



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Tommy Högh

Svenska CFC-reglers förenlighet med EU- rätten efter Cadbury Schweppes

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Per Nilsén

Termin: VT 2013

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Introduktion	7
1.2 Syfte och frågställning	8
1.3 Metod, material och forskningsläget	8
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Disposition	11
2 DEN SVENSKA CFC-BESKATTNINGENS TILLÄMPLIGHET	13
2.1 Inledning	13
2.2 Delägare	13
2.3 Lågbesktattade inkomster och undantag från beskattning	14
2.3.1 Huvudregel	14
2.3.2 Kompletteringsregler	15
2.3.2.1 39 a kap. 7 § IL	15
2.3.2.2 39 a kap. 7 a § IL	16
2.4 Bevisbördan i den nya kompletteringsregeln	16
2.5 Sammanfattning	18
3 EU-RÄTT	19
3.1 Inledning	19
3.2 Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt	19
3.3 Skatterättens ställning inom EU	20
3.4 Den fria rörligheten inom EU	21
3.5 Rättfärdigandet av nationell rätt	22
3.5.1 Principen om rule of reason	22
3.5.2 Godtagbar rättfärdigandegrund för CFC-beskattning	24

3.5.3	Cadbury Schweppes	25
3.5.3.1	Tvisten	25
3.5.3.2	Konsekvenser för svensk rätt	25
4	LAGTEKNISK JÄMFÖRELSE MED FINSK RÄTT	27
4.1	Inledning	27
4.2	Relevant ordalydelse	27
5	ANALYS	29
5.1	Inledning	29
5.2	Affärsmässigt motiverad verksamhet	29
5.3	Finlands implementering av Cadbury Schweppes	31
5.4	Bevisbördan	31
	BILAGA A	33
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	35
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	37

Summary

Most states in the world have rules that correspond to the Swedish CFC rules. The rules are intended to prevent national companies or individuals providing tax schemes with low-tax states and thus reduces or postpones the person's taxable income in that state.

When each member state within the EU/EEA is designing their own respective rules it is assumed that each state is taking full account of the supranational EU law. For CFC taxation part, this primarily means to take into account the ECJ rulings as direct taxation for the most part remains non-harmonized. A central judgment in this context is the judgment in Cadbury Schweppes, where the ECJ held that national CFC rules may only take aim at "wholly artificial arrangements", which forced Sweden to amend the legislation. This supplement does not follow the wording of the judgment and thus it is questionable whether a certain discrepancy has arisen between the Swedish law and EU law.

In order for the Swedish CFC rules to apply there must be a taxable subject in Sweden which is a partner with at least 25% of the voting rights or capital of a foreign legal entity with low taxed income. However, there are two exemptions to avoid CFC taxation that assumes that either the establishment is excluded in the white/gray list or the taxpayer is able to demonstrate that there is an "actual establishment" engaged in a "commercially motivated activity." The paper deals with the latter exemptions compatibility with EU law. The exemption has to some extent been designed differently than the ECJ ruled in Cadbury Schweppes. This may mean that the Swedish CFC rules are not expected to be proportional in a rule of reason test.

The conclusion of the essay implies that the legal situation around whether the Swedish CFC rules are compatible with EU law is questionable. This is partly due to the uncertainties surrounding the interpretation of "commercially motivated activity", partly because of the question of who

has the burden of proof in determining whether the exemption would apply or not.

The Finnish legislature, in contrast to the Swedish, has chosen to use ECJ's statement directly in its statutory text. This is probably a better option because it avoids the legal uncertainty to a large extent and the text of the law is more likely to be compatible with any future legal development of the ECJ.

Sammanfattning

De flesta stater i världen har i dag regler som motsvarar de svenska CFC-reglerna. Syftet med reglerna är att förhindra att nationella företag eller personer åstadkommer skatteupplägg med lågbeskattade stater och på så sätt minskar eller senarelägger skattesubjektets beskattningsbara inkomst i hemviststaten.

När varje medlemsstat inom EU/EES utformar sina respektive regler förutsätts respektive stat ta full hänsyn till den överstatliga EU-rätten. För CFC-beskattningens del handlar det främst om att hänsyn ska tas till EU-domstolens avgöranden eftersom den direkta beskattningen till största del förblir icke-harmoniserad. Ett viktigt avgörandet i sammanhanget är domen i Cadbury Schweppes, där EU-domstolen uttalade att nationella CFC-regler endast får ta sikte på ”rent konstlade upplägg”, vilket föranledde att Sverige tvingades göra tillägg i lagstiftningen. Detta tillägg följer inte ordalydelsen i domen och således kan det diskuteras om en viss discrepans har uppstått mellan den svenska rätten och EU-rätten.

För att de svenska CFC-reglerna ska bli tillämpliga krävs att ett skattesubjekt i Sverige är delägare med minst 25% av rösterna eller kapitalet i en utländsk juridisk person med lågbeskattad inkomst. Det finns dock två möjligheter att undgå CFC-beskattning som förutsätter att antingen undantas etableringen enligt den vit/gråa listan eller så ges den skattskyldige möjlighet att visa att det rör sig om en ”verklig etablering” som bedriver en ”affärsmässigt motiverad verksamhet”. I uppsatsen behandlas det senare undantagets förenlighet med EU-rätten. Undantaget har till viss del utformats annorlunda än vad EU-domstolen uttalat i Cadbury Schweppes. Detta kan medföra att de svenska CFC-reglerna inte bedöms vara proportionerliga vid ett rule of reason-test.

Uppsatsens analys resulterar i att rättsläget kring huruvida de svenska CFC-reglerna är förenliga med EU-rätten är tvivelaktigt. Detta dels på grund av oklarheterna kring tolkningen av ”affärsmässigt motiverad verksamhet”,

dels på grund av frågan om vem som har bevisbördan vid bedömningen av om undantagsregeln blir tillämplig eller inte.

Den finska lagstiftaren har, i motsats till den svenska, valt att använda sig direkt av EU-domstolens uttalande i sin lagtext. Detta är förmodligen ett bättre alternativ då rättsosäkerheten undanröjs till stor del och lagtexten kommer med större sannolikhet kunna vara förenlig med en eventuell framtida rättsutveckling av EU-domstolen.

Förord

Jag vill tacka Ted Johnson, Anders Svensson, Marcus Svensson, Jenny Hansson, Emelie Hansson och min handledare Per Nilsén för goda tips och råd. Ett tack går även ut till George, Hotell Sparta och T-dawg.

Lund den 26 maj 2013

Tommy Högh

Förkortningar

CFC	Controlled foreign company
ECJ	European Court of Justice
EEA	European Economic Area
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUF	Fördraget om den europeiska unionen
FEUF	Fördraget om den europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
SvSkt	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Introduktion

De svenska CFC-reglerna tillkom 1990 och återfinns sedan 2003 i 39 a kap. inkomstskattelagen.¹ Reglerna är starkt influerade av liknande amerikanska regler och avser att förhindra eller försvåra för svenska skattesubjekt att åstadkomma skatteupplägg som genom specifika transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer minskar eller senarelägger skattesubjektets beskattningsbara inkomst i Sverige.² Detta uppnås genom att den svenska delägaren beskattas löpande för den utländska juridiska personens överskott motsvarande sin ägarandel utan hänsyn till om överskottet faktiskt utdelats. Således frångås den annars vedertagna huvudprincipen inom svensk internationell skatterätt som innebär att delägare i utländska juridiska personer beskattas först efter att vinsten tagits hem till Sverige genom t.ex. avyttring av andelar eller utdelning.³

Reglerna träffar inte bara ägare till företag i de klassiska skatteparadisen utan det förekommer även att utländska juridiska personer inom EU/EES blir föremål för CFC-beskattnings. EU-domstolen har avgjort frågan om de brittiska CFC-reglerna är förenliga med EU-rätten i domen Cadbury Schweppes⁴ där svaret blev nekande. Inte desto mindre kan de nämnda reglerna rättfärdigas under vissa av domstolen givna omständigheter och således accepteras. Sammantaget slog EU-domstolen fast att CFC-regler endast får ta sikte på rent konstlade upplägg. Att notera i sammanhanget är att etableringsfriheten inom EU inte innebär ett direkt krav på en allmän faktisk etableringsfrihet utan det syftar snarare till att förutsättningarna att

¹ SFS 2003:1086.

² Prop. 2007/08:16.

³ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 185-186; Barenfeld & Persson Österman, De nya CFC-reglerna – en kommentar, SvSkt 2008:2 s. 115.

⁴ C-196/04 Cadbury Schweppes Ltd mot Commissioners of Inland Revenue.

etablera företag ska vara lika oavsett om företagaren är medborgare i aktuellt land eller inte.⁵

Den svenska lagstiftaren insåg att Cadbury Schweppes medfört att de svenska CFC-reglerna var för långtgående och således gjordes ett tillägg i 39 a kap. IL. Tillägget avviker av olika anledningar från ordalydelsen i domen och det leder till frågan om de svenska reglerna faktiskt uppfyller de krav som EU-domstolen ställer upp.

1.2 Syfte och frågeställning

Denna uppsats avser att utreda de svenska CFC-reglernas förenlighet med EU-rätten efter EU-domstolens avgörande i Cadbury Schweppes. Detta innebär att huvudfrågan är om de svenska CFC-reglerna direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt hindrar eller avhåller företag, i strid med EU-rätten, från att etablera sig i vissa länder. Det är dock endast ändringar som uppkommit i lagtext på grund av domen som kommer att undersökas tillsammans med frågan om bevisbördan som uppstått. Uppsatsen innehåller även en mindre komparativ undersökning av de finska CFC-reglerna för att jämföra hur Finland utformat sin lagtext efter domen.

Vid en närmare jämförelse av Cadbury Schweppes och den svenska lagtext som utformades därefter kan man argumentera för att viss diskrepans uppstått trots att den svenska lagstiftarens huvudsyfte var att implementera EU-rätten och klargöra rättsläget. Min avsikt är att undersöka hur denna eventuella diskrepans påverkar de svenska CFC-reglernas möjligheter att accepteras av EU-domstolen vid en framtida prövning.

1.3 Metod, material och forskningsläget

Uppsatsen innehåller en deskriptiv, en komparativ och en analytisk del vilket medför att olika infallsvinklar används i respektive del. Uppsatsen

⁵ Pelin, Internationell skatterätt, s. 136.

skrivs med hjälp av sedvanlig juridisk metod⁶ och rättskällorna värderas enligt den i Sverige allmänt vedertagna rättskälleläran⁷ med undantag för att EU-domstolens praxis värderas högre än svenska lagar och dess förarbeten. Anledningen till detta är att EU-domstolens rättspraxis har en betydande roll för frågeställningen och har direkt påverkat hur de nationella reglerna på området har utformats. Vid konflikt mellan nationell lag och EU-praxis ska således nationell rätt ge vika.⁸ Detta innebär att hierarkin står enligt följande: EU-domstolens praxis, författning, förarbeten, nationell praxis och doktrin.⁹

Ämnet som behandlas i uppsatsen är som nämnts starkt präglad av EU-rätt. Med anledning därav måste EU-rätten i dess helhet hela tiden beaktas i förhållande till svensk rätt på grund av dess karaktär av överstatligt rättssystem. Således får, av ovan nämnda skäl, praxis från EU-domstolen avgörande betydelse i uppsatsen. Även EUF, FEUF och EU-rättslig doktrin är av betydelse för ämnet och beaktas löpande.

Problemformuleringen innehåller frågan om de svenska CFC-reglerna direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt hindrar eller avhåller företag att etablera sig i vissa länder och således strider mot etableringsfriheten. Med största sannolikhet besvaras denna fråga jakande av EU-domstolen och följdfrågan blir om de svenska reglerna kan rättfärdigas. Min ambition är att göra en mindre prognos för hur EU-domstolen skulle bedöma den svenska rätten.¹⁰

⁶ Även kallad rättsdogmatisk metod.

⁷ Dahlman, Rätt och rättfärdigande, s. 23-24. Rättskälleläran är de facto en hierarkisk uppräkningsregeln. För en vidare utveckling av erkänningsregeln se t.ex. Hart, *The Concept of Law*, s. 103.

⁸ EU-rätten får alltid företräde framför alla former av nationell rätt, se Bernitz & Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 77-78 och även mål C-6/64 *Costa mot ENEL* och mål C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide*. I sammanhanget kan noteras att alla medlemsstater frivilligt erkänt EU-rättens företräde i Lissabonfördragets slutakt, förklaring 17 och i samband med detta har Sverige i RF infört en suveränitetsöverlåtelse.

⁹ Dahlman, Rätt och rättfärdigande, s. 21-22.

¹⁰ Jämför avsnittet om prognosteorin i Dahlman, Rätt och rättfärdigande, s. 20-21. För vidare läsning på området hänvisas till teorins främste förespråkare Alf Ross.

Problemen som behandlas i uppsatsen är relativt ouppmärksammade i doktrin men har bland annat diskuterats i ett antal juridiska artiklar. Av förklarliga skäl är det vanligare att skatterätt diskuteras i artiklar och dylikt än i mer omfattande verk främst på grund av skatterättens kontinuerliga föränderlighet. Artiklar ger ofta ett brett perspektiv på området då de intar en mängd olika ståndpunkter, men för att ytterligare bredda perspektivet används förarbeten och så långt möjligt annan mer omfattande litteratur.

Komparativa studier av olika länders nationella rätt kan i många fall bli problematiskt. Finsk rätt lämpar sig dock bra för uppsatsens syfte eftersom Finland officiellt ger ut sina lagar även på svenska, vilket medför att en direkt jämförelse av ordalydelsen kan göras utan översättning. Ordalydelsen är av särskild vikt för frågeställningen men läsaren bör ha i åtanke att samma ord i olika rättssystem i vissa fall kan ha olika innebörd.¹¹

1.4 Avgränsningar

Fokus ligger på de områden inom CFC-beskattningen som potentiellt är oförenliga med EU-rätten. Därför finns ingen anledning att göra en uttömmande beskrivning och analys av de svenska materiella reglerna. För förståelsens skull ska dock en mera övergripande beskrivning ges av aktuella¹² svenska regler.

Storbritannien har nyligen reviderat sina CFC-regler och det hade varit intressant att göra en djupare analys av dessa eftersom de tidigare reglerna behandlas i Cadbury Schweppes, men tyvärr är det för omfattande för denna uppsats.

De finska reglerna behandlas endast övergripande med främsta syftet att undersöka hur de lagstiftningstekniskt implementerat undantaget som kommer av Cadbury Schweppes-målet i finsk rätt. Bevisbördan i finsk rätt kommer dock inte att utredas på grund av platsbrist.

¹¹ För ett mer utvecklat resonemang se t.ex. Bogdan, *Concise Introduction to Comparative Law*, s. 46-50.

¹² Uppsatsen saknar historiskt perspektiv vilket medför att endast i dag gällande regler är intressanta i sammanhanget.

Vad gäller rättfärdigandegrunder med stöd av FEUF kommer dessa inte att behandlas i uppsatsen då endast rättfärdigande enligt principen om rule of reason, d.v.s. enligt EU-domstolens praxis, är relevant för min frågeställning.

Uppsatsen kommer inte i något avseende behandla relationer mellan Sverige och land utanför EU eftersom detta faller utanför syftet. Inte heller CFC-beskattnings vid rederiverksamhet, som är särreglerat, kommer att beaktas. Till sist utsluts de svenska reglernas synergi med de olika skatteavtal som Sverige ingått.

1.5 Disposition

Inledningsvis behandlas gällande svenska CFC-regler i avsnitt två. Där får läsaren en översikt över hur reglerna är uppbyggda samt belyser vilka ändringar som tillkommit av Cadbury Schweppes-domen. Det ska betonas att inga anspråk görs på att genomföra en heltäckande genomgång av reglerna utan endast utvalda relevanta delar av den materiella rätten behandlas dels för att ge en god överblick, dels belysa var konflikterna med EU-rätten uppstår. Anledningen till att bevisbördan blir intressant att diskutera i min uppsats är att den är en direkt följd av den nya kompletteringsregeln. Beroende på var bevisbördan hamnar skulle man kunna tänka sig att detta i sig kan vara oförenligt med EU-rätten.

I avsnitt tre sker en genomgång av relevant EU-rätt där främst den fördragsstadgade etableringsfriheten utreds i förhållande till CFC-lagstiftningen. Det tredje avsnittet innehåller även ett referat av Cadbury Schweppes-domen och en kort genomgång av vilka rättfärdigandegrunder som kan bli aktuella när en nationell lagstiftning kan godtas trots att den strider mot någon av unionens fyra friheter.

Den komparativa delen av uppsatsen är förlagd till avsnitt fyra. En relativt översiktlig jämförelse av svenska och finländska CFC-regler görs för att undersöka om Finland funnit någon annorlunda lagteknisk lösning för CFC-beskattnings än vad Sverige gjort.

Uppsatsen avslutas med en analytisk del under avsnitt fem. Där sammanfogas problemen från de föregående avsnitten och kommenteras.

2 Den svenska CFC- beskattningens tillämplighet

2.1 Inledning

Som nämnts i avsnitt 1.5 kommer inte en fullständig beskrivning av den materiella CFC-rätten göras eftersom det ligger utanför syftet med uppsatsen. De delar som redogörs för ligger antingen på kollisionskurs med EU-rätten eller så är de relevanta för att förstå sammanhanget med uppsatsen. Inledningsvis ska noteras att i svensk skatterätt tillämpas legalitetsprincipen, vilket innebär ett föreskriftskrav, analogiförbud, retroaktivitetsförbud och bestämdhetskrav.¹³

2.2 Delägare

För att CFC-beskattning ska bli aktuellt fordras som huvudregel att en i Sverige obegränsat skattskyldig person¹⁴ äger eller kontrollerar andelar som motsvarar minst 25% av kapitalet eller rösterna i en utländsk juridisk person.¹⁵ Om andelarna ägs indirekt, t.ex. via ett svenskt aktiebolag, genomförs en beräkning där produkten av kapitalandelarna tillsammans blir den faktiska delägarens kapitalandel i den utländska juridiska person som är föremål för CFC-beskattning. Vad gäller röstandelar utgörs de av den lägsta röstandelen i kedjan. Således har begreppet delägare en särskild definition i 39 a kap. IL eftersom det inte uppställs ett faktiskt krav på ägande för att en person i vissa fall ska beskattas som delägare.

¹³ Hultqvist, Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån, SvSkt 2012:2, s. 127.

¹⁴ För de fall det handlar om en begränsat skattskyldig person i Sverige kan CFC-beskattning endast bli aktuellt om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige, se 39 a kap. 2 § 2st. IL.

¹⁵ Notera att vid beräkning av det skattegrundande överskottet är det endast delägarens andel av kapitalet som är av betydelse för beräkningen av hur stor del som ska påföras delägaren. Se Dahlberg, Internationell beskattning, s. 190 och 39 a kap. 13 § IL.

Kontroll av andelar definieras varken i lagtexten eller i propositionen¹⁶.

Regeringen framhåller dock att:

alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande omfattas. Det innebär att utöver den kontroll som ett direkt eller indirekt ägande [...] i allmänhet medför kan även andra former av faktiskt inflytande omfattas, t.ex. sådan kontroll som kan följa vid lån. Även det förhållandet att ett företag som äger aktier eller andelar i en juridisk person har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av olika avtalsförhållanden med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar omfattas.¹⁷

Således är det upp till domstolen att bedöma frågan i det individuella fallet och HFD har visst utrymme att utveckla praxis.

2.3 Lågbeskattade inkomster och undantag från beskattning

2.3.1 Huvudregel

En ytterligare förutsättning för att en delägare ska CFC-beskattas i Sverige är, utöver att personen är att anse som delägare enligt ovan, att nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen är lågbeskattad enligt 39 a kap. 5 § IL. Detta innebär att om den utländska juridiska personens nettoinkomst beskattas med en skattesats om mindre än 12,1% är inkomsten att se som lågbeskattad. Jämförelsetalet 12,1% är beroende av den svenska bolagsskatten, vilken i dag är 22%. Beräkningen utförs enligt följande: $0,22$ (den svenska bolagsskatten) $\times 0,55 = 0,121$.

Vid beräkning av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen görs en fiktiv beräkning enligt svenska regler med undantag för avsättningar till periodiseringsfond.

¹⁶ Prop. 2003/04:10.

¹⁷ Prop. 2003/04:10, s. 54.

2.3.2 Kompletteringsregler

Det finns numera två möjligheter att undgå CFC-besättning. Den första ges i 39 a kap. 7 § IL i den så kallade vit/gråa listan¹⁸ och den andra ges i 39 a kap. 7 a § IL där resultatet av lagstiftningsarbetet efter Cadbury Schweppes- domen återfinns.

2.3.2.1 39 a kap. 7 § IL

Den vit/gråa listan innebär att det finns ett antal möjligheter att undkomma CFC-besättning även om inkomsten i den utländska juridiska personen är lågbeskattad. Vad gäller delägarförhållanden i utländska juridiska personer inom EES är listan ett omfattande undantag från CFC-besättning då hela Europa är undantaget utom ett begränsat antal uppräknade stater. Detta medför att besättning inte aktualiseras för ett stort antal stater. Av de stater som inte undantas är CFC-besättning till största delen tillämpligt endast på bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet. Nämnade begrepp är i sin tur enligt 39 a kap. 7 § 2 st. begränsade till att endast omfatta koncernintern verksamhet enligt intressegemenskapsdefinitionen i 14 kap. 20 § IL.

Eftersom finansiell verksamhet inte definierats närmare i varken lagtext eller i bilaga 39 a har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat i RÅ 2008 ref. 11 att de finansiella inlagen ska vara av mer påtagligt slag. Domstolen hänvisar till förarbetsuttalanden och belyser att i allmänhet omfattas avkastning av kapital, kapitalvinster, utdelningar, royaltyinkomster, leasinginkomster och inkomster hänförliga till förvärv av förfallna fordringar¹⁹ är att anse som finansiell verksamhet. Listan är dock inte uttömmande och det är fortfarande diffust vad finansiell verksamhet innebär och vad som krävs för att det ska vara av mer påtagligt slag.

¹⁸ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 198-199. Benämns i lagtext som bilaga 39 a.

¹⁹ Se RÅ 2008 not. 59.

2.3.2.2 39 a kap. 7 a § IL

Den andra möjligheten att undgå CFC-beskattnings blir aktuell om inkomsten i den utländska juridiska personen är lågbeskattad men inte undantagen enligt den vit/gråa listan. Denna möjlighet finns endast för delägarförhållanden inom EES-området och innebär att en etablering som kan bli föremål för CFC-beskattnings kan undantas om det visas att det är fråga om en ”verklig etablering” som bedriver en ”affärsmässigt motiverad verksamhet”.

Paragrafens andra stycke innehåller tre punkter med objektiva omständigheter som vid bedömning enligt första stycket ska beaktas. Dessa behandlas vidare i samband med bevisbördan i avsnitt 2.4.

39 a kap. 7 a § IL infördes efter att EU-domstolen meddelat dom i mål C-196/04 Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue. Sammantaget fastslog domstolen att en nationell CFC-lagstiftning endast får vara ägnad åt att komma åt ”rent konstlade upplägg”. Domen behandlas vidare i avsnitt tre och kommenteras i avsnitt fem.

2.4 Bevisbördan i den nya kompletteringsregeln

Som berörts ovan är det nödvändigt att det visas att det handlar om en ”verklig etablering” som bedriver en ”affärsmässigt motiverad verksamhet”. I anslutning till detta uppstår frågan om skatteverket eller den enskilde har bevisbördan då detta inte regleras i lag.

39a kap. 7a § 2 st. IL ger viss vägledning vid bedömningen av rekvisiten ”verklig etablering” med ”affärsmässigt motiverad verksamhet” i form av tre punkter med objektiva rekvisit. I korthet innebär detta att vid bedömningen ska särskilt beaktas företagets lokaler, kompetens och personalens befogenheter i etableringslandet. Oberoende av dessa rekvisit, som lämpar sig väl för bedömning av vissa verksamhetsformer men inte för

andra, ska en helhetsbedömning göras i varje individuellt fall och således är punkterna i sig av mindre betydelse för denna uppsats.

Å ena sidan gäller som huvudregel i svensk rätt en allmänt vedertagen princip som innebär att den som har bäst möjligheter att frambringa bevisning om ett specifikt förhållande har bevisbördan för detta, vilket i nämnda fall torde vara delägaren. Å andra sidan har EU-domstolen i sin praxis uttalat att en presumptionsregel som medför en beskattningsmässig nackdel för den skattskyldige är oförenligt med EU-rätten²⁰. I sammanhanget är det av avgörande betydelse att notera att EU inte har kompetens att utforma nationell rätt inom förvaltningsprocessrätt, men om effekten av en förvaltningsprocessrättslig bestämmelse innebär att den fria rörligheten hindras ger detta kompetens för EU-domstolen att bedöma regeln som oförenlig med EU-rätten.²¹

Vid införandet av de nya CFC-reglerna fanns i lagförslaget stadgat att den skattskyldige skulle visa att en ”verklig etablering” som är ”affärsmässigt motiverad” förelåg. Förslaget fick mycket kritik där det uppmärksammades att i praktiken kommer en presumtion uppstå som innebär att alla aktuella företagsetableringar som träffas av reglerna inom EU är konstlade upplägg såvida inte den skattskyldige kan bevisa motsatsen.²² Lagrådet uttalade i sin tur att en uttrycklig reglering av bevisbördan var överflödigt då den skattskyldige har bevisbördan enligt allmänna principer eftersom denne har bäst förutsättningar att frambringa bevisning.²³ Även regelns undantagskaraktär skulle enligt propositionen tala för att bevisbördan åläggs den skattskyldige.²⁴

Vad som däremot talar emot att bevisbördan åläggs den enskilde är att CFC-regler fungerar som skydd mot skatteflykt och således påför den enskilde eller ett bolag en intäkt som i normalfallet inte skulle påförts. Även här finns

²⁰ Se C-55/98 Skatteministeriet mot Bent Vestergaard; Barenfeld & Persson Österman; De nya CFC-reglerna – en kommentar, SvSkt 2008:2 s. 115.

²¹ J.f.r. C-270/83 Kommissionen mot Frankrike.

²² Prop. 2007/08:16, s. 17.

²³ Prop. 2007/08:16, s. 6.

²⁴ Prop. 2007/08:16, s. 17-18.

en allmänt vedertagen princip som innebär att det är skatteverkets uppgift att bevisa om en intäkt ska beskattas eller inte, medan det är den enskildes uppgift att föra bevisning om denne yrkar avdrag.²⁵

2.5 Sammanfattning

När en svensk fysisk eller juridisk person etablerar ett bolag i annan medlemsstat avgör CFC-reglerna hur den framtida svenska beskattningen kommer att se ut. Om CFC-beskattning blir aktuellt ska inkomster i bolaget motsvarande delägarens andel av kapitalet beskattas i dennes inkomstslag näringsverksamhet. Det är tydligt att detta medför olika behandling beroende på var bolaget etablerats och således upprätthålls inte principen om etableringsfrihet²⁶. Sannolikt kommer även sveriges CFC-regler, i likhet med storbritanniens regler i Cadbury Schweppes, av EU-domstolen bedömas oförenliga med EU-rätten och således måste de kunna rättfärdigas²⁷. Frågan blir då om de svenska reglerna uppfyller kravet på proportionalitet enligt principen om rule of reason.²⁸ Som behandlats ovan uppstår även problem vad gäller vem som har bevisbördan för om en ”verklig etablering” som bedriver ”affärsmässigt motiverad verksamhet” föreligger. Rättsläget är oklart.

²⁵ Barenfeld & Persson Österman, De nya CFC-reglerna – en kommentar, SvSkt 2008:2 s. 114.

²⁶ Se avsnitt 3.4.

²⁷ Se avsnitt 3.5.2.

²⁸ Se avsnitt 3.5.1.

3 EU-rätt

3.1 Inledning

I denna del kommer relevant EU-rätt kort beskrivas för att tydliggöra problemformuleringen. Inledningsvis uppmärksammas EU-rättens absoluta företräde framför medlemsstaternas nationella rätt. Därefter redogörs för skatterättens ställning i förhållande till EU-rätten och EU-domstolens roll i sammanhanget ska beskrivas. Vidare kommer den fria rörligheten inom EU i allmänhet och etableringsfriheten i synnerhet att behandlas.

3.2 Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt

Under lång tid löstes normkonflikter mellan nationell rätt och EU-rätt i EU-domstolens praxis, bland annat i Van Gend & Loos²⁹, Costa mot ENEL³⁰, Internationale Handelsgesellschaft³¹ och Avoir Fiscal³².

I Van Gend & Loos slog domstolen fast att EU-rätten utgör en egen rättsordning och genom respektive stats medlemskap har denne begränsat eller av sagt sig sin suveränitet på vissa rättsområden. I Costa mot ENEL och Internationale Handelsgesellschaft konstaterar domstolen att EU-rätten har ett absolut företräde framför nationell lagstiftning. Vidare uttalade domstolen i Avoir Fiscal dels att nationell skattelagstiftning som hindrar någon av EU-rättens fyra friheter kan undanröjas med stöd av EU-fördraget, dels att medlemsstaterna trots detta har kvar sin suveräna befogenhet vad gäller lagstiftning angående direkta skatter.³³ Det innebär alltså att domstolen tolkar fördragen teleologiskt för att på så sätt kunna påverka de direkta skatterna.

²⁹ C-26/62 Van Gend & Loos mot Nederländerna.

³⁰ C-6/64 Costa mot ENEL.

³¹ C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide.

³² C-270/83 Kommissionen mot Frankrike.

³³ För svensk del se t.ex. RÅ 2000 ref. 40 och RÅ 2009 ref. 33 där Regeringsrätten, numera Högsta förvaltningsdomstolen, åsidosatte svensk lagstiftning med stöd av EU-rätten.

I samband med Lissabonfördraget kodifierades EU-rättens absoluta företräde framför nationell lagstiftning i förklaring 17 i slutakten för Lissabonfördraget. Förklaringen innebär inte att något nytt tillförts till EU-rätten utan är snarare en markering av att ovan nämnda avgöranden fortfarande står fast även om det kan tyckas mer naturligt att principen om EU-rättens företräde borde infogats i EU-fördraget.

3.3 Skatterättens ställning inom EU

Det pågår en ständig konflikt mellan medlemsstaternas intresse av att behålla sin nationella skattesuveränitet och EU:s behov av harmonisering och samordning för att en effektiv ekonomisk integration ska kunna uppnås.³⁴ Harmonisering av direkta skatter finns inte specifikt reglerat i någon fördragsartikel vilket medför att harmonisering måste ske genom den allmänna harmoniseringsartikeln, artikel 115 FEUF. I praktiken innebär ovan sagda att varje steg i harmonisering av direkta skatter kräver enhällighet mellan alla medlemsstater och det förklarar varför den direkta beskattningen fortfarande är relativt icke-harmoniserad och varför det råder stor brist på direktiv.³⁵ Vad gäller indirekta skatter har harmoniseringen kommit betydligt längre.³⁶

Trots svårigheterna att harmonisera direkta skatter finns i FEUF kap. 2 art. 110-111 två bestämmelser som avser just direkta skatter. Artikel 110 stadgar att medlemsstaternas nationella skattelagstiftning inte får medföra att hinder uppstår för den fria rörligheten för varor och artikel 111 handlar om vissa fall av återbetalning av interna skatter. Det finns även ett fåtal direktiv på den direkta beskattningens område, bland annat moder-dotterbolagsdirektivet³⁷.

CFC-beskattning är en direkt skatt och de nationella bestämmelserna på området har inte harmoniserats fullt ut varken genom EU:s primärrätt eller

³⁴ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s. 301.

³⁵ Lodin m.fl. Inkomstskatt, s. 665-666.

³⁶ Se t.ex. mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Indirekta skatter är dock inte helt konfliktfria, se C-464/02 Kommissionen mot Danmark.

³⁷ Rådets direktiv 90/435/EEG.

sekundärrätt.³⁸ Däremot kan reglernas förenlighet med EU-rätten prövas av EU-domstolen genom teleologisk tolkning av fördragen, vilket är fallet i bland annat målet Cadbury Schweppes.

EU-domstolens förhandsavgöranden är formellt sett bindande endast för den medlemsstats domstol som anhängiggjort tvisten. I praktiken fungerar dock förhandsavgörandena prejudicerande inom hela EU och således förklaras varför Cadbury Schweppes-domen fått stark inverkan även på svensk skatterätt.³⁹ Slutligen bör uppmärksammas att EU-domstolen aldrig avgör sakfrågan i en specifik skattetvist utan tar endast ställning till de nationella reglernas förenlighet med EU-rätten.

3.4 Den fria rörligheten inom EU

Den fria rörligheten består i huvudsak av fyra friheter; fri rörlighet för kapital⁴⁰, personer⁴¹, tjänster⁴² och varor⁴³. Utöver detta behandlas ofta etableringsfriheten⁴⁴ som en femte frihet. Etableringsfriheten innebär en rättighet att etablera ekonomisk verksamhet i annat medlemsland.⁴⁵ Dessa bestämmelser har direkt effekt, vilket betyder att de kan åberopas i nationell domstol.

EU-domstolen har i flertalet fall markerat vikten av att den fria rörligheten upprätthålls och att den är en fundamental rättighet inom unionen. Således tolkar domstolen i regel den fria rörligheten extensivt medan begränsningar av den tolkas restriktivt.⁴⁶ Enligt artikel 26 FEUF ska hinder som begränsar

³⁸ Rådet har dock uppmärksammat problemet med medlemsstaternas skilda CFC-beskattnings och utarbetat resolution 2010/C 156/01 vilket kan tyda på att man arbetar för en harmonisering.

³⁹ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 667.

⁴⁰ Artikel 63 FEUF.

⁴¹ Artikel 45 FEUF.

⁴² Artikel 56 FEUF.

⁴³ Avdelning 2 FEUF.

⁴⁴ Artikel 49 FEUF.

⁴⁵ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s. 23-24; Ståhl m.fl., EU-skatterätt, s. 101.

⁴⁶ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s. 313.

den fria rörligheten avskaffas och av EU-domstolens praxis framgår att detta gäller även skatteregler som fungerar hindrande eller diskriminerande.⁴⁷

En relevant princip i sammanhanget är likabehandlingsprincipen i artikel 18.1 FEUF som innebär att diskriminering som grundas på nationalitet är förbjudet. Detta diskrimineringsförbud gäller både för medborgare och företag från andra EU-länder.⁴⁸ EU-domstolen har definierat att diskriminering föreligger om jämförbara situationer behandlas olika eller ojämförbara situationer behandlas lika.⁴⁹

Etableringsfriheten innebär en principiell rättighet att fritt etablera verksamhet inom EU oavsett om det sker genom dotterbolag, nystartad verksamhet eller dylikt. I praktiken betyder det dock att inhemska och utländska subjekt ska behandlas lika av den nationella lagstiftningen.⁵⁰

När etableringsfriheten kränks uppstår i regel antingen en så kallad utelåsningseffekt eller inlåsningsseffekt. Den förstnämnda innebär att den medlemsstat som är föremål för nyetablering har regler som försvårar för fysiska eller juridiska personer med ursprung i annan medlemsstat att etablera sig där. Den sistnämnda innebär att den medlemsstat som den fysiska eller juridiska personen härrör från har regler som försvårar etablering i andra medlemsstater. Det handlar alltså om hinder antingen i verksamhetsstaten eller i hemstaten och båda former är förbjudna.⁵¹ I CFC-sammanhang är det i regel fråga om hinder i hemstaten.

3.5 Rättfärdigandet av nationell rätt

3.5.1 Principen om rule of reason

När en nationell skatterätsbestämmelse potentiellt står i strid med EU-rätten och den inte kan rättfärdigas med hänvisning till artikel 65 FEUF har EU-

⁴⁷ Ståhl, Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor, SvSkt 2001:8 s. 739.

⁴⁸ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder, s. 24.

⁴⁹ Ståhl m.fl., EU-skatteätt, s. 103.

⁵⁰ Se artikel 49 2st. FEUF.

⁵¹ Ståhl m.fl., EU-skatteätt, s. 103, 134.

domstolen utvecklat principen om rule of reason. Principen har sin grund i målen Dassonville⁵² och Cassis de Dijon⁵³ och förtydligades ytterligare i målet Gebhard⁵⁴. Sammanfattningsvis består principen numera av fyra förutsättningar som de nationella EU-rättsstridiga reglerna måste uppfylla för att kunna rättfärdigas:⁵⁵

- i. de ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
- ii. de ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
- iii. de ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och
- iv. de ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Första punkten innebär att öppet diskriminerande skatteregler aldrig kan godtas såvida reglerna inte har uttryckligt stöd i EU-fördragen.⁵⁶ Öppen diskriminering innebär att en eller flera staters medborgare diskrimineras direkt i lagtext. Regler av detta slag har underkänts i ett antal rättsfall, se t.ex. Kommissionen mot Spanien⁵⁷, där endast vinster från spanska lotterier var skattefria. Dolt diskriminerande skatteregler innebär att en eller flera staters medborgare diskrimineras genom att en neutral skatteregel ger effekten att någon diskrimineras. Detta kan däremot i vissa fall godtas med hänvisning till principen om rule of reason.⁵⁸

Den andra punkten kräver ett viktigt nationellt intresse som ska väga tyngre än upprätthållandet av den fria rörligheten. För att intresset ska kunna

⁵² C-8/74 Procureur du Roi mot Benoît et Gustave Dassonville.

⁵³ C-120/78 Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein.

⁵⁴ C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano.

⁵⁵ Gebhard p. 37.

⁵⁶ Det gäller alltså allmän ordning, säkerhet och hälsa. Se Ståhl m.fl., EU-skatterätt, s. 150 och C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio.

⁵⁷ C-153/08 Kommissionen mot Spanien.

⁵⁸ Jfr. Cadbury Schweppes där Storbritanniens CFC-regler ansågs dolt diskriminerande.

godtas krävs även att den nationella regeln är proportionerlig och ändamålsenlig enligt tredje och fjärde punkterna.⁵⁹

3.5.2 Godtagbar rättfärdigandegrund för CFC-beskattning

Rättfärdigande grunder som EU-domstolen godtagit i olika fall är hindrande av skatteflykt⁶⁰, upprätthållandet av en effektiv skatteuppbörd och skattekontroll, bevarandet av skattesystemets inre sammanhang, territorialitetsprincipen, behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten och risken att förluster beaktas två gånger.⁶¹ EU-domstolen gör således en bedömning av rättfärdigande grunden i enlighet med ovan nämnda princip om rule of reason.⁶² I det följande kommer endast rättfärdigande grunden hindrande av skatteflykt behandlas djupare då den är starkast kopplad till CFC-beskattning.

För att hindrande av skatteflykt ska kunna godtas som ensam rättfärdigande grund krävs alltid att den nationella regleringen endast tar sikte på rent konstlade upplägg.⁶³ Domstolen utvecklade uttrycket ”rent konstlat upplägg” i Cadbury Schweppes och Thin Cap Group Litigation⁶⁴.

Det ska slutligen poängteras att EU-domstolen i vissa fall efter Marks & Spencer⁶⁵ hänvisar till flera rättfärdigande grunder i samma dom. Detta gör domen svårtolkad eftersom det då blir svårt att värdera varje rättfärdigande grund för sig. Vissa rättfärdigande grunder har även stora

⁵⁹ Ståhl m.fl., EU-skatterätt, s. 150.

⁶⁰ Det kan diskuteras om det finns en självständig rättfärdigande grund som innebär motverkan skatteundandragande eller om denna ingår i rättfärdigande grunden hindrande av skatteflykt. Rättsläget är oklart. Se Dahlberg, Internationell beskattning, s. 372-373.

⁶¹ Ståhl m.fl., EU-skatterätt, s. 152-168.

⁶² Ståhl m.fl., EU-skatterätt, s. 150.

⁶³ Ståhl m.fl., EU-skatterätt, s. 153. Se vidare avsnitt 3.5.3.

⁶⁴ C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue.

⁶⁵ C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey.

likheter, t.ex. territorialitetsprincipen och bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten.⁶⁶

3.5.3 Cadbury Schweppes

3.5.3.1 Tvisten

Frågan i fallet är om bolaget Cadbury Schweppes Overseas Ltd ska CFC-beskattas för vinsten som bolaget Cadbury Schweppes Treasury International, som är ett dotterbolag inom Cadbury Schweppes-koncernen etablerat på Irland, genererade 1996. För att avgöra detta måste EU-domstolen ta ställning till om Storbritanniens CFC-regler är förenliga med EU-rätten och, om så inte är fallet, om reglerna kan rättfärdigas.

Domstolen klargör att Storbritanniens CFC-regler visserligen strider mot etableringsfriheten men att reglerna kan rättfärdigas med hänvisning till rättfärdigande grunden hindrande av skatteflykt. Som nämnts i avsnitt 3.5.2 konstaterar domstolen att rättfärdigandet förutsätter att de nationella reglerna endast tar sikte på rent konstlade upplägg. I korthet innebär detta att etableringar endast får beskattas om de inte har någon ekonomisk förankring⁶⁷ i etableringsstaten och avsikten med etableringen är att få skattemässiga fördelar. Det rör sig alltså om ett objektiva och ett subjektiva rekvisit. Således kan CFC-beskattnings inte ske om etableringen har en ekonomisk förankring i etableringsstaten oavsett om det enda syftet med etableringen är att uppnå skattemässiga fördelar.⁶⁸

3.5.3.2 Konsekvenser för svensk rätt

Efter att dom avkunnats i Cadbury Schweppes insåg den svenska lagstiftaren att de svenska CFC-reglerna troligtvis inte var förenliga med EU-rätten. Detta medförde att kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 a § IL

⁶⁶ Ståhl m.fl., EU-skatte rätt, s. 152.

⁶⁷ Observera dock problematiken i ordalydelsen i 39a kap. 7 a § IL och uppsatsens frågeställning.

⁶⁸ Ståhl m.fl., EU-skatte rätt, s. 153; Dahlberg, Internationell beskattning, s. 210-211.

infördes.⁶⁹ Som nämnts i avsnitt 1.1 avviker ordalydelsen i svensk rätt med ordalydelsen i fallet, vilket kan skapa problem om de svenska skattereglerna tolkas textuellt. Anledningen till att den svenska lagstiftaren valde att frångå ordalydelsen i domen var för att upprätthålla en kongruent terminologi inom den svenska skatterätten men det är oklart om svensk rätt numera är oproportionerliga i förhållande till vad EU-domstolen yttrade i Cadbury Schweppes.

För att helt undvika problematiken borde den svenska lagstiftaren använt samma ord som i domen, d.v.s. ”en verklig etablering som bedriver faktisk ekonomisk verksamhet”.⁷⁰ Istället används orden ”en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs”.⁷¹ Detta skulle kunna läsas som att skatteverket har möjlighet att ifrågasätta de företagsekonomiska besluten och lönsamheten i en etablering. Att så skulle vara fallet ter sig dock ytterst tveksamt då detta är frågor för ägarna och företagsledningen att lösa.⁷²

Lagrådet uppmärksammade nämnda problematik och anförde i sitt yttrande att de svenska CFC-reglerna innehåller betydligt strängare krav än vad EU-domstolen ställer upp i domen. Istället föreslogs, i linje med flertalet remissuttalanden, att den svenska lagstiftaren bör använda samma terminologi som i domen.⁷³

Regeringen uttalade i sin tur att förekomsten av affärsmässiga motiv är det som skiljer en ”verklig etablering” från ett ”rent konstlat upplägg”.⁷⁴ Som framgår ovan är det inte givet att så är fallet, men vid en framtida prövning kommer svensk domstol sannolikt att tolka ordalydelsen EU-konformt och förhoppningsvis undanröja den oklarhet som i nuläget råder.⁷⁵

⁶⁹ Se avsnitt 2.3.2.2.

⁷⁰ C-196/04 Cadbury Schweppes Ltd mot Commissioners of Inland Revenue p. 66.

⁷¹ 39 a kap. 7 a § 1 st. IL.

⁷² Barenfeld & Persson Österman, De nya CFC-reglerna – en kommentar, SvSkt 2008:2 s. 109-110.

⁷³ Prop. 2007/08:16, s. 18-19, 41.

⁷⁴ Prop 2007/08:16, s. 19.

⁷⁵ Barenfeld & Persson Österman, De nya CFC-reglerna – en kommentar, SvSkt 2008:2 s. 110.

4 Lagteknisk jämförelse med finsk rätt

4.1 Inledning

Syftet med detta korta komparativa avsnitt är att jämföra ordalydelsen i den finländska lagstiftning som tillkom efter Cadbury Schweppes-domen med motsvarande svensk lagstiftning, d.v.s. 39 a kap. 7 a § IL. Lagtexten finns återgiven i bilaga A.

4.2 Relevant ordalydelse

För svenskt vidkommande är den relevanta ordalydelsen ”verklig etablering från vilken en ”affärsmässigt motiverad verksamhet” bedrivs”.⁷⁶

Motsvarande mening i finsk rätt lyder ”samfundet faktiskt har etablerat sig i hemviststaten och de facto bedriver ekonomisk verksamhet där”.⁷⁷

Som framgår har den finländska lagstiftaren valt att i stort sett använda sig av samma ordalydelse som EU-domstolen formulerat i Cadbury Schweppes. Till skillnad från Sverige kan också noteras att den finska lagstiftaren valt att inte längre i lagtext exemplifiera några objektiva grunder för bedömningen motsvarande 39 a kap. 7 a § 2 st. IL.⁷⁸

”Verklig etablering” och ”faktisk etablering” torde ha i princip samma innebörd. Skillnaden ligger i ”affärsmässigt motiverad verksamhet” kontra ”ekonomisk verksamhet”. Som konstaterats i avsnitt 3.5.3.2 är det ett rimligt antagande att det svenska undantaget potentiellt omfattar färre etableringar än vad EU-domstolen avsett i Cadbury Schweppes. Finland har i sin tur utformat sin lagtext i likhet med domen och således finns det en grundad

⁷⁶ 39 a kap. 7 a § IL.

⁷⁷ 2 a § lag om beskattning av delägare i utländska bassamfund, 16.12.1994/1217.

⁷⁸ L 187/2013.

anledning att anta att den finska rätten potentiellt står sig bättre än den svenska i ett EU-perspektiv.

5 Analys

5.1 Inledning

Medlemsstaternas suveränitet på den indirekta beskattningsrättens områden har successivt begränsats i takt med EU:s harmoniseringsambitioner. Vidare har den direkta beskattningsrätten påverkats på så sätt att även om EU inte utför några direktiv på området så förutsätts den nationella lagstiftaren hela tiden ta hänsyn till den fria rörligheten vid utformandet av nationell rätt.

Den fria rörligheten på beskattningsrättens område utvecklas löpande i EU-domstolens domar och således får domstolens praxis stark påverkan på hur medlemsstaterna utformar sin nationella beskattningsrätt. Ett typexempel på detta är CFC-lagstiftningen eftersom den rör gränsöverskridande situationer vilket direkt påverkar den fria rörligheten inom EU.

För CFC-beskattningens del finns det som tidigare påpekats ingen direktivbaserad harmonisering utan de enda riktlinjerna medlemsstaterna har vid utformandet av nationella CFC-regler är, utöver mer allmänna principer om fri rörlighet, domen i Cadbury Schweppes. Domen är relativt okomplicerad vilket torde medföra att medlemsstaterna utan större problem kan implementera resultatet av domen i sina respektive nationella rättsordningar. Trots detta har Sverige valt att omformulera domstolens ord vilket kan ha medfört att en diskrepans uppstått mellan svensk nationell rätt och EU-rätt. Enligt mig har den svenska lagstiftaren på grund av detta skapat oklarheter i rättsläget som hade kunnat undvikas.

5.2 Affärsmässigt motiverad verksamhet

”Affärsmässigt motiverad verksamhet”, tolkat i dess textuella lydelse, kan tänkas innehålla krav på att verksamheten ska vara ekonomiskt lönsam eller på annat sätt ekonomiskt motiverad. Således utesluts t.ex. alla former av benefika inslag i en verksamhet från undantagsregeln i 39 a 7 a § IL oberoende av om etableringen bedöms vara ett ”rent konstlat upplägg”.

Eftersom huvudfrågan är om det handlar om ett ”rent konstlat upplägg” ska den svenska skattemyndigheten inte kunna ifrågasätta de rent företagsekonomiska beslut som ligger bakom etableringen.

Som framgår av Barenfelds och Persson Östermans artikel ska det dock framhävas att det i huvudsak blir aktuellt med CFC-beskattning inom EES vid koncernintern bank- och finansieringsverksamhet. Detta medför att antalet situationer när CFC-lagstiftningen blir aktuell inom EES minskar drastiskt och således uppstår sällan problem med vår nu gällande lagstiftning. Oaktat detta existerar fortfarande problemet vad gäller ”affärsmässigt motiverad verksamhet” och ett behov av klargörande från HFD föreligger huruvida det ska läsas som ”faktisk ekonomisk verksamhet”. Svaret kommer med all sannolikhet bli att så är fallet eftersom en textuell tolkning skulle medföra att reglerna strider mot EU-rätten och således inte ska tillämpas.

EU-domstolen har i sin praxis utvecklat en extensiv syn på den fria rörligheten och en restriktiv syn på rättfärdigandet av nationella regler som hindrar den fria rörligheten. Detta innebär att domstolen inte godtar systematiska hänvisningar till en eller flera rättfärdigande grunder när en medlemsstat vill rättfärdiga sin nationella rätt utan att en grundlig utredning görs där en avvägning mellan det nationella intresset av att rättfärdiga sina regler ställs mot unionens intresse av en harmoniserad fri rörlighet.

Eftersom det finns en del oklarheter angående Sveriges CFC-regler tror jag att EU-domstolen skulle underkänna reglerna så som de ser ut idag, främst på grund av bristen på vägledning i svensk rättspraxis. Skulle däremot HFD i framtida praxis tolka ordalydelsen så som ovan nämnts, d.v.s. som ”faktisk ekonomisk verksamhet”, trots att lagtexten stadgar ”affärsmässigt motiverad verksamhet”, kanske utgången skulle bli annorlunda. Oavsett är det en stor rättsosäkerhet och brist på förutsägbarhet att behålla aktuell ordalydelse i ett rättsområde där man i huvudsak tolkar lagtext enligt dess textuella lydelse eftersom jag misstänker att de svenska reglerna faller på proportionaliteten på grund av detta.

5.3 Finlands implementering av Cadbury Schweppes

Den primära avsikten med det korta komparativa avsnittet är som sagt att undersöka hur den finska lagstiftaren rent lagtekniskt implementerat Cadbury Schweppes i sin CFC-lagstiftning. Lagstiftaren har i stort sett använt sig av den direkta ordalydelsen från domen och således har Finland undvikit problematiken som uppstått i Sverige. Finland har även förebyggt framtida problem, om EU-domstolen utvecklar sin praxis vidare, vad gäller ”rent konstlat upplägg”, medan för svenskt vidkommande kan det eventuellt uppkomma än större diskrepans vid en framtida praxisutveckling.

5.4 Bevisbördan

Vad gäller bevisbördans placering vid bedömningen av om en ”affärsmässigt motiverad verksamhet” föreligger uppstår en konflikt mellan olika rättsregler och principer. Lagrådet uttalade i 2008 års proposition att bevisbördan ligger på den enskilde. Enligt min mening är detta ett missvisande uttalande från Lagrådets sida främst på grund av EU-domstolens stadgande i tidigare praxis att en presumptionsregel som medför en beskattningsmässig nackdel för den skattskyldige är oförenligt med EU-rätten. Även den allmänt vedertagna principen om skatteverkets bevisbörda vid beskattning av intäkter och den enskildes bevisbörda vid yrkade avdrag talar emot Lagrådets yttrande.

Att få bevisbördan i denna situation är olyckligt både för den enskilde och för skatteverket. Om å ena sidan den enskilde har bevisbördan kommer denne konstant behöva ha material tillgängligt för att styrka sin del. Detta är något som inhemska bolag inte behöver ta någon hänsyn till. Om å andra sidan skatteverket har bevisbördan kommer stora resurser krävas för att utreda den berörda etableringens omfattning.

Sammantaget är det en tung bevisbörda att bära. Men bevisbördan måste hamna hos någon part och därför anser jag att skatteverket, d.v.s. det

offentliga, bör vara den som för bevisning. Främst på grund av att det skulle kunna vara oförenligt med EU-rätten att lägga bevisbördan på den enskilde. Även om EU inte har kompetens att utforma nationell förvaltningsprocessrätt, d.v.s. bland annat frågor om bevisbörda, kan effekten av de nationella lagarna strida mot EU-rätten och således får EU kompetens på området. Det kan också anses diskriminerande och orimligt tungt att kräva av den enskilde att denne ska ha relevanta handlingar tillgängliga som kan krävas vid bevisföringen. Det är endast etableringar i ett fåtal länder inom EES som träffas av reglerna och således medför det svårigheter för dessa etableringar som inte uppstår för etableringar i stater som är undantagna CFC-beskattning. Kravet skulle i sin tur även kunna påverka de företagsekonomiska besluten i det enskilda företaget.

Således handlar det om en avvägning där skatteverkets resurser ställs mot den enskildes intresse av att behandlas så likt som möjligt med enskilda som inte träffas av CFC-reglerna. Jag har svårt att se att vikten av att spara resurser för skatteverket väger tyngre än den enskildes intressen.

En lösning som ligger nära till hands skulle kunna vara att utreda om de berörda staterna är villiga att bistå i ett samarbete mellan de nationella skatteverken. I sådana fall skulle ett samarbetsavtal kunna upprättas som innebär att det svenska skatteverket får bistånd vid utredningar av potentiella CFC-beskattade etableringar. Huruvida detta är praktiskt möjligt är dock en fråga som kräver en egen uppsats i sig.

Bilaga A

Svensk lagtext

39 a kap. 7 a § IL:

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.

Finsk lagtext

2 a § lag om beskattning av delägare i utländska bassamfund:

Denna lag tillämpas inte på utländska samfund med hemvist i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat som avses i 2 § 3 mom. 2 punkten, förutsatt att rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG gäller staten i fråga eller att det med staten avtalats om ett sådant informationsutbyte i skatteärenden mellan myndigheterna som tillsammans med de avtalsslutande staternas interna lagstiftning möjliggör ett tillräckligt informationsutbyte för

tillämpningen av denna lag. Vidare förutsätts att samfundet faktiskt har etablerat sig i hemviststaten och de facto bedriver ekonomisk verksamhet där.

Käll- och litteraturförteckning

Artiklar

Jesper Barenfeld & Roger Persson Österman, De nya CFC-reglerna – en kommentar, SvSkt 2008:2.

Hultqvist, Anders, Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån, SvSkt 2012:2.

Ståhl, Kristina, Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor, SvSkt 2001:8.

Direktiv

Rådets direktiv 2006/112/EG

Rådets direktiv 90/435/EEG

Litteratur

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, fjärde upplagan, Norstedts Juridik 2010.

Bogdan, Michael, Concise Introduction to Comparative Law, första upplagan, Europa Law Publishing, 2013.

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, tredje upplagan, Studentlitteratur 2012.

Dahlman, Christian, Rätt och rättfärdigande – En tematisk introduktion till allmän rättslära, andra upplagan, Studentlitteratur 2011.

Hart, H.L.A., The Concept of Law, andra upplagan, Oxford University Press 1994.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Meltz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, fjortonde upplagan, Studentlitteratur 2011.

Pelin, Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, femte upplagan, Studentlitteratur 2011.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, EU-skatterätt, tredje upplagan, Iustus förlag 2011.

Offentligt tryck

Lag om beskattning av delägare i utländska bassamfund 16.12.1994/1217.

Prop. 2007/08:16 Ändrade regler för CFC-beskattning m.m.

Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning.

SFS 2003:1086.

Rättsfallsförteckning

Svenska avgöranden

RÅ 2000 ref. 40.

RÅ 2008 ref. 11.

RÅ 2008 not. 59.

RÅ 2009 ref. 33.

Avgöranden från EU-domstolen

C-26/62 Van Gend & Loos mot Nederländerna.

C-6/64 Costa mot ENEL.

C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide.

C-8/74 Procureur du Roi mot Benoît et Gustave Dassonville.

C-120/78 Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein.

C-270/83 Kommissionen mot Frankrike.

C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano.

C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio.

C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey.

C-196/04 Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue.

C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot
Commissioners of Inland Revenue.

C-153/08 Kommissionen mot Spanien.