

# Regeringens proposition

## 2007/08:16



Ändrade regler för CFC-beskattnig, m.m.

Prop.  
2007/08:16

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 25 oktober 2007

*Maud Olofsson*

*Mats Odell*  
(Finansdepartementet)

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att en ny paragraf införs i de s.k. CFC-reglerna (Controlled Foreign Company) i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Förslaget innebär en möjlighet för delägare i lågbeskattade företag som är hemmahörande inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) att i vissa fall undantas från CFC-beskattnig. Undantaget ska vara tillämpligt om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen, i den stat där den hör hemma, utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Ändringen föranleds av EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc).

I samband med utformningen av den nya regeln har en genomgång gjorts av vissa EES-staters lagstiftning på skatteområdet. Med anledning av denna genomgång föreslås ändringar av den lista som finns i bilaga 39 a till IL. Vidare föreslås vissa ändringar avseende stater som inte är medlemmar i EES.

Dessutom har en översyn gjorts av den s.k. filialregeln i 39 a kap. 9 § IL. Översynen föranleder emellertid inte något förslag till ändring av filialregeln.

Vidare föreslås att riksdagen antar en lag om upphävande av lagen (1983:914) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva. Dessutom föreslås att riksdagen antar en lag om upphävande av kungörelsen (1961:521) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattnig och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta

skatter och en lag om upphävande av förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m. Prop. 2007/08:16

De nya bestämmelserna i 39 a kap. IL och ändringarna i bilaga 39 a till IL föreslås träda i kraft den 1 januari 2008. Såväl arvs- och gåvoskatteavtalet mellan Sverige och USA som skatteavtalet mellan Sverige och Marocko upphör att gälla vid utgången av år 2007. Lagen respektive kungörelsen om nämnda avtal föreslås därför upphöra att gälla vid denna tidpunkt. Förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m. föreslås upphöra att gälla vid utgången av år 2007.

1	Förslag till riksdagsbeslut .....	5
2	Lagtext .....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	6
2.2	Förslag till lag om upphävande av lagen (1983:914) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva .....	9
2.3	Förslag till lag om upphävande av kungörelsen (1961:521) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter .....	10
2.4	Förslag till lag om upphävande av förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m. ....	11
3	Ärendet och dess beredning .....	12
4	Ändrade regler för CFC-beskattning .....	13
4.1	Bakgrund .....	13
4.1.1	De svenska CFC-reglerna .....	13
4.1.2	EG-domstolens dom i mål C-196/04 .....	14
4.1.3	Internationell jämförelse .....	15
4.2	En ny kompletteringsregel .....	16
4.3	Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen .....	23
4.4	Filialregeln .....	24
4.5	Ikraftträdande .....	26
5	Uppsägning av arvs- och gåvoskatteavtalet mellan Sverige och USA .....	26
6	Uppsägning av skatteavtalet mellan Sverige och Marocko .....	27
7	Upphävande av förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m. ....	27
8	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m. ....	28
9	Författningskommentar .....	29
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Ändrade regler för CFC-beskattning .....	31
Bilaga 2	Remitterat lagförslag i promemorian Ändrade regler för CFC-beskattning .....	32
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser (promemorian Ändrade regler för CFC-beskattning) .....	35
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanser (Översyn av filialregeln i 39 a kap. 9 § inkomstskattelagen) .....	36
Bilaga 5	Lagrådsremissens lagförslag .....	37

Bilaga 6	Lagrådets yttrande .....	40	Prop. 2007/08:16
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den			
25 oktober 2007 .....		42	

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om upphävande av lagen (1983:914) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva,
3. lag om upphävande av kungörelsen (1961:521) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter,
4. lag om upphävande av förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

## 2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

*dels* att bilaga 39 a till lagen ska ha följande lydelse,

*dels* att rubriken närmast före 39 a kap. 7 § ska lyda ”Kompletteringsregler”,

*dels* att det i lagen ska införas en ny paragraf, 39 a kap. 7 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **39 a kap.**

#### *7 a §*

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

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

*1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,*

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

*3. om den utländska juridiska personens personal självständigt*

*Bilaga 39 a<sup>1</sup>*

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

**1. Afrika**, med undantag av

- Djibouti,
- Liberia, och

- Liberia,
- Marocko, vad avser sådan inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där samt inkomst från coordination centres, och

- Seychellerna,

-----  
**3. Asien**, med undantag av

- Brunei Darussalam, vad avser inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Cypern, vad avser inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Cypern, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- Förenade arabemiraten,

-----  
**4. Europa**, med undantag av

- Brittiska kanalöarna,
- Bulgarien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- Estland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- Irland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- Island, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksam-

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:1086.

het och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Isle of Man,

– Monaco,

– *Montenegro, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,*

– Nederländerna, vad avser inkomst från finansiell verksamhet som anges i 39 a kap. 7 § andra stycket 1 om avsättning kan göras till en särskild riskreserv,

– Schweiz, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

– *Statsunionen Serbien-Montenegro, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet i Montenegro som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, och*

– Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, *och*

– *Ungern, vad avser sådan inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,*

**5. Oceanien**, men bara vad avser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2007.



2.2 Förslag till lag om upphävande av lagen (1983:914)  
om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och  
Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på  
kvarlåtenskap, arv och gåva

Prop. 2007/08:16

Härigenom föreskrivs att lagen (1983:914) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva ska upphöra att gälla vid utgången av år 2007. Den upphävda lagen ska dock fortfarande tillämpas

1. beträffande kvarlåtenskap efter person som avlider före utgången av år 2007, samt

2. beträffande varje annan händelse än dödsfall, om händelsen inträffar före utgången av år 2007 och som medför skattskyldighet enligt lagstiftningen i endera avtalsslutande staten.

2.3 Förslag till lag om upphävande av kungörelsen (1961:521) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter

Prop. 2007/08:16

Härigenom föreskrivs att kungörelsen (1961:521) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter ska upphöra att gälla vid utgången av år 2007. Den upphävda kungörelsen ska dock fortfarande tillämpas beträffande

1. skatt på inkomst som förvärvas före den 1 januari 2008, och
2. skatt på förmögenhet som tas ut vid 2008 eller tidigare års taxeringar.

2.4 Förslag till lag om upphävande av förordningen  
(1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i  
Marocko, m.m.

Prop. 2007/08:16

Härigenom föreskrivs att förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m. ska upphöra att gälla vid utgången av år 2007.

*Ändrade regler för CFC-beskattnig*

Av EG-domstolens dom den 12 september 2006 i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) följer att inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) kan s.k. CFC-regler bara tillämpas på rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas. Av domen framgår också att en skattskyldig ska ges möjlighet att visa huruvida verksamheten i den utländska juridiska personen utgör en faktisk verksamhet (punkt 70). Någon sådan möjlighet finns inte i de nuvarande svenska CFC-reglerna.

En promemoria med förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) upprättades därför våren 2007 inom Finansdepartementet. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2007/4949).

I samband med att den s.k. filialregeln infördes i CFC-reglerna föreslog Skatteutskottet i sitt betänkande 2003/04:SkU6 att regeringen skulle göra en förnyad prövning av filialregelns ändamålsenlighet. På uppdrag av Finansdepartementet har Skatteverket genomfört en sådan översyn. Frågan har även remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. En sammanställning över remissyttrandena har upprättats och finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2006/2992).

I det följande lämnar regeringen förslag till ändrade regler för CFC-beskattnig, som föreslås träda i kraft den 1 januari 2008. Förslaget är i väsentliga delar baserat på promemorians förslag.

*Övriga förslag*

Arvs- och gåvoskatten avskaffades i Sverige från och med den 1 januari 2005. Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt upphävdes därmed. Med anledning härav inkom Amerikas förenta stater i juni 2007 med ett meddelande om uppsägning av arvs- och gåvoskatteavtalet mellan Sverige och Amerikas förenta stater. Avtalet upphör därmed att gälla. Till följd härav måste lagen genom vilken avtalet införlivats i svensk rätt upphävas. Ett lagförslag om detta har upprättats inom Finansdepartementet.

Marocko inkom i maj 2007 med ett meddelande om uppsägning av avtalet mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattnig och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter. Avtalet upphör därmed att gälla. Till följd härav måste kungörelsen genom vilken avtalet införlivats i svensk rätt upphävas. Ett lagförslag om detta har upprättats inom Finansdepartementet.

Regeringen utfärdade den 10 september 1975 förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m. Förordningen

Lagförslagen har under hand beretts med Skatteverket.

### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 18 september 2007 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 5*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 6*. *Lagrådet* avstyrker punkten 3 i andra stycket i den i lagrådsremissen föreslagna paragrafen bl.a. med hänvisning till att bestämmelsen saknar stöd i EG-domstolens praxis. *Lagrådet* föreslår vidare vissa justeringar i den föreslagna paragrafen. Lagrådets yttrande har delvis beaktats. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 4.2 och i författningskommentaren.

Vad beträffar de lagförslag som föranleds av uppsägningar av arvs- och gåvoskatteavtalet med USA och skatteavtalet med Marocko anser regeringen att Lagrådets hörande på grund av förslagets enkla beskaffenhet skulle sakna betydelse. Lagrådets yttrande har därför inte inhämtats.

## 4 Ändrade regler för CFC-besättning

### 4.1 Bakgrund

#### 4.1.1 De svenska CFC-reglerna

CFC-reglerna finns i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). De nuvarande reglerna trädde i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:1086, prop. 2003/04:10, bet. 2003/04:SkU6). Reglerna tillkom som en konsekvens av införandet av nya regler om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar (SFS 2003:224).

Syftet med CFC-reglerna är att förhindra eller försvåra upplägg som genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer syftar till att minska den svenska skattebasen. Det kan t.ex. vara fråga om s.k. ränteavdragsarbitrage eller andra transaktioner som innebär att inkomster, t.ex. genom felaktiga internpriser, förs över till koncernföretag i lågskattestater för att sedan tas hem i form av skattefri utdelning eller kapitalvinst.

CFC-reglerna 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. Besättning kan således ske oavsett om beloppet tas ut ur den utländska juridiska personen eller inte.

Med delägare i en utländsk juridisk person avses en skattskyldig fysisk eller juridisk person som – ensam eller tillsammans med personer i intressegemenskap – direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av deläggarens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL). Alla former av

kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagens agerande omfattas. Reglerna omfattar obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige (39 a kap. 2 § andra stycket IL). Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav (39 a kap. 2 § tredje stycket IL).

Även indirekta innehav genom utländska juridiska personer kan bli CFC-beskattade. Vid ett indirekt innehav eller ett innehav genom ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person finns i 39 a kap. 4 § IL regler om hur andelsinnehavet ska beräknas. Vid sådana innehav i en utländsk juridisk person utgör ägarandelen produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan.

I huvudregeln i 39 a kap. 5 § första stycket IL anges att en nettoinkomst hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattas alls eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. I andra stycket klargörs att det bara är sådana utländska juridiska personer som har en positiv nettoinkomst som kan ha lågbeskattade inkomster.

Enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § första stycket IL ska nettoinkomsten inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i en stat eller en jurisdiktion som räknas upp i en särskild lista (bilaga 39 a till IL) och som inte omfattas av i listan angivna undantag. Listan är geografiskt indelad och är uppdelad på de fem områdena Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. Bestämmelsen i 39 a kap. 7 § andra stycket IL innebär att ett särskilt undantag från CFC-beskattning görs för vissa stater inom EES. För dessa stater ska endast inkomst från koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet kunna anses lågbeskattad. I förhållande till stater med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal är kompletteringsregeln bara tillämplig på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (39 a kap. 7 § tredje stycket IL).

#### **4.1.2 EG-domstolens dom i mål C-196/04**

EG-domstolen har i dom den 12 september 2006 i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2006 s. I-07995), rörande de brittiska CFC-reglerna, uttalat att artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget utgör hinder för att tillämpa CFC-lagstiftning såvida inte lagstiftningen bara är tillämplig på rent konstlade upplägg som syftar till att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas.

Bakgrunden till målet var i korthet följande. Cadbury Schweppes plc var registrerat och hade sitt säte i Storbritannien. Bolaget var moderbolag i en koncern som bl.a. inbegrep två helägda dotterbolag hemmahörande i Irland. En av anledningarna till att dessa dotterbolag hade etablerats i Irland var att vinster från den koncerninterna finansieringsverksamheten skulle omfattas av den särskilda skattelagstiftning som gällde för bolag

med hemvist inom det s.k. ”International Financial Services Centre” i Dublin. Prop. 2007/08:16

Vinsterna hos de irländska dotterbolagen beskattades på en ”lägre beskattningsnivå” i den mening som avsågs i de brittiska CFC-reglerna. Eftersom inga av de villkor för undantag som ställdes i den brittiska lagstiftningen var uppfyllda aktualiserades CFC-beskattning för inkomståret 1996.

I domen konstaterar EG-domstolen att de brittiska CFC-reglerna innebär en inskränkning av etableringsfriheten (punkt 46). EG-domstolen konstaterar vidare att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden som består i att rent konstlade upplägg, som inte har någon ekonomisk förankring, skapas i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet (punkt 55). CFC-beskattning kan inte ske när bildandet av den utländska juridiska personen har en ekonomisk förankring, oavsett om det finns skattebetingade skäl för bildandet (punkt 65). Bolagsbildandet måste utgöra en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten (punkt 66). Bedömningen av huruvida en sådan etablering föreligger ska grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning (punkt 67). EG-domstolen konstaterar också att den skattskyldige delägaren ska ges möjlighet att visa om verksamheten utgör en faktisk verksamhet (punkt 70). Efter dessa konstateranden anger EG-domstolen att det ankommer på den brittiska domstolen att avgöra om beskattning enligt den brittiska CFC-lagstiftningen är begränsad till rent konstlade upplägg (punkt 72). EG-domstolen har således inte tagit ställning till huruvida de brittiska CFC-reglerna är förenliga med gemenskapsrätten.

#### **4.1.3 Internationell jämförelse**

Flera medlemsstater inom EES har, med anledning av EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc), genomfört en översyn av sina CFC-regler. Vissa av dessa stater, såsom Förenade kungariket och Danmark, har funnit anledning att införa ändringar i sin CFC-lagstiftning. Andra stater, såsom Norge, Tyskland och Frankrike, har utfärdat riktlinjer för tillämpningen av sina respektive CFC-regler. I Finland pågår en översyn av reglerna.

CFC-regler har ofta olika syften och uppvisar väsentliga skillnader vad gäller systematik och terminologi. En konsekvens av detta är att de ändringar som genomförs till följd av domen skiljer sig avsevärt åt. Det är därför svårt att med utgångspunkt i en jämförelse mellan de olika regelsystemen utforma ett förslag till ändring av de svenska reglerna.

**Regeringens förslag:** En inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska inte anses lågbeskattad om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärs- mässigt motiverad verksamhet bedrivs. Frågan huruvida en sådan etablering föreligger ska avgöras mot bakgrund av en prövning av de i det enskilda fallet relevanta omständigheterna. Omständigheter som särskilt ska beaktas vid denna prövning är om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet, om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten och om denna personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket, Finansbolagens förening* och *Sveriges Redovisningskonsulters förbund* tillstyrker promemorians förslag. *Juridiska Fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* tillstyrker förslaget i huvudsak. Flertalet remissinstanser, bl.a. *Sveriges advokatsamfund, FAR SRS* och *Näringslivets skattedelegation*, avstyrker förslaget vad avser utformningen av den nya undantagsregeln. *Sveriges advokatsamfund* och *FAR SRS* anför att ett generellt undantag från CFC-beskattning i stället bör införas för alla etableringar inom EES. *Näringslivets skattedelegation* anser att förslaget till stora delar måste arbetas om så att lagstiftningen endast träffar rent konstlade upplägg. *Göta Hovrätt* och *Kammarrätten i Stockholm* varken tillstyrker eller avstyrker promemorians förslag, men har vissa synpunkter på hur förslaget är utformat. *Länsrätten i Stockholms län, Ekobrottsmyndigheten, Finansinspektionen, Bokföringsnämnden* och *Verket för näringslivsutveckling* har inget att erinra mot eller har inte några synpunkter på förslaget.

### **Skälen för regeringens förslag:**

#### *Behovet av ändrad lagstiftning*

Skattskyldighet enligt 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) aktualiseras bara vad avser andelsinnehav i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Innehav i svenska juridiska personer CFC-beskattas inte. Detsamma gäller innehav i utländska juridiska personer med inkomster som inte anses lågbeskattade. Den skattemässiga behandlingen av andelsägaren kan således skilja sig åt beroende på i vilken stat den utländska juridiska personen är etablerad. En sådan skillnad i behandling utgör, vad gäller EES, en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget, se avsnitt 4.1.2.



Denna inskränkning kan vara motiverad om den särskilt syftar till att motverka beteenden som består i att rent konstlade upplägg, som saknar ekonomisk förankring, skapas i syfte att undvika den svenska skatt som normalt ska betalas på vinst från verksamhet som bedrivs i Sverige, se avsnitt 4.1.2.

I förhållande till övriga medlemsstater inom EES är de svenska CFC-reglerna i princip bara tillämpliga på vissa närmare angivna typer av verksamheter, främst koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet. Fråga är om verksamheter där det i stor omfattning förekommer inkomster av finansiell karaktär. De nuvarande reglerna har utformats så att de i huvudsak bara omfattar verksamhet i en utländsk juridisk person som inte är affärsmässigt betingad. Det saknas dock en möjlighet för delägare att påvisa förekomsten av en verklig affärsmässigt betingad verksamhet och därmed undgå CFC-beskattnings. I detta avseende kan det inte uteslutas att bestämmelserna i 39 a kap. IL går utöver vad som är nödvändigt för att syftet med reglerna ska uppnås. Mot denna bakgrund föreslås att nya bestämmelser införs i 39 a kap. 7 a § IL.

#### *Bevisbörda och beviskrav*

Enligt den föreslagna paragrafens första stycke ska en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma inom EES inte anses lågbeskattad om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

*Göta Hovrätt* påpekar att bevisbördans placering hos den skattskyldige avviker från vad som i allmänhet gäller inom skatterätten och ifrågasätter om detta är förenligt med gemenskapsrätten. *Sveriges advokatsamfund, FAR SRS* och *Näringslivets skattedelegation* anför att bevisbördan för att s.k. rent konstlade upplägg föreligger ligger på det allmänna. *FAR SRS* och *Näringslivets skattedelegation* anför vidare att förslaget snarast innebär en presumtion att alla innehav i lågbeskattade bolag inom EU utgör konstlade upplägg och att detta klart strider mot de principer som slås fast i domen i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc). EG-domstolens uttalande i nämnda dom, att den skattskyldige ska ges tillfälle att visa att en verksamhet i den utländska juridiska personen utgör en faktisk verksamhet, kan enligt *FAR SRS* och *Näringslivets skattedelegation* inte tas till intäkt för att bevisbördan ska läggas på den skattskyldige.

Vid införandet av IL placerades tidigare gällande CFC-regler i 6 kap., som reglerar juridiska personers skattskyldighet. Genom en hänvisning från 3 kap. 2 § IL gällde reglerna även fysiska personers skattskyldighet. När de nuvarande CFC-reglerna infördes flyttades reglerna till ett eget kapitel, 39 a kap. IL. I samband härmed infördes hänvisningar från 3 kap. 2 § och 6 kap. 2 § IL till 39 a kap. IL. Härigenom tydliggörs att skattskyldigheten kan omfatta inkomster hos utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster.

Den föreslagna kompletteringsregeln innebär en möjlighet till undantag från CFC-beskattnings i vissa fall. Regelns karaktär av undantagsregel

gör, enligt regeringens mening, att bevisbördan för att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs bör ligga på den skattskyldige. Delägaren bör också ha avsevärt bättre möjligheter att göra sannolikt att en verklig etablering föreligger än vad det allmänna har att göra sannolikt att en sådan etablering inte föreligger. Denna uppfattning delas av *Lagrådet*, som anför att den enskilde otvivelaktigt har de bästa förutsättningarna att lägga fram bevisning därom. Enligt regeringens mening finns också stöd i EG-domstolens praxis för en sådan placering av bevisbördan. I domen i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) anges att "[d]et i landet hemmahörande bolaget skall, eftersom det är bäst skickat i detta avseende, ges tillfälle att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet till varför CFC-bolaget etablerats och som visar huruvida sistnämnda bolags verksamhet utgör en faktisk verksamhet" (punkt 70). Mot bakgrund härav placeras i lagförslaget bevisbördan på den skattskyldige.

*Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* påtalar att det kan ifrågasättas om termen visa här tillför något som inte redan följer av allmänna bestämmelser. *Lagrådet* menar att den enskilde även utan en uttrycklig bevisbörderegler skulle inneha bördan att visa att det är fråga om en sådan etablering som anges i lagtexten. Regeringen delar uppfattningen att bevisbördan ligger på den skattskyldige även om detta inte uttryckligen anges i bestämmelsen. Emellertid anser regeringen att det i förtydligande syfte är nödvändigt att bevisbördans placering uttryckligen framgår av paragrafen.

*Sveriges advokatsamfund* anför att beviskravet visa är orimligt högt. Av prop. 1999/2000:2 del 1 s. 496 framgår att termen visa används i IL för att ange bevisbördans placering och inte för att ange vilket beviskrav som ska gälla. I den föreslagna paragrafen gäller således samma beviskrav – göra sannolikt – som normalt gäller i den ordinarie taxeringsprocessen.

#### *Undantag för vissa etableringar inom EES*

De föreslagna bestämmelserna i 39 a kap. 7 a § IL är utformade med utgångspunkt i EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc, se avsnitt 4.1.2), och innebär en möjlighet för delägare i lågbeskattade företag som hör hemma inom EES att undgå CFC-beskattningsregler i vissa fall. Paragrafen är utformad som en kompletteringsregel till 39 a kap. 5 § IL och anger att en inkomst inte ska anses lågbeskattad om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

*Göta Hovrätt* anser att innebörden av uttrycket *verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs* bör analyseras och förklaras närmare. Kammarrätten i Stockholm anför att den föreslagna regeln betecknar utländska etableringar som ska undantas från CFC-beskattningsregler på ett annat sätt än vad EG-domstolen gör och efterfrågar en djupare analys av frågan om den föreslagna kompletteringsreglen i dessa avseenden är förenlig med EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury

Schweppes plc). *Sveriges advokatsamfund* framför att det inte kan utslutas att uttrycket *affärsmässigt motiverad verksamhet* har en annan innebörd än det i EG-domstolens dom använda uttrycket *faktisk ekonomisk verksamhet* och att det därför kan finnas skäl att använda sistnämnda uttryck. Flera remissinstanser, bl.a. *FAR SRS* och *Näringslivets skattedelegation*, anför att uttrycket *rent konstlade upplägg* är mycket snävt och knappast ger utrymme för annat än en mycket begränsad tillämpning. De anser att vad som anges i promemorian går uppenbart längre än att endast omfatta rent konstlade upplägg och att förslaget därför inte står i överensstämmelse med EG-rätten. Enligt deras uppfattning bör den svenska lagstiftningen i stället klart ange att CFC-reglerna endast får tillämpas på rent konstlade upplägg.

*Lagrådet* påpekar att det finns uppenbara risker med att vid en viss tidpunkt på grundval av en dom av EG-domstolen bestämma innebörden av EG-rätten genom att i den nationella lagstiftningen använda begrepp och en systematik som inte överensstämmer med innehållet i den aktuella domen. *Lagrådet* anför att det ofta sker en successiv utveckling på så sätt att EG-domstolen i senare domar förtydligar EG-rätten än mer och inför moment som inte berörts i det tidigare avgörandet. Vidare anför *Lagrådet* att det därför är tillrådligt att när en dom avkunnad av EG-domstolen skall läggas till grund för lagstiftning endast grundelementen i domen kommer till uttryck i bestämmelsen, medan detaljerna överläts till rättsutvecklingen.

I förslaget till lagtext ersätter *Lagrådet* uttrycket *verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs med verklig etablering med en faktisk ekonomisk verksamhet*. Enligt *Lagrådet* innefattar det förstnämnda villkoret ett betydligt strängare krav än det som EG-domstolen uppställt i domen i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc). *Lagrådet* anser vidare att det inte finns någonting i de av regeringen åberopade domarna som klargör att EG-domstolen skulle ha ändrat uppfattning och numera använder den förutsättning som de föreslagna reglerna innehåller.

Som såväl *Lagrådet* som flera remissinstanser påpekar skiljer sig terminologin i den föreslagna paragrafen delvis från EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc). Enligt regeringens mening innebär denna terminologiska skillnad dock inte att de principer som slås fast i nämnda dom frångås. Regeringens uppfattning är att den terminologi som införs i nationell lagstiftning med anledning av EG-domstolens praxis inte nödvändigtvis måste vara densamma som i EG-domstolens domar. Avgörande är i stället, enligt regeringens mening, att av EG-domstolen fastslagna principer återspeglas i den nationella lagstiftningen.

Enligt regeringens mening är det just förekomsten av affärsmässiga motiv som skiljer en verklig etablering från ett konstlat upplägg. Regeringen anser därför att uttrycket *affärsmässigt motiverad* inte innebär att strängare krav ställs än vad EG-domstolen har angivit i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc). Detta synsätt har enligt regeringens uppfattning vidareutvecklats i senare meddelade domar från EG-domstolen.

I mål C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2007 I-0000), som rör de

brittiska s.k. underkapitaliseringsreglerna, uttalar EG-domstolen att lån beviljade på villkor som inte motsvarar marknadsmässiga villkor är en sådan objektiv omständighet som kan verifieras av utomstående för att avgöra om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg som syftar till att kringgå en medlemsstats skattelagstiftning (punkt 81). EG-domstolen konstaterar därefter att den skattskyldige i alla de fall där ett fiktivt upplägg inte kan uteslutas ska beredas möjlighet att lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett detta upplägg (punkt 82). Syftet med förevarande lagändring är att införa en motsvarande möjlighet för den skattskyldige.

Även i mål C-231/05 (Oy AA, REG 2007 I-0000), som rör de finska koncernbidragsreglerna, har EG-domstolen gjort uttalanden rörande affärsmässighet. I domen hänvisar EG-domstolen till "[a]geranden som består i att skapa fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga" (punkt 62).

I de två sistnämnda domarna pekar EG-domstolen på sambandet mellan ett fiktivt upplägg och avsaknaden av affärsmässiga skäl. Detta ger enligt regeringens mening stöd för att tillämpa uttrycket *affärsmässigt motiverad* vid en prövning av om en etablering kan betecknas som verklig eller utgör ett rent konstlat upplägg. Nämnda uttryck används dessutom i IL och överensstämmer således med etablerad terminologi.

Det av regeringen föreslagna uttrycket *i den stat där den hör hemma* utelämnas i Lagrådets förslag till lagtext. Skälen för denna ändring anges emellertid inte i Lagrådets yttrande. Till skillnad från Lagrådet anser regeringen att uttrycket bör anges i lagtexten. Regeringen anser också att detta uttryck har uttryckligt stöd i EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc), i vilken anges att CFC-beskattning inte får ske om "nämnda CFC-bolag verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten" och "bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där" (domslutet).

Mot bakgrund av ovanstående har Lagrådets förslag inte föranlett några ändringar i paragrafens första stycke.

### *Omständigheter som särskilt ska beaktas*

Uttrycket *verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs* har utvecklats i paragrafens andra stycke. Där anges vissa omständigheter som särskilt ska beaktas vid prövningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda. *Göta Hovrätt* och *Kammarrätten i Stockholm* anför att kriterierna i 39 a kap. 7 a § andra stycket 3 IL saknar stöd i EG-domstolens dom och efterfrågar en djupare analys. *Juridiska Fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att en mer nyanserad skrivning av andra stycket bör övervägas eller att det mer tydligt ska framgå att krav i andra stycket vid en helhetsbedömning enligt första stycket inte alltid behöver vara uppfyllda. *Sveriges advokatsamfund* anser att hjälpreglerna i 39 a kap. 7 a § andra stycket IL är behäftade med stort osäkerhetsmoment. *FAR SRS* och *Näringslivets skattedelegation* anför att punkt 3 saknar stöd i EG-domstolens dom och att graden av självständighet inte behöver ha någon koppling till huruvida en dotterbolagsetablering är ett rent konstlat upplägg. *FAR SRS*

anser därför att punkt 3 bör utgå. *Näringslivets skattedelegation* anför att andra stycket bör strykas, alternativt omarbetas väsentligt.

Den föreslagna paragrafens andra stycke har utformats med utgångspunkt att en prövning ska göras som grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående. Syftet med prövningen är att fastställa om en etablering utgör ett sådant rent konstlat upplägg som åsyftas i EG-domstolens dom i mål C-196/04 (*Cadbury Schweppes plc*). Samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet ska beaktas. Vissa omständigheter har emellertid ansetts typiskt indikera förekomsten av en sådan etablering som avses i första stycket och har därför ansetts vara av särskild vikt vid prövningen. Regeringen har, i enlighet med EG-rättsliga principer om förutsebarhet och transparens, valt att i andra stycket närmare precisera dessa omständigheter.

En sådan omständighet är om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av lokaler och utrustning i etableringsstaten i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet. I normalfallet krävs exempelvis ett kontor och viss kontorsutrustning för att verksamhet ska kunna bedrivas. Det krävs däremot inte att den utländska juridiska personen äger den lokal där kontoret finns. Det är tillräckligt att den utländska juridiska personen förfogar över utrymmet. Syftet är bl.a. att särskilja s.k. brevlådeföretag, i vilka den utländska juridiska personen bara innehar en postbox i etableringsstaten, från verkliga etableringar.

En annan omständighet av särskild vikt vid prövningen är om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten. Den utländska juridiska personen ska således föfoga över sådan personal. Skälet härtill är att verksamheten ska bedrivas i egen regi, utan inflytande av exempelvis personal hos den utländska juridiska personens moderbolag eller något annat koncernbolag.

Ytterligare en relevant omständighet är om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Den omständigheten att ägarna, genom styrelsen eller stämman för den utländska juridiska personen, beslutar om allmänt hållna riktlinjer och anvisningar riktade till personalen bör normalt inte påverka prövningen av om en verklig etablering föreligger. Däremot kan det, för den helhetsbedömning som ska göras enligt första stycket, få betydelse om det finns inskränkningar i personalens behörighet att företräda den juridiska personen i förhållande till tredje man. En sådan inskränkning kan t.ex. bestå i att personalen, enligt riktlinjer som tredje man har fått del av, har en påtagligt begränsad rätt att besluta i frågor som får anses ligga inom den löpande verksamheten.

Som nämns ovan ska samtliga i det enskilda fallet relevanta omständigheter beaktas vid prövningen. Av detta följer att även omständigheter som inte uttryckligen anges i paragrafens andra stycke kan komma att beaktas. Det faktum att fråga ska vara om en helhetsbedömning innebär också att, såsom följer av EG-domstolens praxis, den omständighet att en utländsk juridisk person har bildats i en viss medlemsstat för att ett mera förmånligt skattesystem ska kunna utnyttjas inte i sig innebär att CFC-beskattnings ska ske.

*Lagrådet* avstyrker andra stycket 3 i lagrådsremissens förslag. Enligt *Lagrådet* har förslaget i punkten 3 inte något stöd i EG-domstolens praxis. *Lagrådet* anser vidare att det är en sak för bolagsstyrelsen att utstaka gränserna för de befogenheter som skall tillkomma en VD eller annan personal.

Vad gäller den del av kritiken som avser gemenskapsrätten anser regeringen, som ovan anförs, att den terminologi i nationell lagstiftning som införs med anledning av EG-domstolens praxis inte nödvändigtvis måste vara densamma som i EG-domstolens domar. Avgörande är i stället, enligt regeringens mening, att av EG-domstolens fastslagna principer återspeglas i den nationella lagstiftningen. EG-domstolens praxis ger, enligt regeringens mening, utrymme för att verksamheten i den utländska juridiska personen ska bedrivas under de villkor som normalt förekommer vid en verklig etablering. Enligt regeringens mening ska det därför kunna förutsättas att personalen i en juridisk person har befogenhet att fatta beslut inom ramen för den löpande verksamheten och att det är denna personal som också fattar dessa beslut. Vidare ska det kunna förutsättas att det inte föreligger några begränsningar avseende personalens behörighet. Enligt regeringens bedömning finns det därför inte anledning att, i enlighet med *Lagrådets* förslag, stryka punkt 3.

Regeringen anser dock att den del av *Lagrådets* kritik av punkt 3 som tar sikte på personalens förfoganderätt över likvida tillgångar och annan lös egendom är befogad. Syftet med bestämmelsen var att tydliggöra att personalens behörighet, dvs. huruvida personalen i förhållande till tredje man förfogar över den utländska juridiska personens likvida medel och annan lös egendom, ska beaktas vid prövningen av om förutsättningarna i paragrafens första stycke är uppfyllda. Avsikten var således inte att inskränka styrelsens möjligheter att bestämma över personalens befogenheter i detta avseende. Mot bakgrund av *Lagrådets* kritik framgår emellertid att detta inte klart kommit till uttryck i lagrådsremissens förslag. Vidare kan den situation som bestämmelsen tog sikte på tas i beaktande vid den helhetsbedömning som ska göras. Det har därför inte ansetts nödvändigt att uttryckligen reglera detta. Denna del av punkt 3 har därför strukits.

#### *Konsekvenser för den nuvarande särregleringen inom EES*

Den nya kompletteringsregeln utgör en särreglering inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Detsamma gäller för den nuvarande bestämmelsen i 39 a kap. 7 § andra stycket IL. Frågan är därför om sistnämnda bestämmelse ska utgå när den nya kompletteringsregeln införs.

Den nuvarande bestämmelsen tillsammans med listan i bilaga 39 a till IL innebär att det, inom EES, i huvudsak endast är koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet som kan komma att träffas av CFC-beskattning. Andra typer av verksamheter är till större delen undantagna. Den föreslagna kompletteringsregeln innebär att en verksamhet är undantagen om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Någon åtskillnad mellan olika

typer av verksamheter görs inte i den föreslagna paragrafen. En verksamhet som är undantagen från CFC-beskattnings enligt den nuvarande bestämmelsen är därför inte nödvändigtvis undantagen enligt den nya kompletteringsregeln.

Ett slopande av den nuvarande bestämmelsen skulle således innebära en ökad administrativ börda för delägare i vissa utländska juridiska personer. Regeringens bedömning är därför att bestämmelsen i 39 a kap. 7 § andra stycket IL bör vara kvar. Det kan dock inte uteslutas att denna bedömning kan komma att omprövas när effekterna av den nya kompletteringsregeln i 39 § kap. 7 a § IL kan fastställas.

#### *Förhållandet till skatteflyktlagen*

*Göta Hovrätt* anför att regelns förhållande till lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktlagen) får anses vara av intresse. *Sveriges advokatsamfund* anser att generalklausulens innebörd mycket väl överensstämmer med EG-domstolens uppfattning om vad som är möjligt för den nationella lagstiftaren avseende bekämpande av skatteflykt.

Den föreslagna paragrafen har utformats speciellt för de fall där CFC-beskattnings aktualiseras. Även om skatteflyktlagen kan tillämpas på gränsöverskridande situationer är det inte sådana situationer som huvudsakligen åsyftats. Regeringens bedömning är därför att bestämmelserna i 39 a kap. IL är nödvändiga för att motverka vissa typer av skatteundandragande, t.ex. ränteavdragsarbitrage.

### 4.3 Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen

**Regeringens förslag:** I bilaga 39 a inkomstskattelagen (1999:1229, IL) görs ändringar beträffande Bulgarien, Cypern, Island, Marocko, Statsunionen Serbien-Montenegro och Ungern.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** I samband med översynen av CFC-reglerna med anledning av EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) har en genomgång av bilaga 39 a till IL gjorts. Denna genomgång har främst innefattat en analys av skattesystemen i vissa medlemsstater inom EES med syfte att uppdatera bilagan. Genomgången har resulterat i att vissa förändringar föreslås.

**Bulgarien:** All verksamhet som bedrivs i Bulgarien omfattas av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL. Från och med den 1 januari 2007 är den bulgariska bolagsskattesatsen 10 procent. Av naturliga skäl är det i förhållande till stater med låg bolagsskatt som risken för skatteundandragande är störst. Erfarenhet visar att det främst är inkomster av finansiell karaktär som förekommer i upplägg med skatteundandragande syfte. Inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet i Bulgarien bör därför vara undantagna från kompletteringsregelns tillämpningsområde.

**Cypern:** Inkomst som inte beskattas med den normala cyriotiska bolagsskatten omfattas inte av kompletteringsregeln. Den bolagsskattesats om 4,25 procent som tidigare gällde för all offshoreverksamhet gäller numera bara internationell rederiverksamhet. Cypern har i stället infört en generell bolagsskatt på 10 procent. Av samma skäl som angivits i förhållande till Bulgarien ovan finns det därför anledning att även fortsättningsvis undanta inkomster från viss verksamhet i Cypern från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Undantaget bör dock även här begränsas till att bara avse inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.

**Island:** Inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala isländska inkomstskatten omfattas inte av kompletteringsregeln i 39 kap. 7 § IL. De isländska reglerna rörande internationella handelsföretag, (ITC:s), innebär att dessa företag betalade en bolagsskatt om 5 procent i stället för den normala skattesatsen om 16 procent. Dessa regler har avskaffats med verkan från och med inkomståret 2004. ITC:s, för vilka det utfärdats en giltig licens före utgången av år 2003, omfattas dock övergångsvis av reglerna och medges skatteförmåner till och med utgången av år 2007. Med beaktande av att övergångsreglerna för ITC:s upphör att gälla från och med den 1 januari 2008 bör kompletteringsregeln från detta datum omfatta Island utan begränsningar.

**Marocko:** Marocko har regler som innebär en förmånlig skattemässig behandling av s.k. offshoreverksamhet gällande finansiell verksamhet och s.k. coordination centres. Inkomster från sådan verksamhet i Marocko bör därför inte längre omfattas av kompletteringsregeln. En ändring avseende Marocko bör därför göras i bilaga 39 a till IL.

**Statsunionen Serbien-Montenegro:** Statsunionen Serbien-Montenegro upplöstes i juni 2006 i de självständiga staterna Serbien och Montenegro. Det nuvarande undantaget från kompletteringsregeln gäller bara viss verksamhet i Montenegro. Mot bakgrund av detta föreslås en ändring i bilaga 39 a till IL, varigenom Statsunionen Serbien-Montenegro ersätts av Montenegro. Ändringen innebär således ingen ändring i sak. Det är även fortsättningsvis bara inkomst från viss verksamhet som bedrivs i Montenegro som undantas från kompletteringsregeln.

**Ungern:** Koncernintern finansiell verksamhet åtnjuter förmånlig skattemässig behandling. Ungern bör därför undantas från kompletteringsregeln beträffande inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där.

#### 4.4 Filialregeln

**Regeringens bedömning:** Filialregeln i 39 a kap. 9 § IL är ändamålsenlig och behöver inte ändras.

**Skatteverkets bedömning:** Filialregelns utformning har inte inneburit några tillämpningsproblem.



**Remissinstanserna:** *Ekobrottsmyndigheten* instämmer i Skatteverkets bedömning att filialregeln förefaller ha haft avsedd effekt. *Länsrätten i Stockholms län*, *Juridiska Fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*, *Finansinspektionen* och *Sveriges Försäkringsförbund* har inget att anföra. *Verket för näringslivsutveckling (Nutek)* har i sitt arbete inte fått några indikationer på att filialregeln medfört några problem vid tillämpningen. *Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* anser att det vore önskvärt om filialregeln ändras så att det framgår att flera fasta driftställen i samma stat tillsammans ska anses utgöra en självständig juridisk person. *FAR SRS* och *Finansbolagens förening* framhåller att de farhågor som framfördes till Skatteutskottet i samband med riksdagsbehandlingen av de nuvarande CFC-reglerna fortfarande är giltiga när ett företag har flera fasta driftställen i ett och samma land och en uppdelning i redovisningen inte låter sig göras på respektive driftställe. *Svenska Bankföreningen* anser att frågorna om filialregelns tillämpning är för tidigt väckta. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* har redan vid införandet av reglerna i 39 a kap. IL tillstyrkt dess utformning. Det skall dock noteras att de här omfrågade reglerna äger liten tillämplighet inom SRF:s kundkrets. Det är dock SRF:s uppfattning att regelverket i nuvarande form har en ändamålsenlig utformning och inte är förenat med av SRF kända tillämpningsproblem, varför SRF inte anser reglerna vara i behov av ytterligare översyn.

**Skälen för regeringens bedömning:** I propositionen Ändrade regler för CFC-beskattnings föreslogs en s.k. filialregel av innebörd att i de fall en filials (fast driftställes) inkomster inte beskattas i den stat eller jurisdiktion där den utländska juridiska personen hör hemma ska filialen i CFC-hänseende anses vara en självständig utländsk juridisk person (prop. 2003/04:10). För en sådan filial ska då en separat prövning ske om dess intäkter är lågbeskattade eller inte. Skatteutskottet tillstyrkte i sitt betänkande 2003/04:SkU6 förslaget till filialregel, men föreslog att regeringen bör göra en förnyad prövning av filialregelns ändamålsenlighet och redovisa resultatet av denna prövning till riksdagen. Bakgrunden till utskottets förslag var att det från näringslivet framförts farhågor om att filialregeln kommer att ge upphov till praktiska problem i de fall företagen har flera fasta driftställen i samma land när bokföringen inte är så ordnad att det går att separera dessa driftställen på ett bra sätt. Riksdagen biföll utskottets förslag.

Finansdepartementet har gett Skatteverket i uppdrag att se över ändamålsenligheten av filialregeln. Skatteverket har från samtliga regioner inhämtat uppgifter rörande tillämpningen och erfarenheterna av filialregeln. Ingen region har haft att tillämpa regeln. Yttranden över filialregelns ändamålsenlighet har även inkommit från flera remissinstanser. Några remissinstanser efterlyser förtydliganden av regeln, men konstaterar att då filialregeln ännu inte har tillämpats är det för tidigt att utvärdera tillämpningen.

CFC-lagstiftningen har sedan den fick sin nuvarande utformning varit föremål för ett antal ansökningar om förhandsbesked. Ingen av dessa ansökningar har dock berört filialregeln.

Mot bakgrund av vad Skatteverket erfarit i den praktiska tillämpningen av filialregeln och då det inte framkommit att regeln har föranlett några

#### 4.5 Ikraftträdande

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2007.

### 5 Uppsägning av arvs- och gåvoskatteavtalet mellan Sverige och USA

**Regeringens förslag:** Avtalet mellan Sverige och Amerikas förenta stater beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva har sagts upp av Amerikas förenta stater. Lagen (1983:914) om detta avtal ska upphävas.

**Skälen för regeringens förslag:** Avtalet mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva undertecknades den 13 juni 1983.

Arvs- och gåvoskatten avskaffades i Sverige från och med den 1 januari 2005. Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt upphävdes därmed. Med anledning härav inkom Amerikas förenta stater i juni 2007 med ett meddelande om uppsägning av dubbelbeskattningsavtalet beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva.

Enligt artikel 15 i avtalet kan en avtalsslutande stat när som helst säga upp avtalet efter fem år räknat från den dag då avtalet träder i kraft, under förutsättning att meddelande om uppsägningen lämnats på diplomatisk väg minst sex månader i förväg. I händelse av sådan uppsägning ska avtalet upphöra att gälla efter den 31 december som antingen är det datum då avtalet enligt meddelandet ska upphöra att gälla eller som följer närmast efter det datum för upphörande som anges i meddelandet. Avtalet ska dock alltjämt tillämpas beträffande kvarlåtenskap efter person, som avlider före utgången av denna tidrymd, samt beträffande varje annan händelse än dödsfall, om händelsen inträffar före utgången av denna tidrymd och som medför skattskyldighet enligt lagstiftningen i endera avtalsslutande staten.

Meddelande om uppsägning inkom den 11 juni 2007. Arvs- och gåvoskatteavtalet mellan Sverige och Amerikas förenta stater upphör därför att gälla vid utgången av år 2007.

Till följd härav föreslås att även lagen (1983:914) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva, varigenom avtalet införlivats i svensk rätt, upphävs.

Denna lag ska upphöra att gälla vid utgången av år 2007. Den upphävda lagen ska dock fortfarande tillämpas beträffande kvarlåtenskap efter person som avlider före utgången av år 2007 samt beträffande varje

annan händelse än dödsfall, om händelsen inträffar före utgången av år 2007 och som medför skattskyldighet enligt lagstiftningen i endera avtalsslutande staten. Prop. 2007/08:16

## 6 Uppsägning av skatteavtalet mellan Sverige och Marocko

**Regeringens förslag:** Avtalet mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter har sagts upp av Marocko. Kungörelsen (1961:521) om detta avtal ska upphävas.

**Skälen för regeringens förslag:** Avtalet mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter undertecknades den 30 mars 1961. Förhandlingar om ett nytt skatteavtal hölls under 1980- och 1990-talen. Ytterligare förhandlingar hölls under 2006 och 2007. I maj 2007 inkom Marocko med ett meddelande om uppsägning av skatteavtalet.

Enligt artikel 22 i avtalet skall avtalet förbli gällande så länge det inte sagts upp av någon av de avtalsslutande staterna. I fall av uppsägning sex månader före utgången av ett kalenderår upphör avtalet att gälla den 1 januari nästkommande år och i annat fall den 1 januari under det därpå följande året.

Meddelande om uppsägning inkom den 7 maj 2007. Skatteavtalet mellan Sverige och Marocko upphör därför att gälla vid utgången av år 2007. Till följd härav föreslås att kungörelsen (1961:521) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter, varigenom avtalet införlivats i svensk rätt, upphävs.

Kungörelsen ska upphöra att gälla vid utgången av år 2007. Den upphävda kungörelsen ska dock fortfarande tillämpas beträffande skatt på inkomst som förvärvas före den 1 januari 2008 och skatt på förmögenhet som tas ut vid 2008 eller tidigare års taxeringar.

## 7 Upphävande av förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m.

**Regeringens förslag:** Förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m. ska upphöra att gälla genom en lag om upphävande av förordningen i fråga.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringen utfärdade den 10 september 1975 förordningen (1975:850) om kupongskatt för person med hemvist i Marocko, m.m. Förordningen innehåller huvudsakligen administrativa regler om verkställighet av lag. Flertalet bestämmelser behandlar frågor om sättet för innehållande och återbetalning av kupongskatt. Dessa bestämmelser har blivit otidsenliga och saknar numera praktisk betydelse och bör därför upphävas.

I 1 § andra stycket nämnda förordning finns emellertid en bestämmelse med ett begränsat materiellt innehåll som syftar till att vägra nedsättning av kupongskatt i vissa särskilda fall då någon obehörigen bereds en förmån. Eftersom en motsvarande regel finns i 4 § tredje stycket kupongskattelagen (1970:624) bör förordningen inte heller behållas av det skälet.

Förordningen ska upphöra att gälla vid utgången av år 2007.

## 8 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

För företag och privatpersoner kommer förslaget att medföra att möjligheterna att undgå CFC-beskattnings utvidgas när det gäller etableringar inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Eftersom det är delägaren som ska visa att den nya kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 a § IL är tillämplig innebär detta en viss ökad administrativ börda för de berörda. Med beaktande av att den nya kompletteringsregeln endast aktualiseras i förhållande till företag och privatpersoner som är föremål för CFC-beskattnings ska dock denna börda ställas mot den administrativa börda som undviks genom att CFC-beskattnings över huvud taget inte aktualiseras. Slutresultatet torde därför närmast bli en minskning av den administrativa belastningen.

Eftersom införandet av den nya kompletteringsregeln är en anpassning till gällande EG-rätt innebär bestämmelsen inte någon förändring av rättsläget. Skatteverket uppskattar att hittills endast ett begränsat antal fall föranlett CFC-beskattnings inom EES. Mot denna bakgrund förväntas förslaget inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt.

Förslaget bedöms inte heller ge upphov till någon ökad arbetsbörda för Skatteverket eller för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Övriga förslag förväntas inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt och inte heller till någon ökad arbetsbörda för Skatteverket eller för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

**39 a kap.***7 a §*

Paragrafen, som är ny, innebär en möjlighet för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster att undgå CFC-beskattnings i vissa fall. Paragrafen är utformad mot bakgrund av EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc).

I *första stycket* finns en kompletteringsregel till 39 a kap. 5 § IL som innebär att vissa utländska juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) inte ska anses vara lågbeskattade. Regelen aktualiseras bara i de fall då inkomster inte är undantagna från CFC-beskattnings enligt 39 a kap. 7 § IL. Regelen gäller utländska juridiska personer inom EES och innebär att CFC-beskattnings inte ska ske om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Genom paragrafen införs en sådan möjlighet för delägaren att visa att en sådan verklig etablering föreligger som avses i EG-domstolens dom i nämnda mål.

*Lagrådet* föreslår att uttrycket *affärsmässigt motiverad* ska ersättas med *faktisk ekonomisk*. Som ovan anförts (se avsnitt 4.2) är det regeringens uppfattning att den terminologi i nationell lagstiftning som införs med anledning av EG-domstolens praxis inte nödvändigtvis måste vara densamma som EG-domstolens domar. Avgörande är i stället, enligt regeringen mening, att av EG-domstolen fastslagna principer återspeglas i den nationella lagstiftningen. De brittiska CFC-reglerna skiljer sig i väsentliga delar från de svenska CFC-reglerna vad gäller syfte, innehåll, systematik och terminologi. Enligt regeringens uppfattning är det centrala uttrycket i ovan angivna dom *konstlat upplägg* ("artificial arrangement"). Det har därför varit regeringens avsikt att i paragrafen införa ett uttryck som innehållsmässigt motsvarar detta uttryck. Uttrycket *konstlat upplägg* passar inte in i den terminologi som finns i den svenska skattelagstiftningen. Det har därför ansetts lämpligt att försöka hitta ett uttryck som bättre överensstämmer med terminologin i inkomstskattelagen. Det är regeringens uppfattning att ett konstlat upplägg kännetecknas av avsaknaden av affärsmässiga motiv. Uttrycket *affärsmässigt motiverad* skulle således kunna användas för att förtydliga att det inte är fråga om ett konstlat upplägg. För att tillgodose kravet på förutsebarhet är det enligt regeringens mening angeläget att det uttryckligen framgår av bestämmelsen att det ska finnas affärsmässiga motiv för verksamheten. Regeringen anser också att uttrycket ryms inom de principer som anges i EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) och att stöd för uttrycket finns i senare meddelade domar från EG-domstolen. Regeringens bedömning är därför att uttrycket *affärsmässigt motiverad* ska användas i paragrafen.

För att avgöra om undantaget från CFC-beskattnings enligt första stycket är tillämpligt ska en prövning göras mot bakgrund av samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Det ska således vara fråga om en helhetsbedömning. Vissa omständigheter har emellertid ansetts

vara av särskild vikt vid prövningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda. Dessa anges i paragrafens andra stycke. Uppräkningen är dock inte uttömmande. I detta sammanhang kan påpekas att av EG-domstolens praxis följer att CFC-beskattning inte kan ske enbart av den anledning att en utländsk juridisk person har bildats i en viss medlemsstat för att ett mera förmånligt skattesystem ska kunna utnyttjas.

I *andra stycket punkten 1* anges att en omständighet av särskild vikt vid prövningen är om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för verksamheten. Det faktum att det ska vara fråga om egna resurser innebär inte nödvändigtvis att den utländska juridiska personen ska vara ägare av de lokaler där verksamheten bedrivs eller den utrustning som används i verksamheten. Det är i normalfallet tillräckligt att den utländska juridiska personen förfogar över utrymmet eller utrustningen.

Enligt *andra stycket punkten 2* ska vidare särskilt beaktas om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten.

Enligt *andra stycket punkten 3* ska vidare särskilt beaktas om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Den omständigheten att ägarna, genom styrelsen eller stämman för den utländska juridiska personen, beslutar om allmänt hållna riktlinjer och anvisningar för personalen bör normalt inte påverka prövningen av om en verklig etablering föreligger. Detta kommer till uttryck genom avgränsningen i den löpande verksamheten. Det får däremot betydelse om den utländska juridiska personens personal inte har befogenhet att inom ramen för givna riktlinjer fatta de beslut som krävs i den löpande verksamheten.

*Lagrådet* avstyrker *andra stycket punkten 3* med hänvisning till att bestämmelsen saknar stöd i EG-domstolens praxis och med hänvisning till att det är en sak för en bolagsstyrelse att utstaka gränserna för de befogenheter som ska tillkomma en VD eller annan personal. Vad gäller den del av kritiken som rör gemenskapsrätten, gör regeringen en annan bedömning än *Lagrådet* och anser att den föreslagna bestämmelsen rymms inom av EG-domstolens fastslagna principer. Den andra delen av *Lagrådets* kritik, som avser personalens förfoganderätt över likvida tillgångar och annan lös egendom, har beaktats.

### **Bilaga 39 a**

I bilagan görs ändringar beträffande Bulgarien, Cypern, Island, Marocko, Statsunionen Serbien-Montenegro och Ungern. Förslaget kommenteras i avsnitt 4.3.

## Sammanfattning av promemorian Ändrade regler för CFC-beskattnig

Prop. 2007/08:16  
Bilaga 1

I promemorian föreslås att ytterligare en möjlighet till undantag från CFC-beskattnig införs i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Ändringen föranleds av EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc). Förslaget innebär en möjlighet för delägare i lågbeskattade företag som är hemmahörande inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) att i vissa fall undantas från CFC-beskattnig. För att undantaget skall vara tillämpligt måste delägaren visa att den utländska juridiska personen, i den stat där den hör hemma, utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

I samband med utformandet av den nya undantagsregeln har en analys gjorts av vissa av EES-staternas lagstiftning på skatteområdet. Med anledning av denna genomgång föreslås vissa förändringar av den lista som finns i bilaga 39 a till IL. Vidare föreslås vissa ändringar avseende stater som inte är medlemmar i EES.

# Remitterat lagförslag i promemorian Ändrade regler för CFC-beskattnig

Prop. 2007/08:16  
Bilaga 2

## Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att rubriken närmast före 39 a kap. 7 § och bilaga 39 a till lagen skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 39 a kap. 7 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **39 a kap.**

#### Kompletteringsregel

#### Kompletteringsregler

##### *7 a §*

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

*Vid bedömningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda skall särskilt beaktas*

*1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,*

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

*3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut om den löpande verksamheten och förfogar över per-*



sonens likvida medel och annan lös egendom utan andra restriktioner än vad som nödvändigt följer av lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma.

Prop. 2007/08:16  
Bilaga 2

Bilaga 39 a<sup>1</sup>

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

**1. Afrika**, med undantag av

- Djibouti,
- Liberia, och

- Liberia,
- Marocko, vad avser sådan inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där samt inkomst från coordination centres, och

- Seychellerna,

-----  
**3. Asien**, med undantag av

- Brunei Darussalam, vad avser inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

- Cypern, vad avser inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Cypern, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

- Förenade arabemiraten,

-----  
**4. Europa**, med undantag av

- Brittiska kanalöarna,

- Bulgarien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, och försäkringsverksamhet,

- Estland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

- Irland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:1086.

– Island, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Isle of Man,

– Schweiz, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

– Statsunionen Serbien-Montenegro, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet i Montenegro som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, och

– Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Montenegro, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, och

– Ungern, vad avser sådan inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

## 5. Oceanien, men bara vad avser

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2007.

## Förteckning över remissinstanser (promemorian Ändrade regler för CFC-beskattnig)

Prop. 2007/08:16  
Bilaga 3

Efter remiss har följande instanser avgett yttrande över promemorians förslag: Göta Hovrätt, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Ekobrottsmyndigheten, Stockholms Handelskammare, Finansinspektionen, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Sveriges advokatsamfund, FAR SRS, Sveriges Försäkringsförbund, Svenska Bankföreningen, Finansbolagens förening, Fondbolagens Förening, Svenskt Näringsliv, Verket för näringslivsutveckling (Nutek), Fastighetsägarna och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

Yttranden har också inkommit från: Näringslivets Skattedelegation.

Följande remissinstanser har avstått från att yttra sig eller har inte svarat: Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Företagarna, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO), Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska Fondhandlareföreningen, FöretagarFörbundet, Svenska Riskkapitalföreningen och Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund.

## Förteckning över remissinstanser (Översyn av filialregeln i 39 a kap. 9 § inkomstskattelagen)

Prop. 2007/08:16  
Bilaga 4

Efter remiss har följande instanser avgett yttrande över promemorians förslag: Ekobrottsmyndigheten, Stockholms Handelskammare, Verket för näringslivsutveckling (Nutek), Sveriges advokatsamfund, Svenskt Näringsliv, Branschorganisationen för revisorer och rådgivare (FAR SRS), Svenska Bankföreningen, Finansbolagens förening och Sveriges Redovisningskonsulters förbund.

Följande remissinstanser har avstått från att yttra sig eller har inte svarat: Länsrätten i Stockholms län, Juridiska Fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Finansinspektionen, Bolagsverket, Företagarna, Sveriges Försäkringsförbund och Svensk Industriförening.

## Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

*dels* att bilaga 39 a till lagen ska ha följande lydelse,

*dels* att rubriken närmast före 39 a kap. 7 § ska lyda ”Kompletteringsregler”,

*dels* att det i lagen ska införas en ny paragraf, 39 a kap. 7 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**39 a kap.***7 a §*

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

*Vid bedömningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda skall särskilt beaktas*

*1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,*

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

*3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten och förfogar över personens likvida medel och annan lös egendom utan andra begränsningar än vad som nödvändigt följer av lagstiftningen i den stat*

*Bilaga 39 a<sup>1</sup>*

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

**1. Afrika**, med undantag av

– Djibouti,

– Liberia, och

– Liberia,

– Marocko, vad avser sådan inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där samt inkomst från coordination centres, och

– Seychellerna,

-----  
**3. Asien**, med undantag av

– Brunei Darussalam, vad avser inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Cypern, vad avser inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Cypern, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

– Förenade arabemiraten,

-----  
**4. Europa**, med undantag av

– Brittiska kanalöarna,

– Bulgarien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

– Estland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

– Irland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

– Island, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:1086.

som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Isle of Man,

Prop. 2007/08:16

Bilaga 5

-----  
– Monaco,

– *Montenegro, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,*

– Nederländerna, vad avser inkomst från finansiell verksamhet som anges i 39 a kap. 7 § andra stycket 1 om avsättning kan göras till en särskild riskreserv,

-----  
– Schweiz, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

– *Statsunionen Serbien-Montenegro, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet i Montenegro som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, och*

– Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, och

– *Ungern, vad avser sådan inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,*

**5. Oceanien**, men bara vad avser

-----  
Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2007.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-10-03

**Närvarande:** Regeringsrådet Rune Lavin, justitierådet Marianne Lundius och regeringsrådet Karin Almgren.

## Ändrade regler för CFC-beskattnig

Enligt en lagrådsremiss den 19 september 2007 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Claes Hammarstedt, biträdd av departementssekreteraren Claes Lundgren.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

### 39 a kap. 7 a §

De föreslagna reglerna har föranletts av EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc). Reglerna är avsedda att återge det viktigaste innehållet i domen.

Det finns uppenbara risker med att vid en viss tidpunkt på grundval av en dom av EG-domstolen bestämma innebörden av EG-rätten genom att i den nationella lagstiftningen använda begrepp och en systematik som inte överensstämmer med innehållet i den aktuella domen. Ofta sker en successiv utveckling på så sätt att EG-domstolen i senare domar förtydligar EG-rätten än mer och inför moment som inte berörts i det tidigare avgörandet. Efter den dom som föranlett utarbetandet av de föreslagna reglerna har exempelvis tillkommit två nya domar (i målen C-524/04 och C-231/05) som innehåller ytterligare aspekter på CFC-beskattnig i förhållande till etableringsfriheten enligt artikel 43 i EG-fördraget. Det är därför tillrådligt att när en dom avkunnad av EG-domstolen skall läggas till grund för lagstiftning endast grundelementen i domen kommer till uttryck i bestämmelsen, medan detaljerna överläts till rättsutvecklingen.

Det är naturligtvis viktigt att regler som skall återge kontentan i en dom av EG-domstolen innehållsmässigt verkligen överensstämmer med den ifrågavarande domen. I det aktuella fallet är det uppenbart att den grundläggande förutsättningen i domen är den att CFC-beskattnigen inte får utgöra hinder för etableringar genom vilka företaget bedriver en faktisk ekonomisk verksamhet i värdmedlemsstaten. Inskränkningar häri kan accepteras endast om de tjänar ändamålet att hindra företeelser som består i att skapa rent konstlade upplägg utan någon ekonomisk förankring och som endast har till syfte att undvika skatt på vinst från den i delägarlandet bedrivna verksamheten.

Den i domen angivna grundläggande förutsättningen saknar en adekvat motsvarighet i de föreslagna reglerna. Där talas i stället om att den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma skall ha åstadkommit en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad



verksamhet bedrivs. Det sistnämnda villkoret innefattar ett betydligt strängare krav än det som EG-domstolen uppställt i den dom som utgör förebild för de föreslagna reglerna. I motiveringen till reglerna sägs på sidan 11 att det uttryck som används skulle ha stöd i de två nya domar som ovan anmärkts. Det finns emellertid ingenting i domarna som klargör att EG-domstolen skulle ha ändrat uppfattning och numera använder den förutsättning som de föreslagna reglerna innehåller. Där- emot skall delägaren, om etableringens ekonomiska verklighets- förankring sätts i fråga beredas tillfälle att visa vilka affärsmässiga motiv som legat till grund för etableringen [se EG-domstolens domar i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) och C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation)].

Vad gäller den tekniska utformningen av den föreslagna paragrafen kan noteras att första stycket utformats som en bevisbörderegulering med ”delägaren” som adressat. Det andra stycket handlar om de bedömningar som skall göras vid första styckets tillämpning och har således främst skattemyndigheten som adressat. Vad gäller bevisbörderegeln i första stycket skulle den enskilde, även utan denna regel, inneha bördan att visa att det är fråga om en sådan etablering som anges i lagtexten. Härför talar bl. a. att han otvivelaktigt har de bästa förutsättningarna att lägga fram bevisning därom. Reglerna i andra stycket passar däremot in på de av EG-domstolen uppställda objektiva omständigheter som bör tillmätas betydelse vid prövningen av frågan om den utländska juridiska personen kan anses bedriva en faktisk ekonomisk verksamhet i värdmedlemsstaten eller om etableringen utgör en del av ett rent konstlat upplägg.

Av de omständigheter som enligt det föreslagna andra stycket särskilt skall beaktas kan punkterna 1 och 2 anses ha ett visst stöd i den rättspraxis som EG-domstolen hittills gett till känna. Däremot kan vad som föreslås i punkten 3 inte anses ha något stöd i denna praxis. Vidare är det en sak för en bolagsstyrelse att utstaka gränserna för de befogenheter som skall tillkomma en VD eller annan personal. Att som i förslaget endast acceptera begränsningar som följer av lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma kan få stora praktiska konsekvenser i fråga om ledningen av verksamheten. Med hänsyn till det anförda avstyrker Lagrådet punkten 3 i andra stycket.

Vad i övrigt sagts ovan innebär att paragrafen bör ges följande lydelse:

Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad och inte undantagen enligt 7 § skall en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen fått till stånd en verklig etablering med en faktisk ekonomisk verksamhet.

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

1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet, och

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

Lagrådet lämnar förslagen i övrigt utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 25 oktober 2007

Närvarande: Statsråden Olofsson, Odell, Bildt, Leijonborg, Erlandsson, Torstensson, Hägglund, Björklund, Malmström, Sabuni

Föredragande: statsrådet Odell

---

Regeringen beslutar proposition 2007/08:16 Ändrade regler för CFC-beskattnig, m.m.