

Målnummer:	2697-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-04-05		
Rubrik:	Vid införandet av skatteregler om bl.a. viss verksamhet i ett annat land (CFC-regler) gäller redan ett skatteavtal med det andra landet. CFC-reglerna har tillämpats oberoende av innehållet i avtalet. EG:s regler om fria kapitalrörelser i förhållande till tredje land har inte ansetts tillämpliga. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål C-101/05, A• EG-domstolens dom i mål C-492/04, Lasertec• EG-domstolens dom i mål C-446/04, Test Claimants• EG-domstolens dom i mål C-196/04, Cadbury Schweppes• EG-domstolens dom i mål C-319/02, Manninen• EG-domstolens dom i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst• EG-domstolens dom i mål C-436/00, X och Y• EG-domstolens dom i mål C-35/98, Verkooijen• EG-domstolens dom i mål C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB äger samtliga andelar i det schweiziska återförsäkringsbolaget Y AG. Y AG återförsäkras sådana koncerninterna risker som direktförsäkras i Z AB, ett helägt dotterbolag till X AB. De risker som återförsäkras hos Y AG avser fast och lös egendom, ansvar, motor och CIVIC BOND Program. Y AG återförsäkras i sin tur vissa risker hos försäkringsföretag utanför koncernen. - X AB vill ha besked om en beskattning enligt reglerna i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, hindras av bestämmelserna i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz (fråga 1) eller av bestämmelserna i artikel 56 EG-fördraget (EG) (fråga 2).

Skatterättsnämnden (2005-04-04, André, ordförande, Knutsson, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. - Skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz (SFS 1987:1182) hindrar inte att X AB beskattas enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL. - Fråga 2 - Artikel 56 EG hindrar inte att X AB beskattas enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL. - Motivering. - - - Enligt 39 a kap. 13 § IL är en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skattskyldig för så stor andel av överskottet av dessa beräknat med tillämpning av 10-12 §§ som svarar mot delägarrens enligt 2 och 4 §§ beräknade andel av kapitalet i den utländska juridiska personen. Överskottet i en utländsk juridisk person skall enligt 13 § tredje stycket tas upp vid den taxering då den utländska juridiska personen hade taxerats om den hade varit skattskyldig. I 18-22 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om delägarrens rätt till avräkning av de utländska skatter som belöper på den utländska juridiska personens inkomster och som betalats av denne. - Beräkning av överskott av lågbeskattade inkomster skall göras enligt bestämmelserna i 39 a kap. 10-11 §§ IL. I förstnämnda lagrum anges att vid beräkningen skall den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktieföretag som har motsvarande inkomster i Sverige (och som inte är ett investmentföretag). Vidare följer av 11 § att inkomstberäkningen enligt 10 § skall ske med utgångspunkt i sådana resultat- och balansräkningar som föreskrivs i 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078). Hur beskattningsåret

räknas för en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster anges i 12 §. Utgångspunkten är den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. - Bestämmelserna om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster utgör även grunden för beräkningen av nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person enligt 5 och 6 §§ vid prövningen av om inkomsten skall anses lågbeskattad. - I 39 a kap. 7 § IL finns en regel som kompletterar bestämmelserna om lågbeskattad inkomst i 5 och 6 §§. Syftet med denna är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av de särskilda reglerna genom att undantag görs för utländska juridiska personers inkomster i vissa fall (prop. 2003/04:10 s. 72). - I paragrafens första stycke anges att även om en inkomst enligt huvudregeln är lågbeskattad skall en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a till lagen och som inte omfattas av där angivna undantag. Av bilagan framgår att utländska juridiska personer som hör hemma i Europa inte omfattas av de särskilda reglerna. Undantag görs dock bl.a. för Schweiz vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet. - Andra stycket avser endast utländska juridiska personer som hör hemma och är skattskyldiga till inkomstskatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. För sådana utländska juridiska personer begränsas uttrycken inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, som används i bilagan, till att omfatta endast koncernintern verksamhet (i lagtexten uttryckt som att direkt eller indirekt finansiera företag respektive försäkra risker för företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i en sådan intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 § IL). - Tredje stycket behandlar de fall där den utländska juridiska personen hör hemma i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart. I stycket anges att bestämmelserna i första och andra styckena skall tillämpas bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. - De särskilda reglerna tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2003. - Bedömning. - Som en förutsättning för förhandsbeskedet ges att Y AG:s nettoinkomst kommer att vara lågbeskattad i den mening som avses i 39 a kap. 5 § IL. Ansökan avser beskattningsåren (=kalenderår) 2004-2006. X AB beskattades inte för inkomst hos Y AG enligt motsvarande äldre bestämmelser. - Y AG:s inkomster från sin koncerninterna återförsäkringsverksamhet i Schweiz omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz varför bestämmelserna i 39 a kap. 7 § första stycket IL är tillämpliga. Av listan i bilaga 39 a följer att försäkringsverksamhet i Schweiz skall beskattas enligt de särskilda reglerna. - Det innebär att X AB är skattskyldigt enligt interna regler för sin andel av överskottet av inkomsterna hos Y AG beräknat enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL. - Fråga 1. - För att bestämma vad som utgör inkomst och vem som skall ta upp inkomst tillämpas en stats interna rätt utan hänsyn till bestämmelserna i ett skatteavtal. I förevarande fall skall enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL X AB som ägare i Y AG beskattas för ett beräknat överskott hos det senare företaget. Den inkomst som Y AG är skattskyldigt för i Schweiz enligt det landets interna rätt är med detta synsätt inte samma inkomst som den som moderbolaget är skattskyldigt för i Sverige (jfr Lang, CFC-Regulations and Double Taxation Treaties, IBFD Bulletin, February 2003, s. 53 ff. samt RÅ 2001 ref. 46). - Det primära syftet med att ingå skatteavtal är att fördela beskattningsrätten till inkomst mellan de avtalsslutande staterna. Ett skatteavtal är normalt tillämpligt på personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna eller i båda staterna. Med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" avses en person som enligt lagstiftningen i denna stat har en sådan anknytning som normalt grundar obegränsad skattskyldighet där. - Vid en tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz på den inkomst som X AB är skattskyldigt för enligt de nämnda bestämmelserna är Sverige hemviststat. De artiklar i skatteavtalet som skulle kunna aktualiseras vid en fördelning av beskattningsrätten i förevarande fall är artiklarna 7 (inkomst av rörelse), 10 (utdelning) och 23

(annan inkomst). - Nämndens uppfattning är att den delägarbeskattning som föreskrivs i 39 a kap. IL inte är att anse som beskattning av en sådan utdelning som anges i artikel 10 § 3 i skatteavtalet. Det innebär att inkomsten kan vara att hänföra till antingen inkomst av rörelse eller annan inkomst. - Enligt artikel 7 § 1 må inkomst av rörelse, som företag i en avtalslutande stat förvärvar, beskattas allenast i denna stat såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalslutande staten från ett där beläget fast driftställe. - I artikel 23 anges att inkomst som en person med hemvist i en avtalslutande stat uppbär och som inte behandlas i någon av de övriga fördelningsartiklarna skall beskattas allenast i denna stat. - Med hänsyn till att Sverige är hemviststat för den inkomst som beskattas hos X AB enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL hindrar inte artikel 7 § 1 att inkomsten beskattas hos bolaget. Denna möjlighet förändras inte för det fall inkomsten vore att hänföra till ett fast driftställe för bolaget i Schweiz eftersom Sverige, som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning, inte använder undantagandemetoden (exempt) utan avräkningsmetoden (credit). - Möjligheten för Sverige att beskatta inkomsten förändras inte heller om den i stället skulle vara att hänföra till artikel 23. - Av det anförda följer att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz inte hindrar att bolaget beskattas enligt 39 a kap. 13 § IL. - Fråga 2. - Enligt artikel 56.1 EG skall inom ramen för fjärde kapitlet alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. - I EG-domstolens praxis finns endast ett avgörande som rör fria kapitalrörelser avseende tredje land, förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera, REG 1995 s. I-4821. Där förklarade domstolen att artikel 56.1 EG (dåvarande artikel 73b.1) har direkt effekt. Målen gällde frågan om det är förenligt med bestämmelserna om fria kapitalrörelser att i förväg kräva tillstånd och/eller deklARATION som villkor för att få föra ut pengar ur landet till ett tredje land. I domen hänvisas till ett annat avgörande som rörde samma fråga men mellan två medlemsstater. I båda fallen ansåg domstolen att ett krav på tillstånd inte är förenligt med bestämmelserna men att ett krav på deklARATION kan godtas. - Såväl ordalydelsen av artikel 56 EG som domen i Sanz de Lera-målen synes ge vid handen att det vid bedömningen av om nationella regler är förenliga med artikeln inte skall göras någon åtskillnad beroende på om det rör sig om kapitalrörelser inom EU eller gentemot tredje land. - Tolkningen av EG-rättsliga bestämmelser bör emellertid inte ske bara utifrån bestämmelsernas ordalydelse utan även mot bakgrund av deras syfte och ändamål. Syftet med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital inom EU torde vara att undanröja alla hinder för förverkligandet av den inre marknaden samt att skapa en ekonomisk och monetär union. Som en konsekvens härav har EG-domstolen regelmässigt underkänt nationella regler, inklusive skatteregler, som verkar hindrande för förverkligandet av detta syfte. - Vilket syfte som ligger bakom liberaliseringen i förhållande till tredje land framstår som oklarare. Att det är mer begränsat än vad som gäller inom EU framgår av de möjligheter som artiklarna 57 och 59-60 EG ger medlemsstaterna att behålla och införa restriktioner och skyddsregler gentemot tredje land. - Med åberopande av ändamålsöverväganden och en analys av bestämmelsernas uppbyggnad har i litteraturen argumenterats för att de kapitalrörelser som omfattas av artikel 56 EG - såvitt avser tredjelandssituationer - skulle vara endast andra kapitalrörelser än dem som avses i artikel 57 EG, dvs. andra kapitalrörelser än sådana som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader (Mohamed, Sideek, European community Law on the free Movement of Capital and the EMU, Kluwer och Norstedts 1999 s. 217 ff.). Bolagets förvärv och innehav av andelarna i Y AG skulle således med detta synsätt inte utgöra en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56 EG. - Även om ändamålshänsyn kan anföras till stöd för att inte alla kapitalrörelser i förhållande till tredje land bör behandlas lika vid en prövning mot bestämmelserna om kapital leder enligt nämnden bestämmelsernas systematik till motsatt resultat. Genom hänvisningen till "inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel" i inledningen av artikel 56 EG framgår att förbudet mot restriktioner för kapitalrörelser är begränsat. Om avsikten varit att dessutom helt undanta vissa kapitalrörelser i förhållande till

tredje land hade detta rimligtvis angetts direkt i denna bestämmelse. Stöd för denna uppfattning ger utformningen av artikel 57.1 EG. - Enligt denna regel skall bestämmelserna i artikel 56 EG inte påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner i nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt som var i kraft vid utgången av år 1993 beträffande sådana kapitalrörelser till eller från tredje land av det slag som redovisats ovan. Undantagsbestämmelsen skulle vara utan innebörd om de kapitalrörelser som nämns i artikel 57 EG inte omfattades av artikel 56 EG. Mot bakgrund av det anförda drar nämnden slutsatsen att artikel 56 EG får anses omfatta alla slags kapitalrörelser. Härav följer att bolagets förvärv och innehav av andelarna i Y AG utgör en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56 EG. - EG-domstolen har i ett antal fall haft att ta ställning till om medlemsstaternas skattelagstiftning går att förena med den fördragsfästa rätten till fria kapitalrörelser inom EU. Innebörden av EG-domstolens praxis synes vara den - på motsvarande sätt som gäller den praxis som utvecklats avseende fri rörlighet för personer inkluderande etableringsrätten - att skatteregler som i något avseende negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner eller förhållanden inte är förenliga med rätten till fria kapitalrörelser (jfr mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000 s. I-4071). Med andra ord innehåller rätten till fria kapitalrörelser ett krav på skattemässig likabehandling av gränsöverskridande förhållanden och transaktioner. - Bestämmelserna i 39 a kap. IL är så utformade att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skall beskattas löpande oberoende av om den utländska juridiska personen lämnar utdelning eller ej. En sådan beskattning skiljer sig från den beskattning som föreskrivs för ett svenskt moderbolag med ett svenskt dotterbolag, som inte är ett handelsbolag, på så sätt att beskattning i det senare fallet sker först i samband med utdelning, dock att utdelningar i många sådana fall är skattefria. Till detta kan fogas att Sverige inte som allmän princip har infört en möjlighet, motsvarande den som gäller för filialer, till beskattning hos moderföretag av alla koncernföretags inkomster (jfr resonemanget i prop. 2003/04:10 s. 46 f.). - I en jämförbar situation, som gällde en prövning mot fördragsreglerna om etableringsrätten, underkändes de tyska underkapitaliseringsreglerna av EG-domstolen (mål C- 324/00, Lankhorst-Hohorst, REG 2002 s. I-11779). Reglerna innebar att avkastning på främmande kapital som betalades av ett dotterbolag hemmahörande i Tyskland till moderbolaget, också detta hemmahörande i Tyskland, behandlades som en avdragsgill räntekostnad hos dotterbolaget medan motsvarande betalning från ett dotterbolag hemmahörande i Tyskland till ett moderbolag hemmahörande i ett annat medlemsland behandlades som en icke avdragsgill utdelning hos dotterbolaget. En sådan skillnad i behandling av dotterbolag med säte i Tyskland beroende på var deras moderbolag har sitt säte gör det enligt EG-domstolen mindre attraktivt för bolag med säte i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten. - Vidare är möjligheten till resultatutjämnning enligt de svenska reglerna olika i de jämförda fallen. De aktuella reglerna innebär att vid beräkningen av ett svenskt moderbolags andel av överskottet hos en utländsk juridisk person får avdrag göras för underskott som uppkommit i verksamheten enbart under de tre närmast föregående beskattningsåren medan vid inkomstberäkningen hos ett svenskt dotterbolag avdrag får göras för underskott utan begränsning i tiden. - Av det nu anförda får anses följa att de aktuella bestämmelserna kan avhålla en i Sverige obegränsat skattskyldig person från att investera sitt kapital i en utländsk juridisk person hemmahörande i en annan stat med en verksamhet som är lågbeskattad. Med hänsyn härtill finner nämnden att den redovisade särbehandlingen utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG (se dom den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, punkterna 20-24). - Nästa fråga är om bestämmelserna i 39 a kap. IL kan godtas trots att dessa inskränker den fria rörligheten för kapital. Eftersom undantaget i artikel 57.1 EG inte är tillämpligt får en prövning av bestämmelserna göras mot artikel 58 EG. När det gäller de rättfärdigandegrunder som anges i artikel 58.1 a) EG synes dessa, åtminstone vad gäller kapitalrörelser inom EU, enligt EG-domstolen närmast utgöra en kodifiering av domstolens praxis angående när bestämmelser som olikabehandlar nationella och gränsöverskridande transaktioner och

förhållanden är tillåtna (se mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000 s. I-4071, punkt 43, C-319/02, Manninen, punkt 29). Denna praxis bör därmed ha betydelse även när det gäller möjligheten att godta bestämmelser som inskränker den fria rörligheten för kapital. - När det vidare gäller de möjliga undantag som anges i artikel 58.1 b) EG kan först konstateras att de i ärendet aktuella reglerna inte kan anses grundade på hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet. Däremot är bestämmelsen om att medlemsstaterna får vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av skattelagstiftningen av intresse här. Även denna bestämmelse bör enligt nämndens mening kunna tolkas med beaktande av EG-domstolens praxis om när skatteregler kan godtas med hänsyn till tvingande hänsyn av allmänintresset, och då särskilt med hänsyn till önskemålet att motverka skatteflykt (se mål C-436/00, X och Y, REG 2002 s. I-10829, punkterna 72-73). - Domstolen har dock ännu inte godtagit någon skatteregel med hänvisning till önskemålet att motverka skatteflykt, vilket bl.a. har berott på att de prövade reglerna ansetts vara alltför oprecist och schablonmässigt utformade. I Lankhorst-Hohorst-målet uttalade domstolen t.ex. att de prövade reglerna inte hade till specifikt syfte att säkerställa att rent konstlade kopplingar, vilkas syfte var att kringgå den tyska skattelagstiftningen, skulle erhålla en annan skattebehandling utan att lagstiftningen tvärtom allmänt avsåg varje situation där moderbolaget hade sitt säte utanför Tyskland (se mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, punkt 37). Domstolen har också uttalat att någon allmän presumtion för skatteundrandragande eller skatteflykt inte kan grundas på den omständigheten att ett bolag är etablerat i en annan medlemsstat (se mål C-436/00, X och Y, punkt 62). - En skillnad mellan de skatteregler som prövades i de ovannämnda målen och de nu aktuella är att reglerna i 39 a kap. IL inte är generell tillämpliga vid alla bolagsetableringar i andra länder. Frågan är dock om den begränsning av reglernas tillämpningsområde till vissa lågbeskattade inkomster som sker i 39 a kap. 5-7 §§ IL innebär att reglerna kan anses tillräckligt preciserade för att kunna godtas. - Enligt förarbetena har reglerna utformats så att de skall träffa fall där hela eller delar av inkomstskattesystemen i vissa länder ansetts vara så förmånliga att de bedömts kunna användas för s.k. ränteavdragsarbitrage och liknande mer utpräglade skatteplaneringstransaktioner (prop. 2003/04:10 s. 49 ff.). Det kan i dessa fall, framhålls det, antas att delägande i företag i aktuella stater som kommer i åtnjutande av sådana gynnsamma regler medför en risk för skatteflykt. Av förarbetena framgår vidare att till ledning för att bedöma vilka skatteåtgärder som bör omfattas av de särskilda reglerna har legat bl.a. det arbete som utförts mot skadlig skattekonkurrens inom OECD (Project on Harmful Tax Practices) och EU (tillämpning av Uppförandekoden för företagsbeskattning). - Det kan dock ifrågasättas om lagstiftningen utformats så att den är specifikt inriktad på denna typ av konstlade förfaranden eller om den kan träffa också näringsverksamhet som bedrivs på affärsmässiga grunder. I förevarande fall är det fråga om lågbeskattad inkomst från försäkringsverksamhet i Schweiz som består i att indirekt försäkra risker för företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i intressegemenskap, dvs. om användning av s.k. captivebolag för att försäkra risker inom den egna koncernen (a. prop. s. 75). - Utgångspunkten för det regelsystem som nu diskuteras synes ha varit att försäkring av risker inom den egna koncernen i sig kan anses uppfylla förutsättningarna för försäkringsverksamhet enligt IL. Nämndens bedömning i ärendet grundar sig därför på denna förutsättning. - Det kan då konstateras att de bestämmelser som är föremål för prövning inte innehåller några kriterier som tar sikte på skälen för etableringen i det enskilda fallet. Av detta följer att möjlighet saknas att vid tillämpningen av 39 a kap. 7 § första stycket IL skilja mellan sådana konstlade förfaranden som lagstiftningen enligt förarbetena syftar till att ingripa mot och fall där en etablering av näringsverksamheten kan motiveras av affärsmässiga överväganden vid sidan om beskattningseffekterna. - Det sagda leder enligt nämndens mening till slutsatsen att om reglerna i 39 a kap. IL skulle prövas mot EG-fördragets regler om kapitalrörelser mellan medlemsstater inom EU så måste de svenska reglerna anses ha en alltför generell utformning för att kunna godtas med hänvisning till önskemålet att motverka skatteflykt. Frågan är då om bedömningen blir annorlunda när det

gäller kapitalrörelser mellan en medlemsstat och ett tredje land. - Som framhållits ovan måste reglerna om fria kapitalrörelser avseende tredje land anses ha ett mer begränsat syfte än motsvarande regler beträffande stater inom EU. Detta talar enligt nämndens mening för att möjligheten att rättfärdiga regler som inskränker den fria rörligheten mot tredje land bör vara större än beträffande regler som inskränker den fria rörligheten för kapital inom EU. När det särskilt gäller önskemålet att motverka skatteflykt bör även mer generellt utformade skatteflyktsregler som de nu aktuella kunna godtas vid en prövning mot fördragsbestämmelserna om den fria rörligheten för kapital till och från tredje land. - Delägaren i den utländska juridiska personen skall enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL beskattas löpande för ett överskott som beräknas på ett sätt som ansluter till vad som gäller vid inkomstberäkningen för aktiebolag varvid avräkning ges för den inkomstskatt som kan ha betalats av den utländska juridiska personen. En sådan åtgärd får anses lämpad för att åstadkomma det avsedda syftet. - Modellen med en löpande beskattning av delägaren grundad på inkomstförhållandena hos den utländska juridiska personen utan anknytning till om någon utdelning sker är utformad i överensstämmelse med etablerad internationell praxis. Den motsvarar även det system som tidigare gällde nationellt. Nämnden har inte funnit någon mindre ingripande metod för att uppnå syftet att motverka skatteundandragande. Med hänsyn till det anförda anser nämnden att ett system med löpande beskattning av inkomsten i fråga, inkluderande möjligheten till avräkning av utländsk skatt, inte i sig kan anses vara mer ingripande än vad som är godtagbart. - Beräkningen av delägarens andel av överskottet av den juridiska personens lågbeskattade inkomster avviker dock från vanliga regler för aktiebolag bl.a. avseende hur underskott i den utländska juridiska personen får beaktas. Vidare finns särskilda regler som främst tar sikte på övergången till och från beskattning av sådana inkomster mellan olika år. Till det kommer en skyldighet att lämna resultat- och balansräkningar för den utländska juridiska personen upprättade enligt bokföringslagen. - Enligt nämndens mening är den främsta invändningen mot de särskilda reglerna att de kan leda till en hårdare beskattning av ägaren än om vanliga regler varit tillämpliga på grund av begränsningen av rätten till avdrag för underskott. Motivet till denna begränsning är att systemet annars skulle bli alltför komplicerat (a. prop. s. 87). Enligt nämndens mening får även den avvägning som gjorts i dessa hänseenden vid den närmare utformningen av reglerna anses godtagbar. - Med hänsyn till det anförda skall reglerna inte anses strida mot fördragets regler om fria kapitalrörelser till och från tredje land.

Ledamoten Wingren var skiljaktig beträffande motiveringen av svaret på fråga 2 och anförde följande. Bestämmelserna om fri rörlighet för personer, tjänster och kapital finns i Fördraget om Europeiska unionen av den 7 februari 1992 i Avdelning III, uppdelade på fyra kapitel. Kapitel 1 gäller arbetstagare, kapitel 2 etableringsrätt, kapitel 3 tjänster och kapitel 4 kapital och betalningar. Reglerna om den fria rörligheten för personer är som framgår uppdelade i två undergrupper, arbetstagares fria rörlighet och rätt till fri etablering. - I kapitel 2 artikel 43 föreskrivs att inom ramen för bestämmelserna i kapitlet skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan stats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Etableringsfriheten skall i princip innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket (vinstdrivande företag), på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Inskränkningar i en gemenskapsmedborgares rätt att etablera sig i tredje land, alltså utanför gemenskapen, är enligt dessa bestämmelser inte förbjudna. - En etablering i fördragets mening förutsätter ett faktiskt fullföljande av en ekonomisk aktivitet genom stadigvarande etablering i en annan medlemsstat för en obestämd tidsperiod (jfr EG-domstolens mål 221/89 Drottningen mot Transportministern angående Factorama Ltd och andra, REG 1989 s. 3905). Det är alltså fråga om en person eller ett företag, hemmahörande inom gemenskapen, som varaktigt

integrerar sig i en annan medlemsstat än den vari personen eller företaget anses höra hemma, och i värdlandet utövar ekonomisk aktivitet. Avgränsningen av begreppet är framför allt av intresse i förhållande till fri rörlighet för tjänster.

- I kapitel 4 artikel 56 föreskrivs att inom ramen för bestämmelserna i kapitlet skall alla kapitalrörelser mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna (56.1). Vidare föreskrivs att inom ramen för kapitlets bestämmelser skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna (56.2).

- Fördraget innehåller ingen definition av vad som avses med kapitalrörelser. Enligt EG-domstolen skall emellertid ledning hämtas från direktiv 88/361//EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 (numera artikel 56) i fördraget enligt vilket kapitalrörelser skall klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1 till direktivet (fjärde/kapitalliberaliserings/direktivet).

- I inledningen i bilagan till fjärde direktivet anges att i nomenklaturen klassificeras kapitalrörelser efter den ekonomiska arten av de tillgångar och skulder som de avser, uttryckta antingen i inhemsk eller utländsk valuta.. Vidare anges att de kapitalrörelser som förtecknas i nomenklaturen omfattar alla aktiviteter som fordras för kapitalrörelser: avtal om och genomförande av transaktioner och dithörande överföringar samt vidare att transaktioner sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans egen räkning (t.ex. överföringar av utvandrares tillgångar). Nomenklaturen utgör inte en uttömmande förteckning av kapitalrörelser och skall därför inte tolkas som avsedd att inskränka räckvidden för principen om fullständig liberalisering av kapitalrörelser, sådana som avses i direktivet.

- Därefter uppräknas en rad olika transaktioner som klassificeras som kapitalrörelser. Under rubriken "I - DIREKTA INVESTERINGAR" anges därvid bl.a. följande.

1. Etablering och utvidgning av filialer eller nya företag som uteslutande ägs av den som tillhandahåller kapitalet, samt fullständiga förvärv av befintliga företag.

I förklaringar angående innebörden i nomenklaturen och direktivet anges beträffande direkta investeringar följande.

Investeringar av alla slag som görs av fysiska personer eller av handels- eller industriföretag eller finansiella företag och som har till syfte att upprätta varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet. Detta begrepp skall således förstås i vidaste bemärkelse.

De företag som nämns under I-1 i nomenklaturen omfattar juridiskt självständiga företag (helägda dotterföretag) och filialer.

Vid en första anblick kan etableringsrätten genom de redovisade artiklarna delvis synas dubbelreglerad. Detta kan emellertid inte antas vara fallet vare sig avsiktligt eller oavsiktligt. Artikel 43 garanterar medborgare i en medlemsstat rätten att bygga upp och varaktigt driva företag på en annan medlemsstats territorium (personers fria rörlighet). Artikel 56 garanterar medborgare i en medlemsstat rätten att investera kapital i en annan medlemsstat bl.a. för uppbyggnaden och utvidgningen av ett företag (kapitalets fria rörlighet). I så måtto blir båda artiklarna tillämpliga på samma företeelse men från olika utgångspunkter. Artikel 56 garanterar emellertid även investeringsrätten i förhållande till tredje land vilket däremot artikel 43 inte gör beträffande etableringsrätten (jfr Regeringsrättens dom den 20 december 2002, mål nr 7009-1999; referat 3 i Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll nr 04/03).

- Enligt min mening följer av en tolkning enligt ordalagen i bilaga 1 till fjärde direktivet att med kapitalrörelser såvitt nu är aktuellt avses, med dithörande överföringar, investeringar i annan stat för att, såvitt gäller filialer, etablera eller utvidga dem. Som framgår av bilagan kan en investering i korthet

definieras som etablering av ett nytt företag eller förvärv av ett befintligt utländskt företag eller intresse däri i syfte att inleda, upprätthålla eller förstärka varaktiga ekonomiska relationer. - När det gäller utövandet av den ekonomiska aktiviteten i filialen på den andra statens territorium efter investeringen kan inte denna aktivitet i sig anses vara en kapitalrörelse i form av etablering eller utvidgning av en filial i fördragets mening. Den får då behandlas enligt bestämmelserna under den rubrik i fördraget som aktiviteten definitionsmässigt kan hänföras till. - Sammanfattningsvis får således enligt min mening beträffande direkta investeringar den distinktionen göras att reglerna avseende kapitalrörelsers frihet behandlar endast den transaktion, t.ex. förvärv av ett företag i en annan medlemsstat, som en person eller företag gör samt de överföringar av valuta som görs för att genomföra den planerade investeringen. Investerarens rättigheter och skyldigheter, liksom motsvarande rättigheter och skyldigheter för värdlandets myndigheter, sedan investeringen väl kommit till stånd, regleras av bestämmelser under andra rubriker i fördraget och därunder antagna direktiv och förordningar samt EG-domstolens praxis, i förevarande fall således enligt bestämmelserna om etableringsrätten. - Det är mot bakgrund av denna tolkning av EG-rätten som enligt min mening bolagets fråga om de s.k. CFC-reglernas tillämplighet i förhållande till EG-fördraget skall besvaras. - Jag gör därvid följande bedömning. - Ansökan gäller inte att X AB har för avsikt att investera i en nyetablering eller utvidgning av en verksamhet i Schweiz utan hur beskattning skall ske av en redan etablerad verksamhet genom ett bolag i nämnda land utom gemenskapen. Enligt den ovan gjorda tolkningen av artiklarna 43 och 56 i fördraget är det då inte fråga om bedömning av en kapitalrörelse utan av ett utövande av en varaktig ekonomisk verksamhet. CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten skall då prövas mot reglerna om etableringsfriheten i artikel 43 och inte mot reglerna om kapitalrörelser i artikel 56. Därav följer - eftersom det gäller verksamhet i tredje land och artikel 43 då inte är tillämplig och då artikel 56 enligt det tidigare anförda inte aktualiseras - att hinder inte föreligger att beskatta bolaget för dess innehav av andelarna i det schweiziska bolaget Y AG. Jag anser att svaret på frågan hade bort motiveras i enlighet med det anförda.

Ledamoten Virin var skiljaktig beträffande svaret på fråga 1 och anförde följande. När Sverige och Schweiz år 1965 ingick nu allttjämt gällande skatteavtal saknade Sverige regler om svenska skattesubjekts skattskyldighet för inkomster hos utländska skattesubjekt. Enligt 53 § 1 mom. f.) kommunalskattelagen (1928:370) var svenska aktiebolag m.fl. skattskyldiga för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats. Det var inte tal om annat än att det var endast det egna företagets inkomst som därvid åsyftades. När skatteavtalet med Schweiz slöts synes någon motsvarighet till nuvarande diskussion om CFC-beskattning inte ha förekommit. I vart fall kan något sådant inte spåras i avtalet, som upprättades i enlighet med de principer som hade utarbetats inom OECD och som fortfarande är i sina grunddrag oförändrade. Avtalet innehåller sålunda bl.a. definitioner av begreppet fast driftställe, vari förklaras

att den omständigheten, att ett bolag med hemvist i en avtalslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag, som har sitt hemvist i den andra avtalslutande staten --- icke i och för sig [skall] medföra att någotdera bolaget betraktas som ett fast driftställe för det andra bolaget.

Det får tas för givet att parterna inte hade en tanke på att det ena landet skulle göra anspråk på att beskatta inkomsten i ett företag i det andra landet på den grunden att ett företag i det förstnämnda landet ägde aktier i företaget i det sistnämnda. Och detta oavsett om aktieinnehavet var betydande och/eller verksamheten i det ägda bolaget var underkastat beskattning eller inte. I motsats till vad som förekommer i vissa skatteavtal har några utpekade rättssubjekt inte undantagits från avtalets tillämpning. Under årens lopp har avtalet reviderats flera gånger, men några krav på att anpassa avtalet till förändringar i nationell lagstiftning riktad mot lågbeskattade inkomster i det andra avtalslandet (s.k. CFC-beskattning) har aldrig framställts. Så sent som år

1993 framhölls (prop. 1993/94:50 s. 273) i samband med modifieringen av den i Sverige år 1990 införda lagstiftningen om CFC-beskattningsregler, att juridiska personer hemmahörande i de i lagtexten uppräknade staterna (bl.a. Schweiz) alltid (kurs. här) skulle anses utgöra utländska bolag när de omfattas av [dubbelbeskattnings]avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna andra stat. Den avsedda innebörden av detta var att CFC-reglerna inte skulle omfatta sådana bolag. Så sent som år 1993 har Sverige alltså uttryckligen markerat att det inte gjorde anspråk på en sådan beskattningsrätt. Schweiz synes fortfarande sakna lagstiftning om CFC-beskattningsregler. - Som majoriteten funnit har Sverige numera en lagstiftning som innebär att sökandebolaget är skattskyldigt för överskott i Y AG. Frågan är om en sådan beskattningsregel står i strid med skatteavtalet med Schweiz. - Uppfattningen att skatteavtalet inte förhindrar tillämpning av CFC-lagstiftning av den typ Sverige infört fr.o.m. år 2004 har sitt stöd i 2003 års version av kommentaren till OECD:s modellavtal. I punkt 23 av kommentaren till artikel 1 sägs att det numera erkänns att CFC-lagstiftning inte står i strid med bestämmelserna i modellavtalet. Det finns också en omfattande diskussion i doktrinen som ger stöd för detta. Å andra sidan sägs i punkt 26 att CFC-lagstiftning inte bör tillämpas om inkomsten varit föremål för en beskattningsregel som är jämförbar med den i hemviststaten, vilket synes innebära att även OECD anser att CFC-beskattningsregler i vissa fall kan strida mot modellavtalet. Vidare har Conseil d'État i ett avgörande den 28 juni 2002 funnit att Frankrikes tidigare skatteavtal med Schweiz förhindrade tillämpning av CFC-regler på inkomst förvärvat av ett franskt företag genom ett schweiziskt dotterbolag. Avtalet har därför måst omförhandlas på denna punkt. - Huruvida skatteavtalen i allmänhet förhindrar tillämpningen av CFC-regler, och i vad mån hänsyn skall tas till inom ramen för OECD-samarbetet utvecklade tankar om hur avtal som baseras på OECD:s modellavtal skall tillämpas, synes det således finnas skilda uppfattningar om. Detta saknar dock enligt min mening betydelse i detta ärende. Avgörande är vilken gemensam avsikt Sverige och Schweiz hade vid ingående av det svensk-schweiziska skatteavtalet av år 1963. I vart fall så sent som i oktober 1993 hyste den svenska regeringen (prop. 1993/94:50 s. 272) vissa tvivel på möjligheterna att tillämpa regler om CFC-beskattningsregler mot avtalsstater, även om en "stor majoritet av OECD:s medlemsländer" sades vara av den uppfattningen att en sådan beskattningsregel inte kunde anses vara i strid med avtalen. Regeringen uttalade ingen egen uppfattning i frågan. Som ovan anförts får det anses uteslutet att frågan alls ställdes år 1963. - Sverige har, som framgår av 2003 års lagstiftning om CFC-beskattningsregler, ställt sig bakom den uppfattning som återspeglas i 2003 års reviderade kommentar till OECD:s modellavtal. Det svensk-schweiziska avtalet överensstämmer i nu relevanta avseenden med OECD:s modellavtal. Vid tillämpning av ett idag ingånget avtal som baseras på OECD:s modellavtal är det därför en självklar utgångspunkt att Sverige kan utöva sin lagstiftning om CFC-beskattningsregler gentemot den andra parten om särskilda undantag inte gjorts i avtalet. Det svensk-schweiziska avtalet är nästan 40 år gammalt. Schweiz har vidare i samband med utformningen av 2003 års reviderade kommentar till OECD:s modellavtal gjort följande observation (p. 27.9) i kommentaren till artikel 1:

With respect to paragraph 23, Switzerland considers that controlled foreign corporation legislation may, depending on the relevant concept, be contrary to the spirit of Article 7.

Sammanfattningsvis finner jag således att det är uteslutet att den gemensamma partsavsikten vid ingåendet av det svensk-schweiziska skatteavtalet av år 1963 skulle ha varit, att en tillämpning av en lagstiftning motsvarande 2003 års CFC-bestämmelser är förenlig med avtalet. Det synes vidare orimligt att lägga OECD:s diskussioner flera decennier senare till grund för ett ställningstagande att de dåmera avhandlade synpunkterna skulle återspegla parternas uppfattning år 1963. Schweiz synes alltså hävda att CFC-lagstiftning kan stå i strid med andan i artikel 1 i modellavtalet. Punkt 26 av kommentaren till artikel 1 i modellavtalet anger att CFC-regler inte alltid bör tillämpas, vilket motsäger att CFC-regler inte skulle strida mot modellavtalet.

Vid tillämpning av det fransk-schweiziska skatteavtalet har franska CFC-regler inte kunnat hävdas utan omförhandling av avtalet. - Jag anser att frågan bort besvaras jakande.

Nämndens sekreterare Roupe var av avvikande mening beträffande motiveringen av svaret på fråga 2 och anförde följande. Enligt min mening kan gemenskapsrätten i ett enskilt fall tillåta en beskattning enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL när det gäller en utländsk juridisk person i ett annat EU-land. I övrigt instämmer jag i nämndens bedömning.

X AB överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att såväl skatteavtalet med Schweiz som artikel 56 EG hindrade att bolaget beskattades enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2008-04-03, Almgren, Dexe, Kindlund, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. X AB är moderbolag till ett schweiziskt bolag som återförsäkrar koncerninternerna risker. Enligt förutsättningarna är dotterbolagets nettoinkomst lågbeskattad. Vid en tillämpning av 39 a kap. 7 § första stycket IL och bilaga 39 a till IL ska inkomsten därför träffas av CFC-beskattningsregler.

Skatterättsnämndens svar på fråga 1 innebär att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz inte hindrar att X AB blir föremål för CFC-beskattningsregler. Regeringsrätten har samma uppfattning men grundar - i motsats till nämnden - inte denna bedömning på en analys av innehållet i avtalet.

När ett skatteavtal ingås avstår Sverige från skatteanspråk som följer av svensk lag. Folkrättsligt är Sverige bundet av avtalet. Åtagandena enligt avtalet får internrättslig verkan genom att tas in i svensk lag. Vad avser avtalet med Schweiz har detta skett genom lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

En lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar. När det i 2 § i den aktuella lagen i lydelsen enligt SFS 1992:856 sägs att "[Avtalets] beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga" innebär detta bara att avtalet inte kan utvidga de skatteanspråk som följer av lag. Bestämmelsen hindrar alltså inte i sig att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sina skatteanspråk med de folkrättsliga verkningar detta kan få.

Om två lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. I detta hänseende kan konstateras att de aktuella CFC-reglerna har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver. Vid sådant förhållande står det klart att CFC-reglerna har företräde och ska tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kan ge för resultat. Någon analys av avtalet behöver därför inte göras.

Skatterättsnämndens svar på fråga 2 innebär att CFC-reglerna inte strider mot EG-fördragets regler om fria kapitalrörelser till och från tredje land. Nämnden har framhållit att möjligheten att rättfärdiga regler som inskränker den fria rörligheten mot tredje land bör vara större än beträffande regler som inskränker den fria rörligheten för kapital inom EU.

Etableringsfriheten kan inte göras gällande i förhållande till tredje land. Det har varit en omdiskuterad fråga om den fria rörligheten för kapital kan åberopas när en verksamhet i tredje land i EG-rättslig mening utgör en etablering. Rättsläget har klarnat efter ett antal rättsfall från EG-domstolen (se C-492/04, Lasertec p. 19-24, med hänvisningar till tidigare rättsfall). Av denna rättspraxis framgår att ändamålet med den nationella lagstiftningen ska beaktas. Är

lagstiftningen inriktad på fall där det föreligger ett bestämmande inflytande kan den fria rörligheten för kapital inte göras gällande. Fråga behöver inte vara om ett majoritetsägande. Av betydelse är vidare storleken av ägandet i det individuella fallet.

Enligt 39 a kap. 2 § IL kan CFC-reglerna tillämpas om ägarandelen (kapital eller röster) är minst 25 procent. Bolagets ägarandel är 100 procent. Av EG-domstolens praxis följer att bolaget inte kan åberopa den fria rörligheten för kapital. Nämndens förhandsbesked avseende fråga 2 ska därför fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget november 2006 - juni 2007, föredragande Hedberg, målnummer 2697-05

Sökord: Dubbelbeskattning; EG-rätt inkomstskatt; Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 2003/04:10 s. 97 ff.
