



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Anna Blanca Zingmark

# Den svenska CFC-beskattningsens förenlighet med etableringsfriheten

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin: HT 2022

# Innehåll

<b>SUMMARY</b> .....	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 Bakgrund .....	4
1.2 Syfte och frågeställning .....	5
1.3 Metod och material .....	5
1.4 Avgränsningar .....	6
1.5 Disposition.....	6
<b>2 EU-RÄTT</b> .....	<b>8</b>
2.1 Inledning .....	8
2.2 Sambandet mellan EU-rätt och nationell rätt .....	9
2.3 Etableringsfriheten .....	10
2.4 EU-domstolens syn på sambandet mellan nationella skatteregler och de grundläggande friheterna .....	11
2.4.1 Tillämpligheten .....	11
2.4.2 Restriktionsprövningen .....	12
2.4.3 Rättfärdigande .....	14
<b>3 CFC-REGLERNA</b> .....	<b>17</b>
3.1 Bakgrund och utveckling .....	17
3.1.1 Cadbury Schweppes .....	18
3.1.2 ATA-direktivet.....	19
3.2 Inkomstskattelagen 39a kap. ....	20
3.2.1 Huvudregeln.....	20
3.2.2 Undantagsregeln.....	20
3.3 Avräkningslagen .....	21
<b>4 DE SVENSKA REGLERNAS FÖRENLIGHET MED ETABLERINGSFRIHETEN</b> .....	<b>23</b>
4.1 Prövning av tillämplighet .....	24

4.2	Prövning av jämförbarhet .....	24
4.3	Hindersprövningen .....	25
4.4	Rättfärdigandeprövning .....	27
5	<b>SAMMANFATTNING OCH AVSLUTNING .....</b>	<b>29</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING .....</b>	<b>30</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING .....</b>	<b>33</b>

# Summary

As a state become member of the European union, the legislation from the union takes a central role in the national legal system. At the same time the states remain sovereign and has the right to enact laws within this system. This can easily result in a conflict between the national laws and the EU-legislation. This paper seeks to investigate if the Swedish CFC-legislation and the law that regulates Settlement of foreign tax is consistent with the freedom of establishment. This is done by investigating how the Swedish legislation applies to a situation where a Swedish parent company indirectly owns shares in a CFC-company via a subsidiaries that is established in another member state.

The thesis focuses on the Swedish CFC-legislation together with the law that regulates Settlement of foreign tax. These two has to be seen together to fully understand how the taxation affects the taxable entity. The Swedish CFC-tax is applicable on both direct and indirect owning of shares in a CFC-company. This system can result in a situation of dubbel taxation where a corporate group risk being taxed twice, one time in the parent company and one time in the subsidiaries if the second one is established in another member state. The law for settlement of foreign tax is not applicable for this kind of dubbel taxation.

To determine if the Swedish laws conflict with the freedom of establishment the thesis has studied the case-law from the Court of justice of the European union regarding the relation between national laws on direct taxes and the freedoms within the union. This has been done by discussing and analyzing earlier judgments from the court and applied those cases onto the situation used in the thesis. The thesis states that the Swedish legislation most likely constitutes an obstacle against the freedom of establishment that cannot be justified with the arguments that the legislator has given.

# Sammanfattning

Som medlem i EU är den EU-rättsliga lagstiftningen helt central i medlemsstaternas lagstiftning. Samtidigt är staterna fortfarande suveräna och har rätt att stifta nationell lagstiftning. Detta leder inte helt sällan till konflikter mellan nationell lagstiftning och EU-rättslig sådan. Uppsatsen syftar till att undersöka om den svenska CFC-lagstiftningen och avräkningslagen är förenlig med den EU-rättsliga etableringsfriheten. Detta görs genom att undersöka hur den svenska lagstiftningen appliceras på en situation där ett svenskt moderbolag indirekt äger andelar i ett CFC-bolag via ett dotterbolag som är etablerat i ett annat EU-land.

Centralt för undersökningen är den svenska CFC-lagstiftningen och avräkningslagen. Dessa två måste studeras tillsammans för att kunna förstå vad de faktiska konsekvenserna blir för skattesubjekten. Den svenska lagstiftningen CFC-beskattar såväl direkt som indirekt ägande vilket kan resultera i en situation som leder till dubbelbeskattning där en koncern riskerar att både moder- och dotterbolag beskattas fast i olika länder inom EU. Avräkningslagen tillåter ingen avräkning av just denna typ av dubbelbeskattning.

För att avgöra om de svenska reglerna står i strid med etableringsfriheten har uppsatsen tittat på hur EU-domstolen har dömt i frågor som rör sambandet mellan nationell lagstiftning och de grundläggande friheterna. Detta har gjorts genom att diskutera och analysera tidigare domar från domstolen och applicerat praxis på arbetets typfall. I arbetet konstateras att den svenska lagstiftningen skulle kunna utgöra ett hinder mot etableringsfriheten som inte går att rättfärdiga med de argument som lagstiftaren har använt sig av.

# Förkortningar

ATAD	Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion
AvräkL.	Avräkningslagen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled foreign Company
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktion
IL	Inkomstskattelagen
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Den globaliserade internationella ekonomin innebär stora möjligheter för företag och individer att göra investeringar och affärer utomlands, vilket i sin tur ger möjlighet till skatteplanering. Länder med fördelaktigare skattesystem blir attraktiva för företag och individer som önskar skatteplanera. För att motverka den aggressiva formen av skatteplanering finns det att antal regelverk.

Skattesystemet i Sverige genomgick en stor reform på 1990/1991 som kom att kallas för ”århundradets skattereform”.<sup>1</sup> Ett av de regelverken i svensk intern rätt för att skydda den svenska skattebasen är CFC-lagstiftningen. I Sverige har vi haft CFC-regler sedan 1990.<sup>2</sup> Förkortningen CFC står för *Controlled Foreign Corporation/ Company*. CFC är ett regelverk som syftar till att förhindra eller försvåra skatteplaneringsåtgärder genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som leder till att den svenska skattebasen urholkas. Det innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen.<sup>3</sup>

Sedan 1995 är Sverige även medlem i den Europeiska unionen, EU. I och med det inträdet har man överlämnat en viss beslutskompetens till EU och i och med det accepterat att de regelverk som man anslutit sig till gäller som lag i Sverige.<sup>4</sup> Till följd av detta uppstår det frågor, om hur den svenska lagstiftningen förhåller sig till de EU-rättsliga källor som man numera är bundna till, samt vilka möjligheter som Sverige fortfarande har att själva har att avgöra hur lagstiftningen ska utformas.

---

<sup>1</sup> Monsenego (2019), s. 21.

<sup>2</sup> Prop. 1989/90:47.

<sup>3</sup> Prop. 2017/18:296 s. 23; Lodin m.fl. (2019) s. 556.

<sup>4</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 17.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen avser att undersöka om de svenska CFC-reglerna samt avräkningslagen står i strid med den unionsrättsliga etableringsfriheten. Uppsatsen tar sikte på en situation där ett svenskt moderbolag har ett indirekt innehav i ett lågskatteland via ett bolag som är etablerat i ett annat EU-land. Denna kommer att jämföras med en motsvarande situation där dotterbolaget istället är etablerat i Sverige.

För att uppfylla syftet ska följande frågeställningar besvaras:

- (1) Hur ser aktuella svenska skatteregler ut i ovan nämnda situationer?
- (2) Är reglerna förenliga med den unionsrättsliga etableringsfriheten?

## 1.3 Metod och material

Uppsatsens syfte är inledningsvis att utreda vilka regler i den svenska lagstiftningen som är aktuella och hur dessa ser ut. För denna del är det lämpligast att använda sig av en rättsdogmatisk metod. En entydig definition av begreppet är inte helt lätt att hitta. Utgångspunkten för användandet av metoden i denna uppsats är att använda rättskällevärdet för att utreda vad som är gällande rätt.<sup>5</sup>

Den främsta källan utöver grundlagen i den svenska rättskällevärdet är riksdagens lagar. Dessa ger dock inte tillräckligt med information och därför tar uppsatsen även stöd i förarbeten samt juridisk litteratur. Litteraturens främsta syfte är att bearbeta och förklara andra rättskällor, snarare än att agera som en fristående rättskälla. Kleinman menar att det beror på att litteraturen saknar egen auktoritet och får sin kraft ur den argumentation som förs med stöd i andra rättskällor.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Kleinman s. 21 ff.

<sup>6</sup> Kleinman s. 28.



Uppsatsens andra del tar sikte på de svenska reglernas förenlighet med den unionsrättsliga etableringsfriheten. I denna del lämpar det sig att använda sig av en EU-rättslig metod. Den EU-rättsliga metoden kan ses som ett uttryck för hur EU-rättsliga källor bör tillämpas och tolkas på nationell nivå.<sup>7</sup> I och med utvecklingen av Europarätten har domstolarnas ställning i det svenska statsskicket förändrats och fördragen samt stadgan ger individen direkta rättigheter som går att åberopa i domstol.<sup>8</sup> I denna del av uppsatsen kommer praxis från EU-domstolen att spela stor roll då domstolens restriktionsprövning till stor del har utvecklats genom praxis. Utöver tidigare domar är även fördragen och ett antal direktiv relevanta för uppsatsen.

## 1.4 Avgränsningar

De svenska CFC-reglerna återfinns i Inkomstskattelagen kap. 39a. Huvudregeln anges i 39a kap 5 § IL och kompletteringsregelerna i 39a kap. 7-7a §§ IL. Även avräkningslagen är relevant, och ingår därför i arbetet. Vid risk för dubbelbeskattning finns det flera alternativ inom den svenska lagstiftningen till hur man ska undanröja den, bl.a. skatteavtal länder emellan. Dessa är inte aktuella här och kommer inte beröras.

Det finns många aspekter av framför allt den andra frågeställningen som hade varit intressanta och inom unionsrätten finns det flera grundläggande rättigheter som skulle kunna bli aktuella för diskussion. Särskilt rätten till fri rörlighet av kapital är en mycket aktuell rättighet som hade kunnat diskuteras.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse av EU-rätten och dess samband med svensk nationell rätt. Denna del innehåller även en genomgång av hur EU-domstolen har utvecklat restriktionsprövningen som prövar relationen mellan de grundläggande friheterna och nationell lagstiftning. Avsnitt tre besvarar den första frågeställningen med en redogörelse av den svenska CFC-lagstiftningen samt avräkningslagen samt hur dessa förhåller sig till indirekt

---

<sup>7</sup> Richel s. 109.

<sup>8</sup> Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 21–22.

ägande i ett lågskatteland via ett dotterbolag i ett annat EU-land. I den fjärde delen inleds analysen där den andra frågeställningen prövas om det svenska regelverket kan strida mot etableringsfriheten och om detta kan rättfärdigas. Uppsatsen avslutas med en sammanfattning och analys.

## 2 EU-rätt

### 2.1 Inledning

Sedan 1995 är Sverige en del av den Europeiska unionen.<sup>9</sup> Den Europeiska unionens framväxt inleddes under mitten av 1900-tal och började i det som kallades för den *Europeiska kol- och stålgemenskapen*.<sup>10</sup> Denna utvecklades snabbt och tog steg mot det ekonomiska och handelspolitiska området genom att 1957 skapa *Europeiska ekonomiska gemenskapen* som baserades på Romfördraget.<sup>11</sup>

Gemenskapen har sedan dess utvecklats och utvidgats och ett sådant viktigt steg i utvecklingen var tillkomsten av Europeiska unionen genom *Maastrichtfördraget* som trädde i kraft 1993.<sup>12</sup> Fördragsarbetet fortsatte och EU fick sitt nuvarande fördragsverk genom Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 december 2009.<sup>13</sup> Ett av EU:s ursprungliga mål som fortfarande är högst aktuellt är tanken om fri rörlighet av varor, tjänster, personer och kapital, de fyra friheterna.<sup>14</sup> Utifrån dessa har EU skapat ett antal regelverk med syfte att harmonisera medlemsstaternas nationella lagstiftning så att hinder för den fria rörligheten reduceras och gör den inre marknaden möjlig.<sup>15</sup>

För att förstå hur förhållandet ser ut mellan nationell lagstiftning och de grundläggande fri- och rättigheterna så är en redogörelse av hur detta rättsområde har utvecklats i EU-domstolen på sin plats. Följande del redogör därför för hur EU-domstolen ser på sambandet mellan de grundläggande rättigheterna och nationell skattelagstiftning

---

<sup>9</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 17.

<sup>10</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 22.

<sup>11</sup> Monsenego (2019) s. 35.

<sup>12</sup> Ståhl m.fl. (2011) s. 20.

<sup>13</sup> Ståhl m.fl. (2011) s. 20.

<sup>14</sup> Artikel 26 i FEUF; Dahlberg "EU och svensk företagsbeskattning" (2019) s. 40.

<sup>15</sup> Artikel 114.1 i FEUF.

## 2.2 Sambandet mellan EU-rätt och nationell rätt

När Sverige gick med i EU år 1995 innebar det att man accepterade sig som medlem i unionen och att man skulle förhålla sig till de regler som gällde. I målet *Van Gend en Loos*<sup>16</sup> fastslog domstolen att en medlemsstat vid inträde hade accepterat att man inskränkt sina suveräna rättigheter och skapat en rättsordning som på begränsade områden gällde för både deras medborgare och dem själva.<sup>17</sup> I målet *Costa mot ENEL*<sup>18</sup> förklarade EU-domstolen att Romfördraget vid sitt ikraftträdande skapat en egen rättsordning som medlemsstaterna accepterat som en integrerad del i sin rättsordning. Vidare förklarade man att domstolarna i medlemsstaterna var skyldiga att tillämpa denna rättsordning.<sup>19</sup> Idag regleras den svenska kompetensöverlåtelsen till EU i 10 kap. 6 § RF.<sup>20</sup>

EU har två grundläggande fördrag, Unionsfördraget (FEU) och Funktionsfördraget (FEUF). Unionsfördraget innehåller EU:s grundläggande värderingar och mål medan Funktionsfördraget med detaljerat och på ett betydligt mer omfattande vis redogör för hur verksamheten inom EU ska drivas.<sup>21</sup> Utöver unionens primärrätt finns även sekundärrätten vilket utgör unionens lagstiftning. Lagstiftningen kommer i första hand från Europarådet och Europaparlamentet.<sup>22</sup> Sekundärrätten består främst av huvudtyperna förordningar, direktiv och beslut, vilket i FEUF sammanfattas som rättsakter.<sup>23</sup>

Förordningar är en typ av unionslagstiftning med särskild genomslagskraft. Förordningarna är allmänt giltiga och ska till alla delar vara bindande och

---

<sup>16</sup> Mål C-26/62 *NV Algemene Transport-en Expeditie Onderneming Van Gend & Loos mot nederländska Skatteförvaltningen*, EU:C:1963:1; Ståhl m.fl. (2011) s. 21.

<sup>17</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 100.

<sup>18</sup> Mål C-6/64 *Flamingo Costa mot ENEL*, EU:C:1964:66; Ståhl m.fl. (2011) s. 21.

<sup>19</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 101.

<sup>20</sup> 10 kap. 6 § RF; Bernitz & Kjellgren (2022) s. 107.

<sup>21</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 48 ff.

<sup>22</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 54.

<sup>23</sup> Artikel 296.2 i FEUF.

direkt tillämpliga i varje medlemsstat.<sup>24</sup> Detta innebär att förordningen kan tillämpas direkt av domstolar och myndigheter på samma sätt som de använder sig av nationell rätt.<sup>25</sup> Medan förordningarna är bindande och direkt tillämpliga så besitter direktiven en helt annan karaktär. Direktivet ska vara bindande för medlemsstaten att uppnå, men det lämnar utrymme för medlemsstaten själv att bestämma formen och tillvägagångssättet för genomförandet.<sup>26</sup> Skulle det visa sig att landets lagstiftning redan uppfyller direktivet så behöver man inte heller göra några ändringar i lagen.<sup>27</sup>

## 2.3 Etableringsfriheten

När det kommer till staternas utformning av företagsbeskattningen är etableringsfriheten en av de mest centrala friheterna som har haft och alltjämt har stor betydelse.<sup>28</sup> Etableringsfriheten är en av de grundläggande friheterna. Etableringsfriheten regleras i artiklarna 49–55 i FEUF.<sup>29</sup> Etableringsfriheten i artikel 49 utgör en förlängning av det generella diskrimineringsförbud som kommer till uttryck i FEUF vilket domstolen konstaterade målet *Royal bank of Scotland*.<sup>30</sup> En etablering definieras enligt EU-domstolens mål *Factortame* som faktiskt utövande av ekonomisk verksamhet genom en fast inrättning i en annan medlemsstat under en icke bestämd tidsperiod.<sup>31</sup> Etableringsrätten inom EU anges i artikel 49 i funktionsfördraget.<sup>32</sup> Det första stycket ger näringsidkare rätt att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag i ett annat medlemsland, även kallat sekundär etablering.<sup>33</sup> Andra stycket innefattar rätten att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, vilket kallas för full etablering.<sup>34</sup> I detta arbete är endast en sekundär etablering relevant, då

---

<sup>24</sup> FEUF art. 288.2.

<sup>25</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 55.

<sup>26</sup> Artikel 288.3 i FEUF.

<sup>27</sup> Bernitz & Kjellgren (2022) s. 57.

<sup>28</sup> Dahlberg (2019) s. 40.

<sup>29</sup> Bernitz och Kjellgren (2022) s. 352

<sup>30</sup> Mål C-311/97 *Royal bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*, EU:C:1999:216; Ståhl m.fl. (2011) s. 106.

<sup>31</sup> Mål C-221/89 *Factortame*, EU:C:1991:320 punkt 20; Bernitz & Kjellgren (2022) s. 355.

<sup>32</sup> Artikel 49 i FEUF.

<sup>33</sup> Artikel 49.1 i FEUF.

<sup>34</sup> Artikel 49.2 i FEUF.

frågeställningen rör etableringen av ett dotterbolag i ett EU-land när moderbolaget är etablerat i ett annat EU-land.<sup>35</sup>

## **2.4 EU-domstolens syn på sambandet mellan nationella skatteregler och de grundläggande friheterna**

För lite mer än 30 år sedan meddelade EU-domstolen dom i målet *Avoir Fiscal*.<sup>36</sup> Det var första gången som domstolen meddelade att medlemsstaternas direkta skatter kunde angripas med hjälp av de grundläggande friheterna. Men det är idag fortfarande svårt att med säkerhet säga till vilken grad som friheterna inverkar och det är därmed svårt att förutse huruvida en nationell regel faktiskt är fördragsstridig eller ej.<sup>37</sup>

EU-domstolen har utvecklat en metod för huruvida reglerna är förenliga med de grundläggande friheterna som kan beskrivas som en tredelad process.<sup>38</sup> Andra författare menar att det även går att dela upp analysen i upp till fem steg.<sup>39</sup> Oavsett antalet underfrågeställningar är de huvudsakliga frågeställningarna mycket lika varandra.

### **2.4.1 Tillämpligheten**

I det första steget prövar domstolen om de grundläggande friheterna överhuvudtaget är tillämpliga. Det innebär egentligen att domstolen ställer frågan om den skattskyldige har företagit en aktivitet som är gränsöverskridande. För att någon av de grundläggande fördragsfriheterna ska kunna utgöra en rättighet för den enskilda krävs det att någon av friheterna faktiskt utnyttjas.<sup>40</sup> Friheternas tillämpningsområde omfattar endast gränsöverskridande förfaranden mellan två eller flera medlemsstater inom

---

<sup>35</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>36</sup> Mål C-270/83 *Europeiska gemenskapens kommission mot Franska republiken*, EU:C:1986:37; Johansson (2016) s. 19.

<sup>37</sup> Johansson (2016) s. 19.

<sup>38</sup> Johansson (2016) s. 45.

<sup>39</sup> Monsenego (2019) s. 46.

<sup>40</sup> Johansson s. 45.

unionen, med undantag för den fria rörligheten för kapital som gäller till och från tredje land.<sup>41</sup> Om det rör en aktivitet inom ett lands gränser har fortfarande staten suveränitet.<sup>42</sup>

## 2.4.2 Restriktionsprövningen

Restriktionsprövningen utgör den del av bedömningen där domstolen prövar om medlemsstaternas regler medför hinder för skattskyldiga att utnyttja de grundläggande friheterna. Detta görs genom att pröva om en lagstiftning är diskriminerande. Frågan om hinder har varit viktig i mål där skattskyldiga har blivit föremål för juridisk dubbelbeskattning i en gränsöverskridande situation.<sup>43</sup> Ett sådant mål är *Dameseaux* där domstolen slog fast att sådana nackdelar som kan uppstå av att medlemsstaterna utövar sina befogenheter inte behöver utgöra ett hinder så länge staten inte gör det på ett diskriminerande sätt.<sup>44</sup>

För att det ska röra sig om diskriminering krävs objektiv jämförbarhet, där samma regel tillämpas på olika situationer, eller där olika regler tillämpas på jämförbara situationer.<sup>45</sup> Det ska sägas att det förekommer en del inkonsekvenser i domstolen om i vilken ordning man ska pröva hinder och jämförbarhet, och i många fall prövas inte jämförbarheten alls. Inom doktrinen finns det olika teorier om hur domstolen gör denna definition och det råder skilda meningar. I målet *Schumaker* gör domstolen en genomgående prövning av jämförbarheten.<sup>46</sup> Prövningen förekommer även i andra mål. Domstolen har t.ex. slagit fast att koncerner med inhemska respektive utländska dotterbolag befinner sig i en jämförbar situation även om de beskattas med olika skattesatser.<sup>47</sup> Även i målet *Marks & Spencer* jämförde EU-domstolen inhemska moderbolags möjlighet att erhålla avdrag för

---

<sup>41</sup>Monsenego (2019) s. 47.

<sup>42</sup>Mål C-107/94 *P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:1996:251; punkt 32.

<sup>43</sup>Johansson (2016) s. 45.

<sup>44</sup>Mål C-128/08 *Jacques Damseaux mot Belgiska staten*, EU:C:2009:471, punkt 27.

<sup>45</sup>Mål C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, EU:C:1995:31, punkt 30.

<sup>46</sup>Johansson (2016) s. 49.

<sup>47</sup>Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2006:544.

förluster i utländska respektive inhemska dotterbolag.<sup>48</sup> I det målet bestod hindret av att moderbolaget inte har samma möjlighet att göra avdrag för förluster i utländska dotterbolag som i inhemska, vilket skulle kunna avskräcka moderbolaget från att etablera sig i ett annat medlemsland.<sup>49</sup>

Jämförbarhetsanalysen blir ibland komplex och möjligen godtycklig, då det kan uppstå svårigheter att på ett objektivt sätt identifiera vad det är som gör en situation jämförbar eller ej.<sup>50</sup>

I den rättsvetenskapliga litteraturen talar man om ”direkt diskriminering”, ”indirekt diskriminering”, och ”icke-diskriminerande restriktion”. Vid direkt diskriminering förekommer det en olikbehandling som grundar sig på nationalitet och denna olikbehandling utgör en nackdel för den träffade. Indirekt diskriminering föreligger om ett annat kriterium används som får till konsekvens att t.ex. personer med annan nationalitet behandlas sämre än en medborgare i den aktuella staten. Icke-diskriminerande restriktion fungerar lite som en säkerhetsventil och kan åberopas även om det inte föreligger direkt eller indirekt diskriminering men där en bestämmelses effekter kan hindra utövandet av den fria rörligheten.<sup>51</sup>

Huruvida en nationell lagregel strider mot etableringsfriheten har prövats ett stort antal gånger av EU-domstolen. I målet *Thin Cap* slog EU-domstolen fast att en nationell lagregel strider mot etableringsfriheten ifall det gör det mindre attraktivt för ett bolag att utnyttja sin etableringsfrihet i ett annat medlemsland. Fortsättningsvis menar man även att en nationell lagregel strider mot etableringsfriheten om konsekvensen av regeln är att företag med säte i ett medlemsland undviker att etablera ett dotterbolag i ett annat medlemsland på grund av regeln.<sup>52</sup>

---

<sup>48</sup>Mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, EU:C:2005:763, punkterna 32-34.

<sup>49</sup> Johansson (2016) s. 56.

<sup>50</sup> Monsenego (2019) s 49.

<sup>51</sup> Dahlberg (2019) s. 41.

<sup>52</sup> Mål C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2007:161, punkterna 60-63.



### 2.4.3 Rättfärdigande

Om man har konstaterat att den nationell skattelagstiftning kan utgöra ett hinder i form av indirekt diskriminering eller icke-diskriminerande restriktion mot grundläggande friheter i en jämförbar situation, ställer man frågan om huruvida den kan rättfärdigas.<sup>53</sup> EU-domstolen har i vissa fall accepterat vissa rättfärdigande grunder som relevanta, bl.a. att förhindra skatteflykt<sup>54</sup>, effektiv skattekontroll<sup>55</sup> och den skatterättsliga territorialprincipen<sup>56</sup>. De ovan nämnda utgör ett par exempel på grunder som EU-domstolen har ansett rättfärdiga ett hinder mot en av friheterna. Däremot har domstolen inte godkänt diskriminering för att den diskriminerade åtnjuter andra skattefördelar eller särbehandling på grund av administrativa skäl som en rättfärdigande grund.<sup>57</sup>

Medan somliga rättfärdigande grunder kommer till uttryck i FEU-fördraget har somliga utvecklats i domstolens praxis med den så kallade *rule of reason-doktrinen*.<sup>58</sup> I fördraget hittar man i artiklarna 45, 52 och 62 i FEUF som säger att rättfärdigande av en nationell regel kan ske med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Vad gäller skatteregler har domstolen däremot aldrig godtagit någon av dessa som rättfärdigande grunder. Redan i *Avoir Fiscal*-målet slog domstolen fast att risk för skatteflykt inte finns med bland de grunder som kommer till uttryck i fördraget.<sup>59</sup>

Vid direkt diskriminering på grund av t.ex. nationalitet har domstolen kommit fram till att den inte går att rättfärdiga, med hänvisning till den förnufts doktrin som EU-domstolen har utvecklat.<sup>60</sup> När det kommer till rättfärdigande grunderna har EU-domstolen haft stort tolkningsutrymme som till stor del har bestått av en subjektiv bedömning av vilka skillnader i

---

<sup>53</sup> Dahlberg (2019) s. 41.

<sup>54</sup> Se t.ex. mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2006:544.

<sup>55</sup> Se t.ex. mål C-72/09 *Etablissements Rimbaud SA mot Directeur general des impôts*, EU:C:2010:645.

<sup>56</sup> Se t.ex. mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, EU:C:2005:763.

<sup>57</sup> C-330/91 *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, EU:C:1993:303; Ståhl m.fl. s.152.

<sup>58</sup> Monsenego (2019) s. 49.

<sup>59</sup> Ståhl m.fl. (2011) s. 147–148.

<sup>60</sup> Dahlberg (2019) s. 41.

beskattning som kan anses vara godtagbara och vilka som inte är det. Det är framför allt avvägningen mellan unionens och den inre marknadens intressen och medlemsstaternas fiskala intressen som görs.<sup>61</sup>

EU-domstolen prövade etableringsfriheten i ljuset av *Rule of reason-doktrinen* i Geberhertmålet.<sup>62</sup> Där utformade man generella kriterier för när en nationell lagregel som strider mot etableringsfriheten kan vara rättfärdigad. För att en sådan regel ska kunna rättfärdigas ska följande kriterier vara uppfyllda:

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

Det första kriteriet innebär att en direkt diskriminerande skatteregel aldrig kommer kunna rättfärdigas med hjälp av ”rule of reason”-doktrinen. Domstolen uttryckte i målet *Royal bank of Scotland*, att öppen diskriminering likt den som förekom i målet endast kan rättfärdigas med stöd av sådant som uttryckligen anges i fördraget.<sup>63</sup> Det andra kriteriet innebär att den regel som utgör ett hinder för någon av friheterna ska ha stöd av ett så pass viktigt nationellt intresse att detta intresse väger tyngre än det intresse att upprätthålla de fria rörligheterna. Även om en diskriminerande regel uppbärs av ett

---

<sup>61</sup> Monsenego (2019) s. 50.

<sup>62</sup> Mål C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, EU:C:1995:411; Ståhl m.fl. (2011) s 149.

<sup>63</sup> Mål C-311/97 *Royal bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*, EU:C:1999:216; punkt 32; Ståhl m.fl. (2011) s 150.

tillräckligt skyddsvärt intresse, ställer de tredje och fjärde punkterna krav på att regeln är ändamålsenligt samt är proportionerligt.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> Ståhl m.fl. s 150.

## 3 CFC-reglerna

I kommande avsnitt presenteras en redogörelse av den svenska lagstiftningen och dess utveckling.

### 3.1 Bakgrund och utveckling

CFC-lagstiftning introducerades första gången i Sverige 1990, vilket till stor del berodde på att man hade avskaffat valutakontrollerna 1989.<sup>65</sup> Valutakontrollerna var det regelsystem som på effektivast sätt hindrade att utländska bolag utnyttjas i syfte att undvika skatt. Dessa kontroller infördes 1940 med stöd av valutalagen som trädde i kraft 1939. Valutaförordningen innehöll ett antal allmänna förbud som begränsade möjligheterna för etablering av bolag utomlands. När valutalagstiftningen avskaffades släpptes kapitalrörelserna fria och alla kunde nu etablera bolag utomlands. Detta inkluderade även möjligheten att etablera ett bolag i länder som var skatteparadis. Helt plötsligt uppstod ett behov av att kunna beskatta till utländska bolag överförda inkomster.<sup>66</sup>

Som följd av avskaffandet av valutakontrollerna stiftade man nya CFC-regler 1990 som 1994 blev det enda regelverket som reglerade beskattningen av överföringar till utländska bolag.<sup>67</sup> I propositionen föreslås bl.a. det som vi idag kallar CFC-regler, dvs. att en i Sverige hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person, ska beskattas för den vinst som delägaren beräknas göra till följd av dennes innehav i bolaget.<sup>68</sup>

Den 10 september 1998 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med två huvudsakliga uppdrag. Det blev en utdragen process och det dröjde därför till 2003 innan det nya lagförslaget presenterades. En viktig ändring som skedde var att reglerna numrera skulle komma att omfatta såväl direkt som indirekt innehav av andelar.<sup>69</sup> Den existerande

---

<sup>65</sup> Westberg (2020) s. 727.

<sup>66</sup> Wenhed (2001) s. 347.

<sup>67</sup> Wenhed (2001) s. 347.

<sup>68</sup> Prop. 1989/90:47 s. 1.

<sup>69</sup> Prop. 2003/04:10 s. 52.

strukturen av CFC-lagstiftningen som vi ser idag baseras på lagändringen som gjordes 2004.<sup>70</sup>

Den 25 oktober 2007 lämnade regeringen över en proposition med förslag på att införa en ny paragraf i kap. 39a Inkomstskattelagen.<sup>71</sup> Förslaget som presenterades innebar en möjlighet för delägare i lågbeskattade företag som är hemmahörande i EES att i vissa fall undantas från CFC-beskattningen. Den främsta anledningen till detta var för att anpassa den svenska lagstiftningen till det nya rättsfallet från Europeiska unionens domstol *Cadbury Schweppes*.<sup>72</sup>

### 3.1.1 Cadbury Schweppes

Det kanske allra viktigaste fallet när det kommer till förhållandet mellan CFC-lagstiftning och etableringsfriheten var ett mål från 2006 med namnet *Cadbury Schweppes*.<sup>73</sup> Frågan som ställdes gällde huruvida den brittiska CFC-lagstiftningen var förenlig med etableringsfriheten. Målet handlade om det brittiska moderbolaget Cadbury Schweppes och de två dotterbolag som var etablerade på Irland. De irländska dotterbolagen var föremål för den irländska bolagsskatten som då var 10%.

Den brittiska domstolen frågade om den brittiska lagstiftningen var förenlig med etableringsfriheten, fri rörlighet för tjänster och fria kapitalrörelser. Domstolen valde dock att enbart svara på frågan om etableringsfriheten<sup>74</sup>. Domstolen menade att det räckte att undersöka huruvida lagstiftningen stred mot etableringsfriheten, och att om svaret var jakande på den frågan så var en oundviklig följd av detta att lagstiftningen även utgjorde ett brott mot friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten av kapital.<sup>75</sup>

---

<sup>70</sup> Westerberg (2020) s. 727.

<sup>71</sup> Prop. 2007/08:16 s. 1.

<sup>72</sup> Prop. 2007/08:16 s. 1.

<sup>73</sup> Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2006:544.

<sup>74</sup> Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2006:544 punkt 32.

<sup>75</sup> mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2006:544 punkt 33.

Domstolen kom fram till att den brittiska lagstiftningen utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. Det enda som kunde rättfärdiga tillämpningen på situationer inom EU var om den användes för att motverka skatteflykt. Detta innebär att lagstiftningen bara fick användas på så kallade ”rent konstlade upplägg” (”wholly artificial arrangements”). Visar det sig att en statsnationella CFC-lagstiftning träffar faktisk affärsverksamhet är den inte tillåten.<sup>76</sup>

### 3.1.2 ATA-direktivet

Den 5 oktober 2015 överlämnade OECD rekommendationer mot skattebaserosion och flyttning av vinster (fortsatt BEPS-projektet) avseende CFC-regler.<sup>77</sup>

Till följd av den antog Europeiska unionens råd direktivet 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.<sup>78</sup> Anledningarna till att rådet antog det direktivet var för att återupprätta förtroendet för att skattesystemen inom EU är rättvisa och för att ge regeringarna möjlighet att på ett effektivt vis utöva sin suveränitet på skatteområdet. Direktivet var ett svar på behovet av ett säkrare och mer rättvist sätt för länderna att skydda sin skattebas och säkerställa att skatter betalas där mervärde uppstår.<sup>79</sup> I artikel 7 i direktivet anges reglerna för kontrollerade utländska företag, dvs. CFC-bolag.<sup>80</sup> Direktivet anger en miniminivå för hur medlemsstaterna ska utforma sina skatteflyktsregler, vilket innebär att staterna är fria att införa strängare regler om de så önskar.<sup>81</sup> Som följd av implementeringen av ATAD la regeringen fram en proposition till riksdagen den 30 augusti 2018 med föreslagna ändringar i

---

<sup>76</sup> Dahlberg (2019) s. 43.

<sup>77</sup> OECD (2015) *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*.

<sup>78</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

<sup>79</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, skäl 1.

<sup>80</sup> Se artikel 7 i ATAD.

<sup>81</sup> Dahlberg (2019) s. 39.

Inkomstskattelagen, så att lagen skulle leva upp till de krav som följde av rådets direktiv.<sup>82</sup>

## 3.2 Inkomstskattelagen 39a kap.

### 3.2.1 Huvudregeln

Idag återfinns reglerna om CFC-bolag i 39a kap. Inkomstskattelagen. Reglerna träffar fysiska och juridiska personer som är delägare i en juridisk person som direkt eller indirekt genom andra juridiska personer kontrollerar minst 25% av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av den svenska delägarens beskattningsår.<sup>83</sup> Både begränsat och obegränsat skattskyldig person kan träffas av CFC-lagstiftning.<sup>84</sup>

Det som avgör huruvida en person kan bli objekt för CFC-beskattningsår är om det rör sig om lågbeskattade inkomster. En lågbeskattad inkomst är en inkomst som inte beskattas alls eller om den beskattas med mindre än 55% av vad den hade beskattats med om den juridiska personen var etablerad i Sverige.<sup>85</sup> Detta innebär att om skatten är lägre än 11.33 %<sup>86</sup> så räknas inkomsten som lågbeskattad.<sup>87</sup>

### 3.2.2 Undantagsregeln

#### 3.2.2.1 Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln återfinns i 39a kap. 7 § IL och denna hänvisar i sin tur till bilaga 39a. Den bilagan innehåller en lista över stater som undantas på ett eller annat sätt från huvudregeln om lågbeskattade länder. Detta innebär att även om nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person är lågbeskattad så

---

<sup>82</sup> Prop. 2017/18:296 s. 1.

<sup>83</sup> 39a kap. 2 § IL.

<sup>84</sup> Lodin m.fl. (2019) s 556.

<sup>85</sup> 39a kap. 5 § IL.

<sup>86</sup>  $0,55 * 20,6 = 11,33$ . Uträkningen baseras på den bolagsskatt som har gällt sedan 1 januari 2021  
<https://www.skatteverket.se/foretag/drivaforetag/foretagsformer/aktiebolag.4.5c13cb6b1198121ee8580002546.html>.

<sup>87</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 557.

ska den inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39a och som inte omfattas av de undantag som anges i listan.<sup>88</sup> Denna lista brukar benämnas som den vita/gråa listan.

#### 3.2.2.2 Verklig verksamhet inom EES

Som en följd av Cadbury Schweppes finns det idag en till undantagsregel i den svenska CFC-lagstiftningen.<sup>89</sup> Den anger att även om en utländsk juridisk persons inkomst anses vara lågbeskattad, så ska den inte anses vara det om den utgör en verklig verksamhet inom EES. I regeln anges även ett antal faktorer som särskilt ska tas i beaktning vid bedömningen av om det utgör en verklig etablering eller ej. Stor vikt läggs vid de personer som är anställda i den utländska juridiska personen.<sup>90</sup>

### 3.3 Avräkningslagen

Den svenska interna internationella skatterätten innehåller ett antal regler som syftar till att undanröja eller dämpa internationell dubbelbeskattning. En princip som funnit sedan början av 1900-talet och som EU-domstolen även accepterat är den att ansvaret för dämpandet av dubbelbeskattningen ligger på hemviststaten.<sup>91</sup>

Avräkningsmetoden regleras idag i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.<sup>92</sup>

I samband med införandet av CFC-regler i Sverige infördes också särskilda regler vad gäller avräkningen av den skatten. Kap. 4 Avräkningslagen reglerar vad som gäller för nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster.<sup>93</sup> Huvudregeln anges i den första

---

<sup>88</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 557.

<sup>89</sup> 37a kap. 7a § IL.

<sup>90</sup> Dahlberg (2019) s. 98.

<sup>91</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 564.

<sup>92</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 565.

<sup>93</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 570.



paragrafen och innebär att en svensk delägare får avräkna sin andel av de utländska juridiska personernas utländska skatt på lågbeskattade inkomster.<sup>94</sup>

Detta omfattar den skatt som en CFC-beskattad delägare har betalat i etableringslandet där CFC-bolaget är etablerat för de inkomster som är subjekt för CFC-beskattning. Däremot finns det idag ingen regel som ger rätt till avräkning i en situation vid indirekt ägande via ett bolag som är etablerat i ett annat land som även det landet kan göra anspråk på att CFC-beskatta CFC-bolaget. Detta är ett medvetet val av lagstiftaren som i propositionen 2003 klargjorde att eventuell dubbelbeskattning av det slaget ej är avräkningsbar. Man menade att det torde sig osannolikt att den formen av ägarstruktur skulle uppstå i praktiken, och att det därför inte var lönt att ta fram sådana regler då det skulle leda till ett komplicerat system.<sup>95</sup>

Även i propositionen 2018 kommenterade man avsaknaden av möjlighet till avräkning. Då menade lagstiftaren att ATAD:s CFC-regler inte omfattar en skyldighet att göra avdrag för CFC-beskattning i mellanliggande länder. Dessutom menar man att CFC-beskattning sker på lika sätt oavsett om ägandet är direkt eller indirekt.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> 4 kap. 1 § Avräkningslagen.

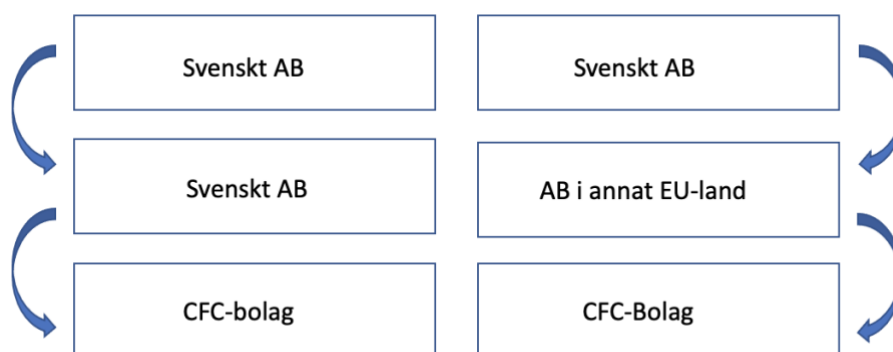
<sup>95</sup> Prop. 2003/04:10 s. 96.

<sup>96</sup> Prop. 2017/18:296 s. 75–76.

## 4 De svenska reglernas förenlighet med etableringsfriheten

I följande del undersöks om den svenska CFC-lagstiftningen och avräkningslagen tillsammans kan utgöra ett hinder mot den unionsstadgade etableringsfriheten.

Arbetet utgår från följande situation som kommer användas inledningsvis för att kunna göra jämförbarhetsprövningen och senare för att undersöka om de svenska reglerna utgör ett hinder.



I den första situationen är såväl moderbolaget som dotterbolaget etablerat i Sverige. Moderbolaget har via det svenska dotterbolaget ett indirekt ägande i ett CFC-bolag som är etablerat i ett lågskatteland. I den andra situationen är moderbolaget etablerat i Sverige och dotterbolaget i ett annat EU-land. Via dotterbolaget har moderbolaget ett indirekt ägande i ett CFC-bolag som är etablerat i ett lågskatteland.

## 4.1 Prövning av tillämplighet

För att de grundläggande friheterna överhuvudtaget ska vara tillämpliga krävs det att det rör en gränsöverskridande situation. I en situation där ett moderbolag etablerar ett dotterbolag i ett annat medlemsland har man vidtagit en handling som omfattar två eller fler medlemsstater. Därför är de grundläggande friheterna tillämpliga och det första steget av prövningen är därför klar.<sup>97</sup>

## 4.2 Prövning av jämförbarhet

För att kunna pröva om de svenska reglerna strider mot etableringsfriheten måste först en prövning av jämförbarheten göras. Jämförbarhetsprövningen görs för att domstolen ska kunna avgöra om det rör sig om två så pass lika situationer att medlemsstaterna ska kunna förväntas behandla dem på ett likvärdigt sätt.<sup>98</sup>

Det första typfallet innebär en koncern med ett moderbolag och ett dotterbolag som båda är etablerade i Sverige. Dotterbolaget äger i sin tur andelar i ett CFC-bolag. I denna situation kommer enbart dotterbolaget att beskattas för det, eftersom lagstiftningen bara beskattar ett bolag i Sverige. Det gör att inom koncernen kommer vinsterna i CFC-bolaget bara att beskattas en gång, och då i dotterbolaget.<sup>99</sup> I det andra typfallet ser situationen lite annorlunda ut. Det svenska regelverket kan likt typfall ett bara beskatta ett bolag i Sverige, men i detta fall kommer det att vara moderbolaget som beskattas. Liket typfall ett kommer det alltså ske enbart en beskattning i Sverige. Däremot kan dotterbolaget fortfarande beskattas i det andra EU-landet.<sup>100</sup> Som tidigare nämnts finns det idag ingen möjlighet att avräkna sig denna dubbelbeskattning enligt Avräkningslagen.<sup>101</sup> I målet Cadbury Schweppes fastslog domstolen att koncerner med inhemska dotterbolag och

---

<sup>97</sup> Se avsnitt 2.4.1.1.

<sup>98</sup> Se avsnitt 2.4.1.2.

<sup>99</sup> Se avsnitt 3.2.1.

<sup>100</sup> Se avsnitt 3.2.1.

<sup>101</sup> Se avsnitt 3.3.

koncerner med utländska dotterbolag befinner sig i en jämförbar situation, även om de beskattas med olika skattesatser.<sup>102</sup>

Sammanfattningsvis kan det konstateras att det föreligger en jämförbar situation eftersom den enda skillnaden som föreligger är att dotterbolaget är placerat i ett annat EU-land.

### 4.3 Hindersprövningen

I förra avsnittet konstaterades att det föreligger en jämförbar situation, och att man därför kan gå vidare och titta på om detta skulle kunna utgöra ett hinder mot den unionsstadgade etableringsfriheten.<sup>103</sup>

Den svenska CFC-lagstiftningen gör egentligen inte någon skillnad på situationerna eftersom Sverige bara CFC-beskattar ett bolag inom landet. Eftersom det är CFC-reglerna som ger upphov till en eventuell dubbelbeskattning skulle man kunna se dessa regler som de som egentligen utgör hindret. Men att risk för dubbelbeskattning uppstår är egentligen inget problem i sig och i de allra flesta situationerna har lagstiftaren använt sig av t.ex. skatteavtal eller avräkningslagen för att undanröja eventuell dubbelbeskattning. CFC-reglerna utgör alltså i sig inte ett hinder, utan snarare lagstiftarens ovilja att undanröja den dubbelbeskattning som riskerar att uppstå. Att se CFC-reglerna tillsammans med avräkningslagen är centralt för att förstå var problematiken kan uppstå.

Syftet med ATAD-direktivet är bland annat att ta fram regler för att motverka erodering av skattebasen på den inre marknaden och motflyttning av vinster från den inre marknaden. Däremot anges det specifikt att om tillämpningen av direktivet ger upphov till dubbelbeskattning så bör den skattskyldige få skattelättnader genom avdrag för den skatt som har erlagts i en annan medlemsstat.<sup>104</sup> Detta leder tillbaka till de allra mest grundläggande tankarna om EU och dess syfte. EU har utvecklats till att bli en union som främjar fri

---

<sup>102</sup> Se avsnitt 3.1.1.

<sup>103</sup> Se avsnitt 2.4.1.2.

<sup>104</sup> ATAD skäl 5.

handel och fri rörelse, och det torde sig därför naturligt att varje direktiv bör ses i syftet att inte försvåra för detta mer än nödvändigt. Har en medlemsstat väl anslutit sig till ett direktiv så är det bindande och de åligger staterna att anpassa lagstiftningen så att den ligger i linje med vad direktivet anger.<sup>105</sup> Eftersom Sverige anslöt sig till ATAD så är man därför bunden att följa det som anges i direktivet. Frågan är då om den svenska lagstiftningen strider mot direktivet eftersom man uttryckligen skriver i propositionen att man inte tillåter avräkning för sådan eventuell dubbelbeskattning som kan uppstå. Att dubbelbeskattning riskerar att uppstå verkar lagstiftaren vara medveten om, men man menar i propositionen från 2017 att det inte åligger Sverige ett ansvar att undanröja denna dubbelbeskattning.<sup>106</sup>

Det skulle kunna utgöra en indirekt diskriminering eller icke-diskriminerande restriktion. För att det ska kunna vara direkt diskriminering krävs en uttryckt olikbehandling av personer med olika nationaliteter. Så förefaller det inte vara i denna situation. Däremot kan det fortfarande röra sig om indirekt diskriminering, eftersom konsekvenserna av det regelverk som inte tillåter avräkning riskerar att träffa etableringar i ett annat medlemsland hårdare än en inhemsk etablering.<sup>107</sup> Även om man skulle komma fram till att det inte rör sig om indirekt diskriminering finns det icke diskriminerande restriktioner. Eftersom den ”diskriminerande handlingen”, egentligen inte utgörs av en regel utan snarare avsaknaden av en regel (rätten till avräkning) är det möjligt att man snarare skulle kalla det för icke diskriminerande restriktion. I målet *Thin Cap* uttalade domstolen att det är tillräckligt att en nationell lagregel resulterar i att en koncern undviker att etablera sig i en annan medlemsstat, för att den ska strida mot etableringsfriheten.<sup>108</sup> Om den svenska CFC-lagstiftningen tillsammans med den uteblivna rätten till avräkning skulle få som konsekvens att ett företag undviker att etablera ett dotterbolag i ett annat medlemsland, så utgör den ett hinder mot etableringsfriheten.

---

<sup>105</sup> Se avsnitt 2.1.

<sup>106</sup> Se avsnitt 3.3.

<sup>107</sup> Se avsnitt 2.4.1.2.

<sup>108</sup> Se avsnitt 2.4.1.2.

## 4.4 Rättfärdigandeprövning

Utifrån resonemanget ovan kan slutsatsen dras, att de svenska reglerna som inte tillåter avräkning vid betald CFC-skatt i en annan medlemsstat utgör ett hinder mot etableringsfriheten. I följande del ska frågan om huruvida detta hinder kan rättfärdigas besvaras.<sup>109</sup>

Inledningsvis ska hindret ställas mot de rättfärdiganden som anges uttryckligen i fördraget. Enligt fördraget kan en nationell rättsregel som utgör ett hinder mot den fria rörligheten ursäktas om det grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. EU-domstolen har hittills aldrig godtagit en nationell skatteregel på dessa grunder.<sup>110</sup> I propositionen från 2003/04 skriver författarna att anledningen till varför man inte tillåter avräkning vid denna typ av beskattning, är på grund av att det inte är ett verkligt problem och att införandet av sådana regler skulle bli allt för komplicerade och svåra. Vidare skriver man i propositionen från 2017 att Sverige inte har en skyldighet enligt ATAD att medge avräkning för erlagd CFC-skatt i mellanliggande länder.<sup>111</sup> Dessa argument torde knappast kunna hänvisas till att det rör sig om allmän ordning, säkerhet eller hälsa och reglerna skulle därför inte kunna rättfärdigas på grund av de uttryckta rättfärdigandegrunderna i fördraget.

Däremot finns fortfarande möjligheten att reglerna kan rättfärdigas på grund av ”*rule of reason*”-doktrinen. För att regeln ska kunna rättfärdigas måste de uppfylla de så kallade ”Gebhard-kriterierna”.<sup>112</sup> Det första kriteriet är att regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt, vilket egentligen betyder att de inte får vara direkt diskriminerande. I det förra avsnittet konstaterades att reglerna inte utgör direkt diskriminerande regler eftersom de inte uttryckligen gör skillnad på inhemska och utländska bolag. Däremot blir konsekvenserna av reglerna att en koncern med ett utländskt dotterbolag riskerar att dubbelbeskattas medan en koncern med ett svenskt dotterbolag

---

<sup>109</sup> Se avsnitt 2.4.1.3.

<sup>110</sup> Se avsnitt 2.4.1.3.

<sup>111</sup> Se avsnitt 3.3.

<sup>112</sup> Se avsnitt 2.4.1.3.

inte gör det. De utgör därför icke-diskriminerande regler. Det andra kravet för att reglerna ska vara rättfärdigade är att hindret ska uppbäras av ett så viktigt nationellt intresse att det intresset väger tyngre än intresset att upprätthålla en fri rörlighet. Återigen måste man titta på varför lagstiftaren har utformat lagen på det vis man har gjort. Lagstiftaren skriver uttryckligen i propositionen 2018 att det inte åligger Sverige någon skyldighet att medge avräkning och att gällande lagstiftning är förenlig med direktivet. I tidigare propositioner menade man att man inte kunde tillåta avräkning då det skulle bli ett allt för komplicerat system. Detta får alltså tolkas som att det främst är av administrativa skäl som man inte tillåter avräkning för den skatten, något som domstolen tidigare avvisat som giltig rättfärdigandegrund.<sup>113</sup>

Man skulle kunna tänka sig att det finns en annan anledning som skulle kunna ligga till grund för rättfärdigande, annat än den som anges i propositionen. Grunder som tidigare har accepterats av domstolen är bland annat skatteflykt, vilket var anledningen till att man införde CFC-beskattning även vid indirekt ägande när man ändrade lagen 2004. Innan hade CFC-beskattning endast varit möjligt vid direkt ägande och genom att placera ett dotterbolag mellan moderbolaget och CFC-bolaget hade man en mycket enkel möjlighet att undkomma den lagstiftningen.<sup>114</sup> Detta innebär att om det hade varit den faktiska CFC-lagstiftningen som utgjorde hindret så hade det förmodligen gått att rättfärdiga med hänvisning till skatteflykt, likt man gjorde i målet Cadbury Schweppes. Däremot hade reglerna fortfarande behövt uppfylla det tredje och fjärde kravet på ändamålsenlighet och proportionalitet. I Cadbury Schweppes konstaterade domstolen att det inte var rättfärdigat på grund av att den dåvarande brittiska lagstiftningen träffade faktisk verksamhet, vilket inte kunde ses som proportionerligt.<sup>115</sup> Men eftersom det är Avräkningslagen, eller snarare avsaknaden av möjlighet till avräkning som utgör hindret, så går det inte att rättfärdiga med hänvisning till att det skulle röra sig om ett konstlat upplägg. Inte heller är det sannolikt att ett argument om att skydda den svenska skattebasen skulle godtas.

---

<sup>113</sup> Se avsnitt 2.4.1.3.

<sup>114</sup> Se avsnitt 3.1.

<sup>115</sup> Se avsnitt 3.1.1.

## 5 Sammanfattning och avslutning

Sammanfattningsvis kan arbetets frågeställningar besvaras på följande vis. Den första frågeställningen syftar till att utreda hur den svenska lagstiftningen träffar en situation där ett svenskt moderbolag äger andelar i ett CFC-bolag via ett dotterbolag som är etablerat i ett annat EU-land. De svenska reglerna beskattar såväl direkt som indirekt ägande i Sverige. Detta på grund av att endast ett bolag kan beskattas i Sverige för att dubbelbeskattning inte ska uppstå, och då beskattar man i första hand alltid bolaget som har ett direkt ägande. Om dotterbolaget är etablerat i ett annat EU-land kan även det landet CFC-beskatta dotterbolaget för samma vinst som har gjorts i CFC-bolaget. Då riskerar koncernen en dubbelbeskattning eftersom moderbolaget CFC-beskattas i Sverige och dotterbolaget CFC-beskattas i det andra EU-landet. Denna skatt som har erlagts i det andra EU-landet ger inte rätt till avräkning enligt avräkningslagen. Därför riskerar koncernen en dubbelbeskattning som inte är möjlig att undanröja.

Den andra frågeställningen syftar till att undersöka om de svenska reglerna är förenliga med den unionsstadgade etableringsfriheten. Den kan besvaras med att reglerna förmodligen strider mot etableringsfriheten på grund av att de inte går att rättfärdiga med ett argument som EU-domstolen hade accepterat. Direktivet som CFC-lagstiftningen grundar sig på anger uttryckligen att eventuell dubbelbeskattning ska undanröjas. Det främsta skälet från lagstiftaren varför man inte ger möjlighet till avräkning av den i utlandet erlagda CFC-skatten är på grund av administrativa skäl. Inför lagändringen 2018 menade lagstiftaren att det inte åligger dem en skyldighet att tillåta den avräkningen och att man uppfyller alla krav som direktivet ställer. Jag menar med detta arbete att sannolikheten att Sverige har en sådan skyldighet är stor, på grund av allmänna grundprinciper inom EU samt det uttryckta kravet i direktivet.

Däremot går det inte att säga med säkerhet eftersom domstolen inte har prövat den specifika frågan och rättsläget är osäkert. Det hade varit mycket intressant att se lagstiftaren utveckla sin argumentation om varför man inte tillåter avräkning.



# Käll-och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Propositioner

Regeringens proposition 1989/90:47 Om vissa internationella skattefrågor.

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

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

Regeringens proposition 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

### Övrigt

Monsenego, Jerome (2019), *”Rätt på EU:s sätt – en ESO-rapport om EU-rättens inverkan på svensk skattelagstiftning”*

## Litteratur

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders (2022) *”Europarättens grunder”*, 7 uppl., Nordstedts juridik, Stockholm.

Dahlberg, Mattias (2019) *”EU och svensk företagsbeskattning”*, SNS Förlag, Stockholm.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (2011) *”EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning”*, 2 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm.

Johansson, Jesper (2016) *"EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter"*, Jure förlag, Stockholm.

Kleineman, Jan (2018) *"Rättsdogmatisk metod"*, i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, s. 21–46.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger (2021) *"Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt"*, del 2, 18 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Reichel, Jane (2018) *"EU-rättslig metod"*, i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, s. 109–142.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper (2011) *"EU-skatterätt"*, 3 uppl., Iustus förlag, Uppsala.

Wenehed, Lars Erik, (2000) *"CFC-lagstiftningen – En studie av CFC-beskattningsrättens utsträckning, den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattningsrätt samt beskattningsrätt efter skatteförmåga"*, Jure Förlag, Stockholm.

## Övrigt

OECD (2015), *"Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report"*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Westberg, Björn (2020), *"Controlled Foreign Company Legislation in Sweden"*, i: Kofler, George, Krever, Richard, Lang, Michael, Owens, Jeffrey, Pistone, Pascal, Rust, Alexander, Schuch, Josef, Spies, Karoline & Staringer, Claus (Editors), *Controlled Foreign Company Legislation*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam s. 727-745.

## **EU-rättsliga källor**

### Fördrag

Fördraget om Europeiska unionen (Konsoliderad version), *Europeiska unionens officiella tidning*, C 202 7 juni 2016 s. 13–46.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (Konsoliderad version), *Europeiska unionens officiella tidning*, C 326 26 oktober 2012 s. 0001–0390.

### Direktiv

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion. EUT L 193, 2016 s. 1–14.

# Rättsfallsförteckning

C-26/62 *NV Algemene Transport-en Expeditie Onderneming Van Gend & Loos mot nederländska Skatteförvaltningen*, EU:C:1963:1.

C-6/64 *Flamingo Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.

C-270/83 *Europeiska gemenskapens kommission mot Franska republiken*, EU:C:1986:37.

C-221/89 *Factortame*, EU:C:1991:320.

C-330/91 *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, EU:C:1993:303.

C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, EU:C:1995:31.

C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, EU:C:1995:411.

C-107/94 *P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:1996:251.

C-311/97 *Royal bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*, EU:C:1999:216.

C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, EU:C:2005:763.

C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2006:544.

C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2007:161.

C-128/08 *Jacques Damseaux mot Belgiska staten*, EU:C:2009:471.

C-72/09 *Etablissements Rimbaud SA mot Directeur general des impôts*, EU:C:2010:645.