I målet Cadbury Schweppes så frågade den brittiska domstolen om deras CFC-reglering var förenlig med etableringsfriheten, fri rörelse för kapital och fri rörlighet för tjänster. EG-domstolen prövade enbart om de brittiska CFC-reglerna stred mot etableringsfriheten, i art 43 och undantagsregeln i art 48 i EG-fördraget.<sup>85</sup>

### 4.5.1 Bakgrund till tvisten

Cadbury Schweppes är ett godisbolag som var registrerat och hade sitt säte i Storbritannien. Bolaget var moderbolag i en koncern som bland annat hade två helägda dotterbolag som var belägna på Irland. Huvudregeln enligt brittisk lag var att moderbolag i Storbritannien endast beskattades för utländska dotterbolag om en faktisk utdelning hade skett till delägarna. Eftersom sådan utdelning oftast beskattas i dotterbolagets hemvistland så kunde moderbolaget avräkna den skatt som tidigare erlagts för att förhindra att dubbelbeskattning uppstod. Den brittiska CFC-lagstiftningen utgjorde

---

<sup>78</sup> EGF, art. 90.

<sup>79</sup> Pelin, (2008), sid. 347.

<sup>80</sup> Artikel 220 EGF.

<sup>81</sup> Artikel 234 EGF.

<sup>82</sup> Artikel 230 EGF.

<sup>83</sup> Pelin, skattenytt nr 7-8, (2004), sid. 505-506.

<sup>84</sup> Pelin, skattenytt nr 7-8, (2004), sid. 509.

<sup>85</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 1-2 och 32.

dock ett undantag från ovan nämnda huvudregel och innebar att delägare beskattades löpande för det utländska dotterbolagets framtida vinst. CFC-lagstiftningen var tillämplig eftersom dotterbolaget var beläget i annan stat än Storbritannien och de vinster som genererades beskattades med en lägre skattesats än de skulle ha beskattats med i de fall dotterbolaget hade varit beläget i Storbritannien. Med en lägre skattesats menades i det aktuella fallet att den utländska juridiska personen betalade tre fjärdedelar lägre skatt än motsvarande bolag i Storbritannien.<sup>86</sup>

## 4.5.2 Generaladvokatens förslag

Generaladvokaten föreslog att bedömningen av tolkningsfrågan skulle begränsas till att avse huruvida artiklarna 43 EGF och 46 EGF utgjorde ett hinder för nationell lagstiftning att ha en skattelagstiftning som beskattade en genererad vinst från ett utländskt dotterbolag i moderbolagets hemland om vinsten anses vara lågbeskattad i moderbolagets hemland. Generaladvokaten delade upp problemet i tre frågor:<sup>87</sup>

1. Är det ett missbruk av etableringsfriheten att dra fördel av en förmånligare skattelagstiftning än den som är tillämplig i moderbolagets hemstat?
2. Utgör Storbritanniens CFC-lagstiftning ett hinder för etableringsfriheten?
3. Är hindret berättigat av behovet att bekämpa skatteundandragande?

Generaladvokaten ansåg att det inte var ett missbruk av etableringsfriheten att bilda ett dotterbolag i en medlemsstat för att dra nytta av ett förmånligare skattesystem. Det är en grundläggande frihet att skapa en filial eller ett dotterbolag i en annan medlemsstat om det bildade bolaget bildades i enlighet med en medlemsstats lagstiftning.<sup>88</sup>

Vad gäller Storbritanniens CFC-lagstiftning ansåg generaladvokaten att de stred mot etableringsfriheten. Han menade att en medlemsstat inte kan behandla sina inhemska bolag, som har bildat dotterbolag i andra medlemsstater, olika beroende på vilken skattesats som är tillämplig i värdstaten.<sup>89</sup>

För att ett hinder mot den fria rörligheten ska godtas krävs det att regeln i den inhemska lagstiftningen är utformad så att den enbart angriper rent konstlade upplägg. För att den nationella lagstiftningen ska anses berättigad får den inte begränsas till att avse en allmänt definierad situation utan den ska vara så specifik att det är möjligt för den nationella domstolen att pröva de enskilda fallen.<sup>90</sup>

---

<sup>86</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 3-16.

<sup>87</sup> Generaladvokaten, punkt 37-38.

<sup>88</sup> Generaladvokaten, punkt 39-61.

<sup>89</sup> Generaladvokaten, punkt 62-84.

<sup>90</sup> Generaladvokaten, punkt 87-92.

### 4.5.3 Domen

EG-domstolen ansåg att de brittiska CFC-reglerna var ett hinder mot etableringsfriheten eftersom de medförde en skattemässig nackdel för brittiska bolag med ett dotterbolag beläget i ett land som träffades av den brittiska CFC-lagstiftningen. Nackdelen berodde på att den vinst som genererades i de irländska dotterbolagen skulle enligt CFC-reglerna beskattas i Storbritannien. Detta skulle sannolikt leda till att inga bolag skulle vilja etablera sig i stater som träffades av CFC-reglerna. Det hade ingen betydelse att de inte blev högre beskattade än bolag i Storbritannien. EG-domstolen fastslog att det förelåg en negativ särbehandling genom att de brittiska CFC-reglerna således inte var förenliga med EGF.<sup>91</sup>

I Cadbury Schweppes-målet kunde Storbritannien inte rättfärdiga sina CFC-regler, eftersom den enda rättfärdigande grund som bryter mot etableringsfriheten och som EG-domstolen godkänner är regler som finns med hänsyn till allmänintresset, d.v.s. skatteflykt. I Cadbury Schweppes-målet fastslog EG-domstolen att det inte förelåg något allmänintresse. Enbart det faktum att ägarna hade valt att etablera sig i ett lågskatteland var inte att missbruka etableringsfriheten. För att missbruk ska kunna anses föreligga enligt domstolen krävs det att bolaget valt att etablera sig i ett lågskatteland enbart för att undvika skatt samt att bolaget inte bedrivit någon affärsmässig verksamhet. Det innebär att CFC-lagstiftning kan godkännas om den riktar sig mot rakt konstlade upplägg. Domstolen poängterade dock att en medlemsstat inte får CFC-beskatta ett bolag som bedriver affärsmässig verksamhet. I fallet Cadbury Schweppes så ansåg domstolen att det var frågan om ett konstlat upplägg som enbart hade till syfte att undvika skatt i Storbritannien genom etablering på Irland. För att anses vara ett rent konstlat upplägg ska upplägget inte ha någon ekonomisk förankring och vara skapat i syfte att undvika sådan skatt som skulle ha erlagts om bolaget etablerats i delägarnas hemviststat.<sup>92</sup>

EG-domstolen uttalade att bedömningen om ett rent konstlat upplägg föreligger ska göras i två led. Den första förutsättningen är att kontrollera om det föreligger en avsikt att uppnå en skattemässig fördel. Den andra förutsättningen är en bedömning om det finns en ekonomisk förankring för etableringen. Den senare förutsättningen ska kunna kontrolleras av utomstående och man ska då kontrollera bolagets uppbyggnad vad gäller lokaler, personal och utrustning. Enbart den omständigheten att verksamheten lika gärna hade kunnat bedrivas i delägarnas hemviststat innebär inte att det är fråga om ett konstlat upplägg.<sup>93</sup>

Vad gäller bevisbördan ansåg EG-domstolen i Cadbury Schweppes-målet att det är den skattskyldiga som har bäst möjligheter att visa på de omständigheter som tyder på att det är en affärsmässigt motiverad verksamhet. Föreligger det ej sådana omständigheter som räknats upp under

<sup>91</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 44-47.

<sup>92</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 47-55.

<sup>93</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 66-68.

förutsättning två, och delägaren inte kan visa på att det föreligger ett affärsmässigt syfte, då är det fråga om ett rent konstlat skatteupplägg och CFC-reglerna kan då rättfärdigas.<sup>94</sup>

EG-domstolen tog inte ställning i det aktuella fallet utan överlämnade till samtliga medlemsstater att pröva huruvida deras interna lagstiftning uppfyller de krav som nämns ovan.<sup>95</sup> EG-domstolen har med andra ord inte tagit ställning till huruvida de brittiska CFC-reglerna är förenliga med gemenskapsrätten men de konstaterar dock att de brittiska CFC-reglerna innebär en inskränkning av etableringsfriheten.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> Dahlberg, Skattenytt nr 1-2, (2007), sid. 592.

<sup>95</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 76.

<sup>96</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 15.

## 5 Proposition 2007/08:16

Den första januari 2008 antog riksdagen proposition 2007/08:16. Denna proposition var en direkt konsekvens av domen i fallet Cadbury Schweppes. I följande kapitel går jag igenom den nya lagregeln som införts i Sveriges CFC-regler.

### 5.1 Den nya lagregeln

Den nya lagtexten är placerad så att det införs en ny paragraf i IL 39 a kapitlet. För att se en jämförelse mellan den föreslagna lagtexten och den antagna se Bilaga B. I detta kapitel kommer jag att gå igenom regeringens proposition 2007/08:16 noggrant vad gäller införandet av den nya kompletteringsregeln i Sveriges CFC-lagstiftning. I kapitlet refererar jag ibland till den föreslagna lagtexten och ibland till den nu existerande, detta för att belysa den kritik som riktats mot lagregeln från remissinstanserna. Först redogör jag för regeringens motiv varför vi skulle införa en ny lagregel. Därefter bryter jag ner den lagregeln i mindre delar och redogör för den kritik som riktats mot den föreslagna lagregeln.

#### 5.1.1 Behovet av ändrad lagstiftning.

Skattskyldighet enligt Sveriges gamla CFC-regler aktualiseras bara vad avsåg andelsinnehav i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Den skattemässiga behandlingen av en andelsägare kan således skilja sig åt beroende på i vilken stat den utländska juridiska personen var etablerad. Detta var en inskränkning av etableringsfriheten i EGF.

Inskränkning kan vara motiverad om den särskilt syftar till att motverka rent konstlade upplägg, som saknar ekonomisk förankring, och således skapats enbart i syfte att undvika den svenska skatten.

De regler Sverige hade innan proposition 2007/08:16 var utformade så att de i huvudsak bara omfattade verksamhet i en utländsk juridisk person som inte var affärsmässigt betingad. Dock saknades det möjligheter för delägare att påvisa att en verklig affärsmässig verksamhet förelåg.<sup>97</sup>

#### 5.1.2 Bevisbörda och beviskrav

Enligt den föreslagna paragrafens första stycke ska en inkomst hos en utländsk juridisk person inom EES inte anses lågbeskattad om delägaren

---

<sup>97</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 16-17.

kan visa att det föreligger en verklig etablering från en affärsmässigt motiverad verksamhet.<sup>98</sup>

Den föreslagna regeln innebär ett undantag från CFC-beskattning i vissa fall. Regelns karaktär av en undantagsregel gör, enligt regeringens mening, att bevisbördan för huruvida den utländska juridiska personen utgör en verklig affärsmässigt motiverad verksamhet bör falla på den skattskyldiga. Delägaren bör också ha bättre möjligheter att påvisa att verklig etablering föreligger, än vad det allmänna har att bevisa motsatsen. Enligt regeringen finns stöd för detta påstående i Cadbury Schweppes-målet.<sup>99</sup> I domen anges att ”det i landet hemmahörande bolaget ska, eftersom det är bäst skickat i detta avseende, ges tillfälle att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet till varför CFC-bolaget etablerats och som visar huruvida sistnämnda bolags verksamhet utgör en faktisk verksamhet.”<sup>100</sup>

Skatteutskottet konstaterade att den föreslagna paragrafen inte använder sig av samma språkliga uttrycksformer som EG-domstolens dom i Cadbury Schweppes. Utskottet anser dock att detta inte är nödvändigt så länge de principer som fastslogs i domen återspeglas i den nationella lagstiftningen. Vad gäller bevisbördan så säger utskottet att termen ”visa” används när det finns ett behov av att markera vem som har bevisbördan. I de regler då bevisbördans placering följer av allmänna principer så finns det inget intresse att i lagtexten markera vem som har bevisbördan. Utskottet hävdar alltså att ordet ”visa” inte behövs i lagtexten och stödjer sig på lagrådets remissvar.<sup>101</sup>

Sveriges advokatsamfund anser att förslaget inte kan ligga till grund för lagstiftning. Vad gäller bevisbördans placering anser advokatsamfundet att bevisbördan för rent konstlade upplägg ligger på det allmänna. Den av regeringen angivna punkt 70 i Cadbury Schweppes domen används som stöd för uppfattningen att bevisbördan åligger den enskilde. Av punkten framgår att bolaget ska ges tillfälle att lägga fram omständigheter som rör skälet för CFC-bolagets etablering. Advokatsamfundet tolkar punkten som att domstolen anser det strida mot EG-rätten om den enskilde inte skulle ges rätt att motbevisa presumptionen om att ett bolag ska CFC-beskattas. Ytterligare stöd för att bevisbördan bör åligger det allmänna finner advokatsamfundet i punkterna 67-68 där det nämns att en ”utomstående kontroll ska kunna göras”, vilket advokatsamfundet tolkar som om det är skatteverket som ska kontrollera och visa omständigheterna. Vidare framkommer det inget i punkt 75, domstolens slutliga bedömning, som tyder på att bevisbördan ska åläggas den enskilde.<sup>102</sup>

Näringslivets skattedelegation anser att den föreslagna lagändringen går utöver det som framkom i Cadbury Schweppes och att den föreslagna regeln

---

<sup>98</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 17.

<sup>99</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 18.

<sup>100</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 70.

<sup>101</sup> Skatteutskottets betänkande 2007/08:SKU13.

<sup>102</sup> Sveriges advokatsamfund yttrande (Fi2007/4949).

inte enbart träffar rent konstlade upplägg. Vidare anser de att placeringen av bevisbördan står i strid med såväl grundläggande rättsliga principer som med EG-rätten.<sup>103</sup>

Lagrådet menar att det som talar för att bevisbördan bör ligga på den enskilda och inte på det allmänna är att den enskilde otvivelaktigt har de bästa förutsättningarna för att kunna lägga fram bevisning som säger att det är fråga om en verklig affärsmässigt motiverad verksamhet.<sup>104</sup>

I lagförslaget föreslogs en uttrycklig bevisbörderegeln som sa att den skattskyldige skulle kunna visa att den utländska juridiska personen utgjorde en verklig affärsmässigt motiverad verksamhet. Förslaget fick kritik från ett flertal remissinstanser och i överensstämmelse med Lagrådets förslag togs bevisbörderegeln bort i samband med skatteutskottets behandling av förslaget.<sup>105</sup>

Bevisbördan bör åläggas det allmänna. Detta stöds av att CFC-reglerna är skatteflyktsregler som innebär att en delägare i en utländsk juridisk person påförs en intäkt som denne annars inte skulle ha påförts. Regleringen utvidgar den skattskyldiges beskattningsbara inkomst och verkar således i en skärpande riktning.<sup>106</sup>

Enligt grundprincipen får CFC-beskattnings inom EES inte ske, men efter EG-domstolens dom i Cadbury Schweppes så får man ett undantag från grundprincipen att sådan beskattning strider mot EG-rätten. För att lagstiftningen ska stämma överens med domen bör det ligga på det allmänna, i det här fallet skatteverket, att bevisa att det föreligger ett konstlat upplägg. Det är knappast rimligt att den skattskyldige ska bevisa motsatsen. Det skulle leda till en presumtion att alla innehav i bolag i lågbeskattade länder inom EES skulle utgöra konstlade upplägg.<sup>107</sup>

Argumentet att regelns karaktär av undantagsregel skulle innebära att bevisbördan åläggs den skattskyldige är inte övertygande eftersom CFC-reglerna i sig utgör ett undantag från huvudregeln att inkomster från utländska skattesubjekt enbart ska beskattas i samband med utdelning. Den nya regeln innebär att CFC-beskattnings inte ska utgå och är således en återgång till allmänna beskattningsprinciper. Detta leder till att bevisbördan bör åligger det allmänna.<sup>108</sup>

---

<sup>103</sup> Näringslivets skattedelegation yttrande (Fi2007/4949).

<sup>104</sup> Lagrådet, protokoll 2007-10-03.

<sup>105</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 113.

<sup>106</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 113.

<sup>107</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 113.

<sup>108</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 114.

### 5.1.3 Affärsmässigt motiverad verksamhet.

I målet Cadbury Schweppes menar EG-domstolen att det måste finnas en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten.<sup>109</sup> Den svenska lagregeln i IL 39 a kap. 7 a §, säger att det ska finnas en affärsmässigt motiverad verksamhet för att CFC-beskattning inte ska utgå.

Enligt regeringen så är det förekomsten av affärsmässiga motiv som skiljer en verklig etablering från rent konstlade upplägg. Regeringen anser att formuleringen affärsmässigt motiverad inte anger ett strängare krav än vad som framgår av domen i Cadbury Schweppes. Enligt regeringen finns stöd för detta synsätt i domar från EG-domstolen som kommit senare.<sup>110</sup>

I målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, som rör de brittiska underkapitaliseringsreglerna, uttalade EG-domstolen att lån beviljade på villkor som inte motsvarar marknadsmässiga villkor är en sådan objektiv omständighet som kan verifieras av utomstående för att avgöra om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg med syfte att kringgå en medlemsstats skattelagstiftning.<sup>111</sup> EG-domstolen menar vidare att i de fall ett konstlat upplägg inte kan uteslutas ska den skattskyldige beredas möjlighet att lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl för de upplägg han har valt.<sup>112</sup>

I målet Oy AA, som rör de finska koncernbidragsreglerna har EG-domstolen gjort uttalanden. Dessa uttalanden gör gällande att ageranden som består i att skapa fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga, i syfte att undvika skatt kan äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet.<sup>113</sup>

I de två ovan nämnda fallen pekar EG-domstolen på sambandet mellan ett konstlat upplägg och avsaknaden av affärsmässiga skäl. Regeringen anser att dessa mål ger stöd för att tillämpa uttrycket ”affärsmässigt motiverad” vid en prövning om en etablering är konstlad eller inte. Vidare så påpekar Regeringen att nämnda uttryck används i IL och överensstämmer med etablerad terminologi.<sup>114</sup>

Skatteutskottet uttalar att det är just förekomsten av affärsmässiga motiv som skiljer en verklig etablering från ett konstlat upplägg. Utskottet håller med regeringen om att uttrycket ”affärsmässigt motiverad” inte innebär ett strängare krav än vad som uppställs i Cadbury Schweppes. Vidare påpekas att uttrycket är samma term som används i IL och den innebär faktiskt

---

<sup>109</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 66.

<sup>110</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 19.

<sup>111</sup> Mål C-524/04 Test Claimants, punkt 81.

<sup>112</sup> Mål C-524/04 Test Claimants, punkt 82.

<sup>113</sup> Mål C-231/05 Oy AA.

<sup>114</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 20.



ekonomisk verksamhet. Uttrycket har sedan utvecklats i lagförslagets andra stycke, där vissa omständigheter anges som särskilt ska beaktas vid prövningen om förutsättningarna i paragrafens första stycke är uppfyllda.<sup>115</sup>

Sveriges advokatsamfund påminner om den stora försiktighet som måste iakttas när utländska rättskällor ska införlivas i svensk rätt. Det kan inte uteslutas att det föreligger en betydelskillnad mellan det av regeringen föreslagna uttrycket ”affärsmässigt motiverad” och uttrycket ”faktisk ekonomisk verksamhet” som förekommer i Cadbury Schweppes domens 54:e punkt. Det kan inte uteslutas att betydelskillnaden mellan dessa två uttryck inte skulle vara till nackdel för den enskilde och därför föreligger det skäl att byta ut rekvisitet ”affärsmässigt motiverad” till ”faktisk ekonomisk verksamhet”.<sup>116</sup>

Lagrådet anser att kravet på att det föreligger en verklig etablering från en affärsmässigt motiverad verksamhet innefattar ett betydligt strängare krav än det som EG-domstolen ställde i Cadbury Schweppes. Lagrådet pekar på att det i senare fall från domstolen har framkommit att delägaren ska beredas tillfälle att visa vilka affärsmässiga motiv som legat till grund för etableringen. Vidare menar lagrådet att det finns uppenbara risker med att vid en viss tidpunkt på grundval av en dom av EG-domstolen använda begrepp och systematik som inte överensstämmer med den för tillfället aktuella domen. Ofta sker en successiv utveckling där EG-domstolen förtydligar tidigare domar i senare domar.<sup>117</sup>

#### 5.1.4 De objektiva rekvisiten

I den svenska lagregelns andra stycke anges det i punktform tre exempel på objektiva omständigheter som ska beaktas vid prövningen av om undantaget från CFC-beskattnings ska beaktas. Det finns dock inga krav på att dessa omständigheter ska föreligga för att CFC-beskattnings inte ska utgå. Det ska istället göras en helhetsbedömning av det etablerade CFC-bolaget. De två första punkterna har följande lydelse:<sup>118</sup>

1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess kompetens,
2. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten, och,

Regeringen menar, med stöd av EG-rättslig principer, att andra stycket i lagregeln är till för att skapa förutsägbarhet och transparens. Regeringen kommenterar de två första punkterna och menar att det i normalfallet krävs att det finns ett kontor och viss kontorsutrustning för att verksamhet ska

---

<sup>115</sup> Skatteutskottets betänkande 2007/08:SKU13.

<sup>116</sup> Sveriges advokatsamfund yttrande (Fi2007/4949).

<sup>117</sup> Lagrådet, protokoll 2007-10-03.

<sup>118</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 110.

kunna bedrivas. Äganderätt till lokalen krävs ej utan det är förfoganderätten som är det viktiga. Syftet är att särskilja bl.a. brevlådeföretag från verkliga etableringar. Att man fäster vikt vid om den utländska juridiska personen har kompetent personal för att självständigt kunna bedriva verksamheten, motiveras med att verksamheten ska kunna bedrivas i egen regi utan inflytande från moderbolag eller annat koncernbolag.<sup>119</sup>

Lagrådet anser att de två första punkterna i andra stycket kan anses ha ett visst stöd i den rättspraxis som EG-domstolen hittills har utvecklat.<sup>120</sup>

Sveriges advokatsamfund anser att viljan från lagstiftarens sida att skapa förutsägbarhet är bra, men trots det är reglerna oförutsägbara eftersom det kan vara mycket svårt att konkret bevisa att det föreligger någon av de omständigheter som nämns i lagregelns andra stycke. Vad gäller punkt ett så undrar Sveriges advokatsamfund hur den enskilde ska kunna visa att det finns egna resurser i form av lokaler och utrustning. De undrar hur högt ställda beviskraven är och om det räcker med till exempel lagfart eller hyresavtal, eller om det krävs mer ingående bevisning. Lagrådet ställer sig liknande frågor vad gäller punkten två i lagförslaget.

Skatteutskottet uttalar att den första punkten syftar till att särskilja så kallade brevlådeföretag från verkliga etableringar. Den andra punkten säger att den utländska juridiska personen ska ha egna resurser i den stat där den hör hemma i form av kompetent personal som krävs för att bedriva verksamheten. Skatteutskottet menar att syftet med den bestämmelsen är att verksamheten ska bedrivas i egen regi.<sup>121</sup>

De två första punkterna säger att förekomsten av lokaler, utrustning och personal endast är relevant i den utsträckning de är nödvändiga för verksamheten och att personalen har den kompetens som krävs. Inom EES området är det huvudsakligen koncerninterna bank- och försäkringsverksamheter som CFC-beskattas. Lagtexten ger föga vägledning för hur man ska kunna avgöra vad som är normala företagsekonomiska krav för att en viss typ av verksamhet ska fungera. Vem är det som ska avgöra om vilka resurser som behövs för att bedriva verksamheten? Grundprincipen borde vara att det är näringsidkaren själv som vet vad som är nödvändigt för hans verksamhet.<sup>122</sup>

Den tredje punkten i lagregelns andra stycke har följande lydelse:

3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.

Den tredje punktens bedömning återfinns inte i Cadbury Schweppes-domen utan är en egen konstruktion av den svenska lagstiftaren.<sup>123</sup>

---

<sup>119</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 20.

<sup>120</sup> Lagrådet, protokoll 2007-10-03.

<sup>121</sup> Skatteutskottets betänkande 2007/08:SKU13.

<sup>122</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 110-112.

<sup>123</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 112.

Den tredje punkten är enligt regeringen en relevant omständighet. Den omständigheten att ägaren beslutar om riktlinjer och anvisningar till personalen bör inte påverka prövningen om verklig etablering föreligger. Det kan vid en helhetsbedömning få betydelse om det finns inskränkningar i personalens möjligheter att agera självständigt.<sup>124</sup>

Lagrådet säger att det är bolagsstyrelsens uppgift att sätta upp gränser för vilka befogenheter som tillkommer VD eller annan personal. Det kan vara motiverat att personal inte har befogenhet att självständigt fatta beslut i den löpande verksamheten. Graden av självständighet behöver inte ha någon koppling till huruvida en dotterbolagsetablering är ett konstlat upplägg eller ej. Lagrådets förslag var därför att stryka sista punkten.<sup>125</sup>

Sveriges advokatsamfund är kritiska till utformningen av den tredje punkten och undrar om det krävs att alla bolagets beslut dokumenteras på något sätt för att bevisning ska kunna säkras att det utländska bolagets personal självständigt fattar beslut och förfogar över bolagets likvida medel utan restriktioner.<sup>126</sup>

Skatteutskottet anser att den tredje punkten är en relevant omständighet om det finns inskränkningar i personalens behörighet att företräda den juridiska personen i förhållande till tredje man.<sup>127</sup>

---

<sup>124</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 21.

<sup>125</sup> Lagrådet, protokoll 2007-10-03.

<sup>126</sup> Sveriges advokatsamfund yttrande (Fi2007/4949).

<sup>127</sup> Skatteutskottets betänkande 2007/08:SKU13.

## 6 Analys

Jag har valt att dela upp analysen av min uppsats utifrån de frågeställningar jag har valt att undersöka. Efter det att jag har analyserat varje frågeställning för sig följer en slutkommentar.

### 6.1 Hur ser de Svenska CFC-reglerna ut idag?

Sveriges CFC-regler är till för att skydda den nationella skattebasen. De är uppbyggda efter jurisdiktionsmetoden. De rekvisit som ställs upp är enligt min mening förnuftiga för att komma åt företag som försöker sänka sin skatt genom koncerninterna transaktioner. Det har dock uppstått ett intressant fenomen i och med införandet av den nya kompletteringsregeln. Det har blivit mer lukrativt för företag att försöka att etablera sig inom EU än tidigare då EU, efter Cadbury Schweppes domen, i huvudsak har blivit borttaget från CFC-beskattningsområdet. Det här skapar en ojämn konkurrens mot länder utanför EU. Denna konkurrens har visserligen funnits tidigare eftersom EU har haft som ett av dess mål att skapa ett frihandelsområde. Jag anser att EU har mer eller mindre blivit en merkantil handelsstat vad gäller medlemsstaternas rätt att CFC-beskatta. Detta leder till en obalans mellan hur olika företag behandlas beroende på vart de har sina moder- och dotterbolag.

Det finns ett flertal problem med CFC-regler generellt. Sverige är som medlem av EU tvungna att följa EG-rätten vilket leder till problem när Sveriges försök att skydda den interna skattebasen strider mot etableringsfriheten. Det här är ett problem som inte kommer att försvinna i första taget eftersom det är tillåtet att konkurrera med olika skattesatser inom EU. Den fria rörligheten för kapital samt etableringsfriheten kommer även fortsättningsvis att leda till problem för högskatteländer som Sverige när de försöker skydda sin skattebas.

Ett problem som har nämnts tidigare (se kapitel 3.9) är att regeringens försök att skapa förutsägbarhet, med listan i bilagan till IL: s 39 a kapitel. Denna lista måste ständigt ses över och det kan leda till att företag hela tiden ligger ett steg före lagstiftaren genom att hitta olika sätt att placera kapital i lågskatteländer. Det i sig skapar en rättsosäkerhet eftersom ett företag då inte räknar med att CFC-beskattas för inkomster i den utländska juridiska personen.

## 6.2 Är den svenska CFC-lagstiftningen en tillräcklig anpassning till EG-rätten?

Sveriges nya lagregel som återfinns i IL 39 a kapitel 7 a § är en direkt konsekvens av domen i Cadbury Schweppes-målet. Lagregeln är utformad i två stycken där det första stycket nämner de rekvisit som gör att CFC-regler inte ska tillämpas mot företag inom EES. Det andra stycket räknar upp exempel som domstolen ska ta hänsyn till vid prövningen om en verklig affärsmässig etablering föreligger.

De omständigheter som krävs för att en etablering inte ska anses som konstlad i Cadbury Schweppes domen är följande:<sup>128</sup>

1. Bolagsbildandet måste utgöra en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet.
2. Bolagsbildandet ska kunna konstateras på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler personal och utrustning.

Eftersom den införda regeln är en direkt konsekvens av domen i Cadbury Schweppes är det enligt min mening konstigt att regeringen väljer att ändra uttrycket ”en verklig etablering” som används i domen, till ”en verklig affärsmässig etablering” eftersom detta krav bör anses vara strängare än det i domen. Vad som menas med affärsmässigt motiverar regeringen inte tillräckligt i propositionen enligt min mening. De konstaterar bara att en verklig affärsmässig etableringen är vad som skiljer ett konstlat upplägg från ett riktigt verksamhet. Uttrycket verklig affärsmässig etablering kommer jag att analysera mer utförligt i kapitel 6.5.

Vad gäller de objektiva rekvisiten som listas i 39 a kap. 7 a § 2 st. har jag inga problem med de två första då dessa är tagna direkt från domen i Cadbury Schweppes. Det tredje kravet som de ställer är dock att den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Denna omständighet finns inte alls med i bedömningsgrunderna i Cadbury Schweppes-domen och är en från regeringen helt egen konstruktion.

Regeringen hävdar att tredje punkten behövs för att en helhetsbedömning ska kunna göras. De menar vidare att om det finns inskränkningar i CFC-bolagets personals befogenheter att företräda den juridiska personen i förhållande till tredje man så är det inte frågan om en verklig affärsmässig etablering.<sup>129</sup>

---

<sup>128</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 66- 67.

<sup>129</sup> Prop. 2007/08:16, sid. 21.

Jag ställer mig ytterst tveksam till det faktum att regeringen har infört ytterligare en objektiv omständighet att ta hänsyn till vid bedömningen om en verklig etablering föreligger.

Ett flertal av remissinstanserna uttalar sig negativt om utformningen av utformningen av 39 a kapitlets 7 a § 2 stycke och menar att framförallt tredje punkten är ett problem. Lagrådet menar även att det finns en fara att gå längre med den inhemska lagstiftningen än EG-rätten föreskriver för tillfället då EG-rätten brukar vidareutvecklas genom nya domar hela tiden.

De svenska CFC-reglerna är i mitt tycke anpassade till EG-rätten. Det finns dock en risk med att regeringen har ställt upp strängare krav än de som framkommer i Cadbury Schweppes-målet. För det första så kan det finnas situationer som det föreligger en verklig etablering med ekonomiskt syfte, EG-rättens formulering, men det föreligger inte en faktisk ekonomisk verksamhet. I sådana fall kommer Sverige att CFC-beskatta trots att det inte ska utgå CFC-beskattnings enligt EG-rätten. För det andra är tillkomsten av 39 a kap. 7 a § andrastycke tredje punkt helt utan stöd i domen och liknande problem som ovan nämnda kan uppstå.

### **6.3 Var Sverige tvungna att ändra sin lagstiftning med hänsyn till domen i målet Cadbury Schweppes?**

Sverige har rätt att lagstifta på skatteområdet för deras medborgare. Sverige har dock efter inträdet i EU gett upp en del av sina suveräna rättigheter. Inom den direkta beskattningen har Sverige dock kvar sin suveränitet på det sätt att alla länder har vetorätt när ett direktiv som berör den direkta beskattningen ska antas.

I fallet med införandet av den nya kompletteringsregeln i CFC-reglerna så var det inte ett direktiv som låg bakom den förändringen utan det var fallet Cadbury Schweppes i EG-domstolen. Sverige har valt att följa den rättspraxis som EG-domstolen utvecklar i sin tolkning av EGF. EG-domstolen har rätt att tolka fördraget och att Sverige väljer att ändra sin interna lagstiftning efter ett fall i domstolen anser jag vara mer av ett politiskt beslut än ett juridiskt.

Sverige har vetorätt vid antagandet av direktiv som berör den direkta beskattningsrätten. Nu har vi valt att ändra vår interna skattelagstiftningen efter en dom. Eftersom det är en konsekvens av ett politiskt ställningstagande mer än ett juridiskt samt att det inte är frågan om ett direktiv kan Sverige inte använda sin vetorätt även om de skulle vilja.

I Cadbury Schweppes domen så skickar EG-domstolen ut sin tolkning av etableringsfriheten för medlemsstaterna att pröva om deras interna lagregler strider mot de som framkom i domen. Domen är baserad på domstolens

tolkning av EGF och de undersökte huruvida Storbritanniens CFC-regler stred emot etableringsfriheten. Storbritanniens CFC-regler har samma syfte som de svenska reglerna men är uppbyggda efter en annan grundprincip. Sveriges CFC-regler bygger på jurisdiktionsmetoden medan Storbritanniens CFC-regler bygger på transaktionsmetoden.

Gör skillnaden av hur de olika reglernas uppbyggnad någon skillnad för Sveriges del? Jag ansluter mig till hur regeringen har tolkat domen och anser att det de engelska och svenska reglerna är skapade för att motverka skatteflykt. Det spelar ingen roll vilket av de två olika sätten att konstruera CFC-regler på, har använts. Kontentan av Cadbury Schweppes domen är ändå att inom EES får CFC-regler enbart verka för att motverka rent konstlade upplägg.

## **6.4 Vem bör ha bevisbördan för att visa att etablering föreligger?**

Det finns två olika alternativ för vem som ska ha bevisbördan för att visa att etablering föreligger. Det första alternativet är att bevisbördan ska ligga på delägaren, det andra alternativet är att bevisbördan ska ligga på det allmänna.

I Cadbury Schweppes-domen så uttrycks det inte klart vem som ska anses ha bevisbördan. Istället säger domstolen att det i landet hemmahörande bolaget ska "ges tillfälle att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet till varför CFC-bolaget etablerats".<sup>130</sup> Detta uttryck stöds i domen med meningen att det hemmahörande bolaget är bäst skickat att lägga fram de omständigheter som rör etableringen. Det framgår dock inte att bolaget eller delägaren har den inledande bevisbördan utan bara att de ska beredas möjlighet att lägga fram de omständigheter som föranledde CFC-bolagets etablering.

Regeringen menar att bevisbördan bör åläggas delägaren med stöd av ovan nämnda punkt 70 i Cadbury Schweppes-domen. Det finns inte enligt min mening ett stöd för detta resonemang. Den av regeringen föreslagna lagregeln mötte också väldig mycket kritik för den innehöll formuleringen att det var upp till delägaren att visa att CFC-bolaget var en verklig etablering varifrån en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrevs. Detta krav på delägarna skulle kunna "visa" att en verklig etablering förelåg försvann också efter kritik från remissinstanserna.

De som är av motsatt mening menar bland annat att en reglering som utvidgar den skattskyldiges beskattningsbara inkomst verkar i en skärpande riktning. De anser att det borde vara en vedertagen princip att det åligger det

---

<sup>130</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 70.

allmänna att bevisa vid en bedömning huruvida en inkomst ska tas upp till beskattning eller ej.<sup>131</sup>

Enligt mig så bör bevisbördan ligga på det allmänna. Detta trots att det utan tvekan är lättare för den enskilda att presentera fakta för att påvisa att verklig etablering föreligger. Jag vill påpeka att bevisbördan kan skifta mellan olika parter under en tvist. Den bevisbörda som jag anser bör åligga de allmänna är den primära. Detta eftersom jag anser det skulle vara en allt för stor börda för ett företag att varje gång de etablerar ett företag i ett lågskatteländ inom EES behöva motbevisa en presumtion att deras företag har skapats enbart för att undvika skatt i hemlandet. I min mening bör det snarare vara så att skatteverket vid granskningen av ett företag kan inleda en undersökning om huruvida en verklig etablering föreligger eller ej. Om skatteverket anser sig kunna styrka att etableringen av ett bolag i ett lågskatteländ bara är för att undvika inhemsk skatt kan de be företaget inkomma med uppgifter som styrker att verklig etablering föreligger. Med denna metod krävs det att skatteverket initierar en undersökning varvid senare bevisbördan går över på delägarna till det bildade bolaget. I min mening är ovan nämnda förfarande mer i linje med det i Cadbury Schweppes domens formulering att det i landet hemmahörande bolaget ska ”ges tillfälle att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet till varför CFC-bolaget etablerats”.<sup>132</sup>

## 6.5 Vad innebär uttrycket ”verklig affärsmässig etablering” i praktiken?

Skillnaden mellan det i Cadbury Schweppes domen använda uttrycket en verklig etablering med ekonomiskt syfte, och den i svenska lagtexten använda termen verklig affärsmässig etablering kräver enligt min mening en mer genomgående analys. Uttrycken är ytterst snarlika och kan vara svåra att tolka. Båda uttrycken anger ganska svårkontrollerad rekvisit. För att förtydliga uttrycken använder EG-domstolen i sin dom ett antal kontrollkriterier som ska hjälpa till för att se om verklig etablering med ekonomiskt syfte föreligger. Den svenska lagregeln har anammade EG-domstolens metod i 39 a kap. 7 a § 2 st. IL. I nämnda stycke räknar lagstiftaren upp 3 punkter som om de återfinns hos CFC-bolaget tyder på att en verklig affärsmässig etablering föreligger. Själva uttrycken i sig är dock vaga och är enligt min mening svårtolkade.

Skillnaden enligt min mening är att det svenska uttrycket ”verklig affärsmässig etablering” bör anses vara ett strängare krav än det i Cadbury-Schweppes-domen använda uttrycket ”verklig etablering med ekonomiskt syfte”. Anledningen till ovan nämnda ställningstagande är att för att det ska föreligga ett ekonomiskt syfte bör det räcka med att kunna uppvisa att företagsgruppen i helhet går plus på en etablering av ett CFC-bolag. Termen

<sup>131</sup> Barenfeldt, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008), sid. 113.

<sup>132</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 70.



ekonomiskt syfte innehåller inte heller någon form av krav på vinst från det etablerade företaget utan att det ska finnas ett syfte med etableringen. Termen i den svenska lagstiftningen kan tyckas innefatta ett krav på att CFC-bolaget i sig ska generera en vinst som kan hänföras till försäljning av tjänster eller produkter. Termen affärsmässigt skäl brukar vara knuten till en faktiskt ekonomisk vinst.

De flesta bolag som träffas av CFC-regler är koncerninterna banker och försäkringsbolag. En typisk koncernintern bank borde ha som syfte att själv gå med en maximal vinst utan att generera ett så stort överskott som möjligt för koncernen. Detta kan innebära att banken i sig kanske inte alltid går med plus vilket skulle leda till att den skulle kunna anses ha ett ekonomiskt syfte men inte anses bedriva affärsmässig verksamhet. I ett sådant fall som nämns ovan skulle de svenska reglerna utgöra en strängare bedömningsgrund jämfört med de uppställda rekvisiten i Cadbury-Schweppes-målet.

Vad gäller de objektiva rekvisiten som inte ska anses vara heltäckande i vare sig den svenska lagtexten eller i Cadbury-Schweppes- domen så finns det enligt min mening inget som helst stöd för den svenska lagstiftaren att införa den 3 punkten i 39 a kap. 7 a § 2st. IL. I Cadbury-Schweppes-målet återfinns det inget stöd för den synpunkten att den utländska juridiska personens personal självständigt ska kunna fatta beslut.

## 6.6 Slutkommentarer

Sveriges nya CFC-regel är vid första anblicken väl anpassade till EG-rätten. Vid en närmare kontroll upptäcker man dock att det finns vissa problem med formuleringen som regeringen har valt att tillämpa. Det egna uttrycket verklig affärsmässig etablering samt problemet med vart bevisbördan ska ligga är bara två av problemen som har aktualiserats i och med införandet av den nya kompletteringsregeln. Grundproblemet är att EU går allt mer i riktning mot ett Europas förenta stater och så länge det inte sker en harmonisering på det direkta skatteområdet så kommer CFC-regler alltid i någon mån att strida mot etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

# Bilaga A

## IL 39 a kapitlet

### Innehåll

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. I utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska vid tillämpning av detta kapitel inte behandlas som juridiska personer.

Bestämmelserna i detta kapitel ska inte tillämpas på

- inkomster i ett sådant dödsbo som avses i 4 kap. 3 § , och

- inkomster som delägare i den utländska juridiska personen ska beskattas för enligt 5 kap. 2 a §.

SFS 2007:1419

### Delägare i en utländsk juridisk person

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**2 §** En skattskyldig anses vid tillämpning av detta kapitel som delägare i en utländsk juridisk person om vid utgången av delägarens beskattningsår andelar med tillsammans minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, innehas eller kontrolleras av delägaren eller av delägaren och personer i intressegemenskap med delägaren.

En begränsat skattskyldig ska anses som delägare bara om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige.

Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav. SFS 2007:1419

### Personer i intressegemenskap

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**3 §** Två personer ska vid tillämpning av detta kapitel, om inte annat anges, anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,

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.

Vid bedömning av om personerna står under i huvudsak gemensam ledning ska närstående personer anses utöva ett gemensamt inflytande.

Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person enligt första stycket 3, ska även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen. SFS 2007:1419

### **Beräkning av andel**

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**4 §** Vid ett indirekt innehav eller ett innehav genom ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska vid tillämpning av detta kapitel innehavarens andel av

- kapitalet anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan, och
- rösterna anses utgöras av den lägsta röstandelen i något led av ägarkedjan.

SFS 2007:1419

### **Lågbeskattade inkomster**

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

Huvudregel

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**5 §** Nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av denna inkomst utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. En skattskyldig som har andelar i en sådan person ska anses som delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.

Första stycket gäller bara om nettoinkomsten i den utländska juridiska personen är positiv.

I nettoinkomsten ska inte räknas in inkomster som beskattas i Sverige med stöd av andra bestämmelser i denna lag än bestämmelserna i detta kapitel. SFS 2007:1419

**6 §** Vid beräkning av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen enligt 5 § tillämpas 10-12 §§ med följande undantag:

1. Avdrag får inte göras för avsättning till periodiseringsfond.
2. Avdrag får göras för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående beskattningsåren och som tidigare inte dragits av vid beräkning av nettoinkomsten. Detta gäller dock bara om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår.

SFS 2003:1086

### **Kompletteringsregler**

Beträffande rubriken, se SFS 2007:1254

**7 §** Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad ska en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av där angivna undantag.

Om en utländsk juridisk person hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, avses i bilaga 39 a med uttrycken

1. inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet i en sådan stat, bara inkomst från verksamhet som består i att direkt eller indirekt finansiera företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 §, och
2. inkomst från försäkringsverksamhet i en sådan stat, bara inkomst från verksamhet som består i att direkt eller indirekt försäkra risker för företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 §.

Om Sverige har ingått ett skatteavtal, som inte är begränsat till att omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart, med den stat där den utländska juridiska personen hör hemma gäller bestämmelserna i första och andra styckena bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. SFS 2007:1419

### **Rederiverksamhet**

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**8 §** Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad ska en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad till den del den utländska juridiska personens inkomster härrör från internationell rederiverksamhet samt delägaren, eller annan juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och med vilken delägaren befinner sig i intressegemenskap, bedriver rederiverksamhet. SFS 2007:1419

### **Filialregel**

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**9 §** Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe utanför den stat eller jurisdiktion där den utländska juridiska personen hör hemma och driftställets resultat inte beskattas i denna stat eller jurisdiktion, ska driftstället behandlas som en självständig juridisk person och inkomster som hänförs till det fasta driftstället ska anses hänförliga till denna person. Vid bedömningen av om ett fast driftställe föreligger ska, vid tillämpning av 2 kap. 29 §, det som sägs om Sverige i stället avse den stat eller jurisdiktion där verksamheten bedrivs.

Ett fast driftställe som enligt första stycket ska behandlas som en självständig juridisk person ska anses höra hemma i den stat eller jurisdiktion där det fasta driftstället finns.

Bestämmelserna i denna paragraf gäller inte vid tillämpning av 7 § andra stycket eller 8 § i fall då en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. SFS 2007:1419

### **Beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster**

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**10 §** Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster ska den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktieföretag som har motsvarande inkomster i Sverige och som inte är ett investmentföretag. Vid tillämpning av en bestämmelse som ställer krav på skattskyldighet i Sverige ska den utländska juridiska personen dock inte anses uppfylla detta krav.

Om en annan utländsk juridisk person än en sådan som i utlandet delägarbeskattas innehar andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, ska inkomsterna i denna, till den del som motsvarar den utländska juridiska personens ägarandel, tas upp hos personen som har ägarandelen. Motsvarande gäller vid indirekta innehav av i utlandet delägarbeskattade juridiska personer genom sådana personer. SFS 2007:1419

**11 §** Inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i sådana resultat- och balansräkningar som ska lämnas enligt 3 kap. 9 b § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Om resultat- och balansräkningar upprättats i utländsk valuta, ska det enligt 3 kap. 9 c § samma lag omräknade resultatet ligga till grund för inkomstberäkningen. SFS 2007:1419

### **Beskattningsår**

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**12 §** Som beskattningsår för en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster räknas den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där personen hör hemma. Saknas sådan period ska som beskattningsår i stället räknas räkenskapsåret enligt lagstiftningen i den staten. SFS 2007:1419

### **Beskattning av lågbeskattade inkomster**

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**13 §** En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig för en så stor andel av överskottet av dessa beräknat med tillämpning av 10-12 §§ som svarar mot delägarens enligt 2 och 4 §§ beräknade andel av kapitalet i personen. Till den del överskottet tas upp till beskattning av en begränsat skattskyldig delägare ska det inte tas upp av en obegränsat skattskyldig delägare.

En delägare får vid beräkning av sin andel av överskottet bara dra av sådant underskott som dragits av vid beräkningen av beskattningsårets nettointkomst hos den utländska juridiska personen enligt 6 §. Om periodiseringsfonder helt eller delvis inte återförts på grund av bestämmelserna i 30 kap. 10 a § ska underskottet minskas med motsvarande belopp.

Överskottet i en utländsk juridisk person ska tas upp vid den taxering då den utländska juridiska personen hade taxerats om den hade varit skattskyldig.  
SFS 2007:1419

### **Hänvisningar**

Beträffande rubriken, se SFS 2003:1086

**14 §** När det gäller utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster och delägare i sådana personer finns även särskilda bestämmelser om

- att utländsk allmän skatt inte får dras av i 16 kap. 19 §,
- förutsättningar för räknenskapsenlig avskrivning i 18 kap. 14 §,
- undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 13 §, och
- periodiseringsfonder i 30 kap. 2 och 10 a §§.

SFS 2003:1086

# Bilaga B

Nedan finns den föreslagna regeln i 39 a kapitlets 7 a § samt den regeln som sedan antogs. Skillnaden mellan lagreglerna är markerad med kursiv text.

## Den föreslagna regeln

”Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad och inte undantagen enligt 7 § ska en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om *delägaren kan visa* att den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

Vid prövning av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda ska särskilt beaktas

1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,
2. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten, och
3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.”

## Den slutgiltiga regeln

”Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad och inte undantagen enligt 7 § ska en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

Vid prövningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda ska särskilt beaktas

1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,
2. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten, och
3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.”

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

- Prop. 2007/08:16      *Ändrade regler för CFC-beskattning m.m.*  
[prop. 2007/08:16]
- Prop. 2003/04:10      *Ändrade regler för CFC-beskattning.*  
[prop. 2003/04:10]
- Skatteutskottets  
Betänkande  
2007/08:SKU13      *Ändrade regler för CFC-beskattning m.m.*  
[Skatteutskottets betänkande 2007/08:SKU13]
- Näringslivets  
Skattedelegations  
yttrande      *Ändrade regler för CFC-beskattning m.m.*  
(Fi2007/4949)  
[Näringslivets skattedelegations yttrande  
(Fi2007/4949)]
- Lagrådets  
Utdrag ur  
protokoll      *utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-  
10-03, Ändrade regler för CFC-beskattning m.m.*  
[Lagrådets protokoll 2007-10-03]
- Sveriges  
Advokatsamfunds  
yttrande      *Ändrade regler för CFC-beskattning m.m.*  
(Fi2007/4949)  
[Sveriges advokatsamfunds yttrande  
(Fi2007/4949)]

## Litteratur

- Bernitz, Ulf,  
Kjellgren, Anders      *Europarättens grunder*, andra upplagan,  
Norstedts Juridik, Stockholm, 2002.  
[Bernitz, Kjellgren, (2002)]
- Dahlberg, Mattias      *Internationell beskattning*, andra upplagan,  
Studentlitteratur, Uppsala, 2007.  
[Dahlberg, (2007)]
- Dahlberg, Mattias      *Internationell beskattning – en lärobok*, första  
upplagan, Studentlitteratur, Uppsala, 2005.  
[Dahlberg, (2005)]
- Matsson, Nils      *Svensk internationell beskattningsrätt*, fjortonde  
upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm,  
2004.



[Matsson, (2004)]

- Pelin, Lars *Direkta skatter och EG-rätten, Festskrift till H.H Vogel*, Juristförlaget Lund, Lund, 2008.  
[Pelin, (2008)]
- Pelin, Lars *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006.  
[Pelin, (2006)]
- Steiner, Josephine, Woods, Lorna *Textbook on EC Law*, 7th ed, Blackstone press Limited, London, 2000.  
[Steiner, Woods, (2000)]
- Ståhl, Kristina, Österman, Roger P *EG-skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala, 2006.  
[Ståhl, Persson Österman, (2006)]
- Wenehed, Lars Erik *CFC-Lagstiftningen, 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.  
[Wenehed, (2000)]

## Artiklar

- Bojs, Johan *Nya CFC-regler*, Svensk Skattetidning nr 9, 2003  
[Bojs, SvSKT nr 9, (2003)]
- Burmeister, Jari, Tivéus, Ulf, Uggla, Carl-Magnus, *De svenska CFC-reglerna förenlighet med ingångna skatteavtal och EG-rätten m.m.*, Skattenytt nr 7-8, 2005.  
[Uggla, m.f.l., Skattenytt nr 7-8, (2005)]
- Barenfeld, Jesper, Österman, Roger Persson *De nya CFC-reglerna – en kommentar*, Svensk Skattetidning nr 2, 2008.  
[Barrenfeld, Persson Österman, SvSKT häfte 2, (2008)]
- Dahlberg, Mattias *Skattenytt Internationellt*, Skattenytt nr 1-2, 2007.  
[Dahlberg, Skattenytt nr 1-2, (2007)]
- Mattson, Nils *Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten*, Skattenytt nr 4, 2004.  
[Mattson, Skattenytt nr 4, (2004)]

- Pelin, Lars *EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet*, Skattenytt nr 7-8, 2004.  
[Pelin, Skattenytt nr 7-8, (2004)]
- Sundgren, Peter *Synpunkter på Sveriges nya CFC-beskattnings och regelverket om participation exemption*, [www.skatter.se](http://www.skatter.se), 2005.  
[Sundgren, [www.skatter.se](http://www.skatter.se), (2005)]
- Rabe, Gunnar *CFC-utvidgningen i Sverige*, Skattenytt nr 1-2, 2004.  
[Rabe, Skattenytt nr 1-2, (2004)]

# Rättsfallsförteckning

C-81/87	Daily Mail och General Trust. [Mål C-81/87 Daily Mail och General Trust]
C-204/90	Bachmann. [Mål C- 204/90 Bachmann]
C-55/94	Gebhard. [Mål C-55/94 Gebhard]
C-294/97	Eurowings. [Mål C-294/97 Eurowings]
C-311/97	Royal Bank of Scotland. [Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland]
C-439/97	Sandoz. [Mål C-439/97 Sandoz]
C-35/98	Verkooijen. [Mål C-35/98 Verkooijen]
C-324/00	Lankhorst-Hohorst. [Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst]
C-436/00	X och Y. [Mål C-436/00 X & Y]
C-196/04	Förslag till avgörande av generaladvokaten i målet Cadbury Schweppes. [Generaladvokaten]
C-196/04	Cadbury Schweppes. [Mål C-196/04 Cadbury Scweppes]
C-524/04	Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation. [Mål C-524/04 Thin Claimants]
C-231/05	Oy AA. [Mål C-231/05 Oy AA]