

# **CFC-LAGSTIFTNINGENS ANPASSNING TILL EG-RÄTTEN**

**- *VILKA ÄR PROBLEMOMRÅDENA OCH VILKA  
ALTERNATIVA LÖSNINGAR FINNS?***

Magisteruppsats, 2006

Affärsjuridiska programmet med Europainriktning, termin 9

Linköpings Universitet, ht 06

Sofia Ahlqvist

Engelsk titel: The amendment to Swedish CFC legislation in order to comply with EU law - *The potential problems and their solutions*

<b>FÖRKORTNINGAR.....</b>	<b>4</b>
<b>1. INLEDNING.....</b>	<b>5</b>
1.1 Historik.....	5
1.2 Problembakgrund.....	6
1.3 Problemformulering.....	6
1.4 Syfte .....	6
1.5 Avgränsningar .....	7
1.6 Metod .....	7
1.7 Målgrupp .....	7
1.8 Terminologi.....	8
1.9 Disposition .....	8
<b>2. ALLMÄNT OM CFC-LAGSTIFTNINGEN.....</b>	<b>9</b>
2.1 Syfte och funktion.....	9
2.2 Uppbyggnad - den generella CFC-lagstiftningens grundstenar .....	10
2.2.1 Inledning.....	10
2.2.2 Jurisdiktionsmetoden.....	10
2.2.3 Transaktionsmetoden .....	11
2.3. Den svenska CFC-lagstiftningen .....	11
2.3.1 Bakgrund .....	11
2.3.2 Aktuell lagstiftning .....	12
2.3.2.1 Utformning.....	12
2.3.2.2 Motiv .....	14
2.4 Kritik mot lagstiftningen.....	14
<b>3. PROBLEMOMRÅDEN .....</b>	<b>16</b>
3.1 Skatteparadis och lågskatteländer.....	16
3.2 Skatteflykt .....	17
3.3 Svenska rättsprinciper med betydelse för CFC-lagstiftningen.....	19
3.3.1 Skatteförmåga.....	19
3.3.2 Neutralitet.....	19
3.3.3 Sammanfattande reflektioner.....	21
<b>4. CFC-LAGSTIFTNING OCH DUBBELBESKATTNINGSAVTAL .....</b>	<b>23</b>
4.1 Inledning .....	23
4.2 Förhållandet mellan CFC-lagstiftning och dubbelbeskattningsavtal.....	23
4.3 Slutsats angående CFC-lagstiftningens relation till dubbelbeskattningsavtalen.....	25
<b>5. EG-RÄTTENS INVERKAN.....</b>	<b>27</b>
5.1 Bakgrund .....	27
5.2 CFC-lagstiftningens inkompatibilitet med gemenskapsrätten .....	28
5.2.1 Etableringsfriheten.....	29
5.2.2 Fri rörlighet för kapital.....	29
5.2.3 Objektiv rättfärdigandegrund.....	30
5.3 Skatterättsnämndens inställning .....	31
5.4 Cadbury Schweppes.....	32
5.4.1 Sakomständigheter.....	33
5.4.1.1 Bakgrund.....	33

5.4.1.2 Den brittiska CFC-lagstiftningen .....	33
5.4.2 Tolkningsfrågan .....	34
5.4.3 Kort reflekterande sammanfattning av rättsfallet.....	36
5.5 Uppförandekoden .....	36
5.6 Moder- och dotterbolagsdirektivet .....	38
<b>6. CFC-LAGSTIFTNINGENS STÄLLNING IDAG .....</b>	<b>40</b>
6.1 Vilka konsekvenser får Cadbury Schweppes-fallet? .....	40
6.2 Den svenska CFC-lagstiftningen .....	41
6.3 Marks & Spencer-fallet - en jämförbar situation.....	41
6.3.1 Sakomständigheter.....	41
6.3.2 Tolkningsfrågan.....	42
6.3.3 Vad fick Marks & Spencer-domen för konsekvenser? .....	43
6.3.4 Analys och likheter.....	44
<b>7. ALTERNATIV UPPBYGGNAD AV CFC-LAGSTIFTNING .....</b>	<b>46</b>
7.1 Har EG-domstolen utdömt all CFC-lagstiftning?.....	46
7.2 Borttagande av CFC-lagstiftningen? .....	47
7.3 Vad bör ändras i den svenska CFC-lagstiftningen?.....	48
<b>8. SAMMANFATTNING OCH SLUTSATS.....</b>	<b>51</b>
8.1 Uppsatsens resultat .....	51
8.2 Slutsats .....	52
8.3 Egna reflektioner .....	53
<b>9. KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>55</b>

## Förkortningar

AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
EG	Europeiska Gemenskapen
EGF	Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen (Romfördraget)
EU	Europeiska Unionen
CFC	Controlled Foreign Corporation
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KEN	Kapitalexportneutralitet
KIN	Kapitalimportneutralitet
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
Prop	Proposition till riksdagen
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens Offentliga Utredningar

# 1. Inledning

## 1.1 Historik

Länderna i Europeiska Unionen har de senaste 50 åren genomgått en stor förändring och arbetet för en gemensam inre marknad med en gemensam yttre fasad har kommit en bra bit på väg. Det finns dock fortfarande områden där länderna har lång väg kvar till harmonisering. Ett av dessa områden är beskattningen. Skatterätten är ett område där länderna har olika uppfattningar och där många är skeptiska till EU-harmonisering. Skatteregler och skattenivåer är en viktig fråga både politiskt och finansiellt. I dagsläget faller direkt beskattning utanför EG:s kompetensområde. Det hindrar dock inte att EG-rätten griper in när beskattningsregler hindrar någon av gemenskapsrättens grundläggande fyra friheter. En typ av beskattningsregler som finns i de flesta av medlemsstaterna är Controlled Foreign Corporation-lagstiftning<sup>1</sup>. Denna lagstiftning har länge kritiserats för att strida mot dels etableringsfriheten, dels fri rörlighet för kapital. I september 2006 avgjorde EG-domstolen ett mål rörande den brittiska CFC-lagstiftningens kompatibilitet med gemenskaprätten. Detta avgörande kan antas komma att ha stor betydelse i framtiden.

CFC-lagstiftningen reglerar beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Det kan t.ex. handla om svenska företag som äger företag med säte i s.k. skatteparadis eller lågskatteländer.

CFC-lagstiftning uppkom först i USA och idag existerar denna typ av regler i många länder. CFC-lagstiftning infördes i Sverige på 1990-talet och syftet med de nu gällande reglerna, som trädde i kraft den 1 januari 2004, är att förhindra eller motverka sådana skatteplaneringsåtgärder, som leder till att den svenska skattebasen urholkas genom sådana transaktioner, som involverar lågbeskattade utländska juridiska personer. Den svenska CFC-lagstiftningen var hårt kritiserad redan innan den trädde i kraft. Främst gäller kritiken reglernas inkompatibilitet med gemenskaprätten och att lagstiftningen beskattar svenska delägars inkomster från utländska bolag i lågskatteländer, oavsett om syftet till etableringen är av affärsmässiga eller skatteundandragande skäl.

---

<sup>1</sup> Nedan förkortat CFC.

## **1.2 Problembakgrund**

Så länge det finns olika skattenivåer torde länder med hög skatt anse sig ha ett behov av någon form av CFC-lagstiftning. CFC-lagstiftning är bl.a. till för att motverka och hindra internationell skatteflykt. Som ovan nämnts finns en problematik i CFC-reglernas kompatibilitet med EU:s grundläggande friheter. Redan under arbetet med den nya svenska CFC-lagstiftningen som trädde i kraft 1 januari 2004 ifrågasattes reglernas kompatibilitet med EG-rätten. Remissinstanserna var tveksamma till förenligheten och förslaget till lagen omarbetades ett antal gånger. I nuläget har EG-domstolen genom ett mål om brittisk CFC-lagstiftning slagit fast att artikel 43 och 48<sup>2</sup> EG-fördraget<sup>3</sup> hindrar att vinst i ett utländskt CFC-bolag inkluderas i moderbolagets skatteunderlag om inte CFC-bolaget är rent konstlat upplagt, i syfte att undvika skatt.<sup>4</sup> Således får inte en beskattning av CFC-lagstiftningens karaktär tas ut generellt, utan att syftet med etableringen först undersöks.<sup>5</sup> Domen torde få till konsekvens att både Sveriges och övriga EU-medlemsländers CFC-lagstiftning kommer att ses över. Frågan är dock hur medgörliga medlemsstaterna kommer att vara, eftersom nationella skatteregler och särskilt CFC-reglerna är ett känsligt område där medlemsländerna inte gärna torde vilja ge efter på sina nationella bestämmelser.

## **1.3 Problemformulering**

Hur ser bakgrunden till den svenska CFC-lagstiftningen ut och vilka är de centrala problemområdena i dagens CFC-lagstiftning?

Hur kan CFC-lagstiftningen anpassas efter EG-rätten och vilka konsekvenser kommer EG-domstolens praxis att få?

## **1.4 Syfte**

Syftet med denna uppsats är främst att analysera hur den svenska CFC-lagstiftningen kan anpassas efter EG-rätten. Med detta syfte följer att utreda och identifiera de problemområden som finns i dagens uppbyggnad av CFC-lagstiftningen samt analysera betydelsen och konsekvenserna av det enda rättsfall gällande CFC-lagstiftning som EG-domstolen har avgjort.

---

<sup>2</sup> Om etableringsfrihet.

<sup>3</sup> Nedan benämnt även EGF.

<sup>4</sup> Mål C-196/04, "Cadbury Schweppes".

<sup>5</sup> Bratthall s 4.

## **1.5 Avgränsningar**

Uppsatsen behandlar svensk CFC-lagstiftning i förhållande till EG-rätten. Således nämns svensk CFC-lagstiftnings funktion i förhållande till andra länder endast kortfattat. Utgångspunkten i uppsatsen är att den svenska CFC-lagstiftningen strider mot EG-rätten, främst med anledning av EG-domstolens dom i Cadbury Schweppes-målet, men även efter vad som framkommit i doktrin. Argumentation huruvida den svenska CFC-lagstiftningen strider mot EG-rätten eller ej, behandlas således endast när den behövs för att förstå grunden till problematiken i CFC-lagstiftningen eller i de avseenden den ligger till grund för analysen.

Dubbelbeskattningsavtal behandlas endast kortfattat med anledning av att det står utanför uppsatsens problemformulering, men eftersom det underlättar för att få perspektiv på problematiken som behandlas i uppsatsen finns det ändå med i uppsatsen.

## **1.6 Metod**

Jag avser inleda min uppsats med att utreda CFC-lagstiftningens ursprung, karaktär och aktuella utformning samt dess förhållande till bl.a. EG-rätten. Detta gör jag i enlighet med traditionell rättsutredande metod och jag använder mig av de klassiska rättskällorna; förarbeten, lagtext, rättspraxis och doktrin. Jag har studerat fall från EG-domstolen och jag har även tagit ledning av de tolkningar av rättsfallen som finns i svensk doktrin. Rättsfallen som använts i uppsatsen är valda utifrån sin tydlighet samt utifrån den vikt de ålagts i doktrin. De har analyserats utifrån huvudsakligen ett svenskt, men även ett europarättsligt perspektiv.

Uppsatsens analys har utarbetats med en ambition att ta fram förslag till möjliga förändringar av CFC-lagstiftningen. Förslagen har framställts med hänsyn till den nuvarande CFC-lagstiftningens syfte och vad som framkommit i EG-rättslig praxis. Till viss del har även ekonomiska och politiska aspekter tagits i akt när förslag om möjliga anpassningar av CFC-lagstiftningen utformats.

## **1.7 Målgrupp**

Uppsatsen vänder sig främst till personer som i viss mån är insatta i skatte- och EG-rätt, men även till andra intresserade. Läsaren bör i varje fall ha grundläggande juridisk kunskap.

## **1.8 Terminologi**

I uppsatsen används generellt termen CFC-lagstiftning för de regler som innebär att delägare till utländska bolag blir löpande beskattad för det utländska bolagets inkomster. Termen används synonymt med CFC-regler och CFC-reglering. Vidare menas med CFC-bolag det bolag som omfattas av CFC-lagstiftningen. Med termen CFC-beskattning menas den beskattning som sker hos delägaren av CFC-bolagets inkomster.

## **1.9 Disposition**

Efter uppsatsens inledningskapitel, introduceras CFC-lagstiftningen och dess specifika karaktär. Därefter följer ett kapitel där det redogörs för bakomliggande faktorer till CFC-lagstiftning. Det följs av ett kapitel där CFC-lagstiftningens inverkan på dubbelbeskattningsavtal förklaras. Nästkommande tre kapitel är uppsatsens kärna, de behandlar CFC-lagstiftningens inkompatibilitet med EG-rätten, CFC-lagstiftningens ställning idag samt hur en alternativ uppbyggnad av CFC-lagstiftningen kan se ut. Uppsatsen avslutas med ett sammanfattande kapitel innehållande slutsats och avslutande reflektioner.

Uppsatsens första kapitel är av refererande karaktär, medan de tre sista kapitlen består främst av analys. Jag har dock valt att inte ha en strikt uppdelning mellan referensram och analysdel, utan viss analys förekommer även i de inledande kapitlen.



## 2. Allmänt om CFC-lagstiftningen

*Detta kapitel syftar till att ge en kort introduktion till CFC-lagstiftningen. Jag kommer att behandla CFC-lagstiftning generellt och den svenska lagstiftningen mer specifikt. Detta för att ge läsaren en bakgrund innan jag går in på CFC-lagstiftningens problematik.*

### 2.1 Syfte och funktion

CFC-lagstiftning innebär att en inhemsk delägare blir löpande beskattad för sin andel i ett utländskt lågbeskattat bolag. Syftet är att den stat där delägaren har sin skatterättsliga hemvist<sup>6</sup> i, skall ha möjlighet att erhålla skatt, eftersom direkt beskattning på något annat vis inte är möjlig i delägarstaten. CFC-lagstiftningen innebär alltså en beskattning av en utländsk juridisk persons inkomster hos delägaren, dock med begränsning till delägarens andel. Beskattningstekniken kan anses något originell, eftersom den innebär att en stat utsträcker sin beskattningsrätt till att kräva skatt av delägare för ett bolag i ett annat land.<sup>7</sup>

CFC-lagstiftningen har flera uttalade syften.<sup>8</sup> Den skall förhindra och försvåra skatteplaneringsåtgärder som leder till att den svenska skattebasen urholkas genom transaktioner som involverar lågbeskattade utländska juridiska personer. Vidare avser CFC-reglerna att förhindra att skattefrihet medges för kapitalvinst på aktier i utländska dotterbolag som är föremål för en låg beskattning. CFC-reglerna har också till syfte att förhindra att en person genom att placera kapital utomlands kan undvika skatt och ändå ha tillgång till pengarna i Sverige (t.ex. genom att använda ett bankomatkort i Sverige bundet till det utländska bankkontot). Regeringen har även uttalat att ett syfte med reglerna är att upprätthålla skatteneutraliteten mellan olika investeringsalternativ. Framförallt det sistnämnda syfte har dock fått mycket kritik, med anledning av att dagens regler i praktiken inte anses åstadkomma neutralitet.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Nedan kallad delägarstat.

<sup>7</sup> Wenehed s 18.

<sup>8</sup> Andersson m.fl. s 1107ff.

<sup>9</sup> Ibid.

## **2.2 Uppbyggnad - den generella CFC-lagstiftningens grundstenar**

### **2.2.1 Inledning**

CFC-lagstiftningar i olika länder är i mångt och mycket lika, även om visst materiellt innehåll kan skilja sig åt. Grunden är dock densamma, om ett utländskt företag kontrolleras av personer med skattemässig hemvist i delägarstaten, skall dessa bli skattskyldiga där, för det utländska bolagets inkomster i delägarstaten, om dessa inkomster har placerats i bolaget av skatteskal.<sup>10</sup> För att CFC-lagstiftning skall komma att bli aktuellt krävs således att det handlar om ett utländskt bolag, eftersom lagstiftningen endast omfattar juridiska personer. Vidare skall bolaget kontrolleras av en i delägarlandet skattskyldig person. Kravet på kontroll varierar mellan staterna och det skiljer sig även åt både vad gäller andelen av direkt eller indirekt innehav, faktisk kontroll och delägarsammansättning. Utöver de nämnda rekvisiten finns dessutom ofta ett krav på att inkomsterna överförs till bolaget av skattemässiga anledningar.<sup>11</sup> Inkomsterna beskattas oftast löpande och behöver alltså inte ha delats ut till delägare för att omfattas av CFC-regler. Vidare är det endast den andel av bolagets inkomster som presumeras tillfalla delägaren som beskattas. CFC-lagstiftningens utformning och inkomsterna som kan komma att falla inom den kan delas upp i två olika typer, jurisdiktionsmetoden och transaktionsmetoden, vilka skall redogöras för nedan.

### **2.2.2 Jurisdiktionsmetoden**

En CFC-lagstiftning baserad på jurisdiktionsmetoden innebär att samtliga inkomster i utländska bolag med hemvist i vissa länder blir löpande beskattade i delägarstaten.<sup>12</sup> Länderna anges på olika typer av listor som meddelas i lag och/eller träffas genom en definition i lag. Definitionen innebär att en delägare CFC-beskattas om det utländska bolaget beskattas med en effektiv skatt lägre än en viss angiven skattenivå (kallad jämförelseskatt) i etableringslandet. Jurisdiktionsmetoden är i sin uppbyggnad generellt mer inriktad på bolag med hemvist i lågskatteländer och skatteparadis<sup>13</sup> än vad den nedan beskrivna transaktionsmetoden är. Jurisdiktionsmetoden presumerar att delägaren innehar andelar i ett bolag eller etablerar bolag i ett lågskatteland eller ett skatteparadis av skatteskal. Det förekommer att länder som har CFC-

---

<sup>10</sup> Wenehed s 40.

<sup>11</sup> Detta rekvisit har dock inte Sverige. Se avsnitt 2.2.2 om jurisdiktionsmetoden och 2.2.3 om transaktionsmetoden.

<sup>12</sup> Wenehed s 45.

<sup>13</sup> Se diskussion om dessa typer av etableringsländer nedan i uppsatsen.

lagstiftning enligt jurisdiktionsmodellen förutom ett neutralitetssyfte, även har ett (preventivt) syfte att hindra delägare med hemvist i landet att äga/kontrollera bolag i lågbeskattade länder.<sup>14</sup>

Länder som har CFC-lagstiftning enligt jurisdiktionsmetoden är bl.a. Sverige, Finland, Frankrike, Norge och Storbritannien.

### **2.2.3 Transaktionsmetoden**

Transaktionsmetoden innebär att delägaren beskattas löpande för vissa inkomster i utländska bolag.<sup>15</sup> Beskattningsnivån har mindre betydelse än i jurisdiktionsmetoden, medan inkomstslaget är desto viktigare. Typen av inkomst, framförallt karaktären på den bakomliggande transaktionen, är av avgörande betydelse. CFC-lagstiftning enligt transaktionsmodellen träffar främst inkomster från passiva investeringar, eftersom den är ämnad att träffa situationer där det inte finns någon affärsmässig orsak bakom att investeringen görs i det utländska bolaget.<sup>16</sup>

Vissa stater som baserar sin lagstiftning på transaktionsmetoden kompletterar rekvisitet om att inkomsten skall vara passiv med att det utländska bolaget endast beskattas om skattenivån i bolagslandet inte når upp till den angivna jämförelseskatten.

Länder som tillämpar transaktionsmetoden delvis eller fullständigt är Australien, Danmark, Norge, Kanada, Spanien, Sydafrika, Tyskland och USA.

## **2.3. Den svenska CFC-lagstiftningen**

### **2.3.1 Bakgrund**

Sverige hade tidigt en bestämmelse, den s.k. Luxemburgbestämmelsen, som innebar att företag med verklig ledning i Sverige skulle beskattas här i landet, oavsett om sätet fanns utomlands.<sup>17</sup> Den reella CFC-lagstiftningen i Sverige infördes dock inte förrän den 1 januari 1990.<sup>18</sup> En av orsakerna till att Sverige införde CFC-regler var att de svenska valutarestriktionerna togs bort.

---

<sup>14</sup> Wenehed s. 71.

<sup>15</sup> Wenehed s 65.

<sup>16</sup> Wenehed s 46.

<sup>17</sup> Mattsson 2000 s 224.

<sup>18</sup> Prop. 1989/90:47.

Dessa regler innebar att företag var tvungna att inhämta Riksbankens tillstånd för att få föra pengar till utlandet och utgjorde i praktiken ett hinder mot internationell skatteflykt.

Tillämpningen av de svenska CFC-reglerna sker efter en rad kriterier, och kan endast komma i fråga när det utländska bolaget är etablerat i ett land där skatten är lägre än i Sverige. CFC-regleringen har vuxit ytterligare i betydelse sedan beskattningen av kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar togs bort.

### **2.3.2 Aktuell lagstiftning**

Den svenska CFC-lagstiftningen återfinns i 39 a-kapitlet i Inkomstskattelagen<sup>19</sup>. Beskattningen träffar delägare som innehar andelar om minst 25 % av den utländska juridiska personens röster eller kapital. Andelar som innehas av personer i delägarrens intressegemenskap skall också beaktas.<sup>20</sup> Lagen omfattar både obegränsat och begränsat skattskyldiga, de sistnämnda dock bara om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige. Vidare omfattar lagstiftningen även indirekt ägande i utländska lågbeskattade juridiska personer.

CFC-lagstiftningen innehåller två system för att avgöra vad som är en lågbeskattad inkomst. Huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL stadgar att nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person skall beskattas om den beskattas lindrigare än vad som skulle ske i Sverige eller om den inte beskattas alls. I 39 a kap. 7 § IL finns en kompletteringsregel. Den anger, genom att hänvisa till en bilaga<sup>21</sup>, när en inkomst trots att den har uppfyllt huvudregelns kriterier, ändå inte skall anses som lågbeskattad. Nedan följer en genomgång av reglerna i den svenska CFC-lagstiftningen. Genomgången behandlar vem som kan komma att bli skattskyldig och vilka inkomster som kan komma att CFC-beskattas.

#### **2.3.2.1 Utformning**

##### ***- Delägare i juridisk person***

39 a kap. 2 § IL definierar en delägare i en utländsk juridisk person. Första stycket anger kraven för att en delägare skall kunna komma att bli skattskyldig som delägare i ett utländskt bolag. Delägaren skall äga eller kontrollera minst 25 % av bolaget (kapital eller röster) direkt eller

---

<sup>19</sup> SFS 1999:1229, nedan förkortad IL.

<sup>20</sup> Vilka som ingår i intressegemenskapen anges i 39 a kap 3 § IL.

<sup>21</sup> Bilaga 39 a.

indirekt vid utgången av delägarrens beskattningsår. Andra stycket definierar när en begränsat skattskyldig person anses vara delägare. I 39 a kap. 3 § IL anges att CFC-lagstiftningen skall tillämpas på samma sätt om någon person i delägarrens intressegemenskap innehar andelar i det utländska bolaget. Denna reglering finns för att förhindra kringgående genom att sprida innehavet till närstående personer (både fysiska och juridiska). I 39 a kap. 4 § IL anges hur beräkning av indirekt innehav skall göras.

### ***- Lågbeskattade inkomster***

Nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person skall anses vara lågbeskattad om den inte beskattas alls eller om den effektiva beskattningen understiger den beskattning som skulle ha skett i Sverige för motsvarande bolag.<sup>22</sup> En fiktiv beräkning görs för att bestämma om det utländska bolaget skall anses vara lågbeskattat eller ej. Vidare finns en kompletteringsregel som fastställer att en lågbeskattad inkomst hos en utländsk juridisk person ändå inte skall anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen har sin hemvist och är skattskyldig i en stat som är uppräknad i en lista bifogad IL (bilaga 39 a). Denna kompletteringsregel tillämpas endast om den får ett gynnsammare utfall för den skattskyldige än huvudregeln och den kan därmed inte slå hårdare än vad huvudregeln skulle ha gjort.

Lågbeskattad inkomst från utländsk juridisk person undantas helt om inkomsterna har sitt ursprung i internationell rederiverksamhet eller om det är fråga om en filial (ett fast driftställe) till den utländska juridiska personen.

### ***- Löpande beskattning och avräkning***

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster, och den löpande beskattningen, skall den utländska juridiska personen behandlas som den vore ett motsvarande svenskt aktiebolag.<sup>23</sup> Den svenska inkomstskattelagen kan dock inte alltid tillämpas enligt sin ordalydelse, utan vissa regler, t.ex. värdering av fordringar m.m. i utländsk valuta<sup>24</sup>, anpassas eller bortses ifrån.<sup>25</sup>

Vad gäller avräkning av skatt är den delägare som beskattats enligt CFC-lagstiftningen berättigad att avräkna den utländska inkomstskatt som erlagts på samma inkomst.<sup>26</sup> Avräkning får inte ske

---

<sup>22</sup> Om bolagets inkomst hade bestått av 55 % överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige, 39 a kap. 5 § IL.

<sup>23</sup> 39 a kap 10 § IL.

<sup>24</sup> 14 kap 8 § IL

<sup>25</sup> Prop 2003/04:10 s 88.

<sup>26</sup> 18 § Avräkningslagen.

på ett högre belopp än den beräknade statliga och kommunala inkomstskatten.<sup>27</sup> Vidare får avräkning som ej utnyttjats, sparas och användas inom en treårsperiod.<sup>28</sup>

### **2.3.2.2 Motiv**

Det gjordes flera utredningar och det skrevs flera förslag till en reformerad CFC-lagstiftning, innan arbetet utmynnade i vår nuvarande lagstiftning i och med proposition 2003/04:10. Motiven till den nya lagen var flera, däribland att åtgärda de allvarligaste bristerna i den tidigare lagstiftningen. Den nya lagen korrigerade bl.a. möjligheten att kunna gå runt CFC-reglerna genom att indirekt äga det utländska bolaget (den tidigare lagstiftningen träffade enbart direkt ägande). Vidare ansågs det i samband med att skattefrihet på utdelning och vinst på näringsbetingade andelar infördes, att det behövdes ändringar och utvidgning av CFC-lagstiftningen. Detta i syfte att t.ex. motverka s.k. räntearbitrage<sup>29</sup> och att hindra att den svenska skattebasen skulle urholkas generellt.<sup>30</sup>

Som motiv för den nya lagstiftningen angav Regeringen också att behovet av reglernas existens skall ses i förhållande till de allmänna beskattningsprinciperna som kan tillämpas vid gränsöverskridande ekonomisk aktivitet. Vidare anförde Regeringen att behovet av CFC-regler skall ses mot bakgrunden av kapitalimportneutralitet<sup>31</sup> och kapitalexportneutralitet<sup>32</sup>.

## **2.4 Kritik mot lagstiftningen**

Den nya lagstiftningen har, som ovan nämnts, fått utstå en hel del kritik. Det har ifrågasatts om en ny lag verkligen var nödvändig, och om det inte hade varit mer funktionellt att vänta med en reformerad lagstiftning till dess att kompatibiliteten med EG-rätten i viss mån hade klarlagts. Vidare kritiserar bl.a. Rabe<sup>33</sup> en av grundstenarna i 2004 års CFC-lagstiftning, bestämmelsen om att den som innehar eller kontrollerar minst 25 % i ett utländskt bolag kan bli föremål för CFC-beskattnig. Han menar att regeln kan få märkliga konsekvenser, t.ex. i det fall då ett svenskt

---

<sup>27</sup> 19 § 2st AvrL.

<sup>28</sup> Prop 2003/04:10 as 94.

<sup>29</sup> Räntearbitrage innebär att t.ex. ett svenskt bolag tar ett lån varefter pengar ges som ett kapitaltillskott till ett (dotter)bolag i ett långskatteland. Med anledning av reglerna om skattefria kapitalvinster och utdelningar, kan sedan avdragsgill ränta betalas med skattefri avkastning.

<sup>30</sup> Inkomstskattelagen – En kommentar Del II, s 1107.

<sup>31</sup> Dvs. att en investering som finansieras genom import, skall behandlas på samma sätt som om investeringen gjorts internt i landet. Se vidare avsnitt 3.3.2.

<sup>32</sup> Dvs. investeringar som finansieras genom export (av finansiellt kapital) skall behandlas på samma sätt som om investeringen gjorts internt i landet. Se vidare avsnitt 3.3.2.

<sup>33</sup> Rabe 2004 s 5.

företag fiendligt förvärvar 25 % i en utländsk juridisk person. Förvärvet kan komma att innebära CFC-beskattnings för den svenska delägaren även om innehavet inte innebär kontroll i bolaget. Sannolikt medför det fiendliga förvärvet även svårigheter att få fram information för svensk skatteberäkning.<sup>34</sup>

Lagrådet yttrade sig i samband med den nya lagen och ansåg att den nya lagen hade en rad brister och oklarheter.<sup>35</sup> Lagrådet påpekade att de hade velat se utformandet av den nya lagstiftningen i högre grad relaterat till andra länders CFC-lagstiftning. Hänvisningar till internationellt redan godtagbara CFC-regler hade enligt Lagrådet ökat acceptansen för den svenska dito.<sup>36</sup> Den eviga debatten om huruvida CFC-lagstiftningen är förenlig med gemenskapsrätten tar självklart stor plats vad gäller kritiken mot CFC-lagstiftningen. Detta kommer att redogöras för senare i uppsatsen.

---

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> Prop 2003/04:10, Bilaga 7, s 239.

<sup>36</sup> Ibid s 240.

### 3. Problemområden

*CFC-lagstiftning kan i sin utformning tyckas vara något av en främmande fågel i beskattningsrätten. Det är inte bara i EG-rätten den inte passar in. I detta kapitel tas några av de faktorer som påverkar och ligger bakom CFC-lagstiftningen i Sverige upp. Vidare skall även några principer i svensk lagstiftning som inte går hand i hand med CFC-lagstiftningen diskuteras. Syftet med detta kapitel är att sätta in CFC-lagstiftningen i ett större sammanhang och på så sätt ge perspektiv på problematiken.*

#### 3.1 Skatteparadis och lågskatteländer

Skatteparadis och lågskatteländer är två termer som ofta används i fråga om CFC-besättning. Som jag kommer gå in på senare, är CFC-besättning av bolag etablerade i skatteparadis relativt okomplicerat. Internationellt sett är åsikten i det närmaste samstämmig avseende korrektheten i att ha nationella regler om besättning av dessa skattefria/lågbeskattade inkomster. Det är dock av intresse för sammanhanget och för att förstå bakgrunden till CFC-reglerna att redogöra för kriterierna för skatteparadis och lågskattestater.

OECD har i en skattekonkurrensrapport från 1998<sup>37</sup> fastställt kriterier för att identifiera skatteparadis. I denna rapport har OECD även föreslagit regler på nationell och på dubbelbesättningsavtalsnivå för att motverka skatteparadisens förmånliga besättning. Fyra kännetecken<sup>38</sup> har angivits för att identifiera ett skatteparadis;

- Inga eller enbart nominella skatter.
- Avsaknad av effektivt utbyte av upplysningar.
- Ingen insyn i skatteparadisets rättsystem.
- Ingen reell verksamhet bedrivs i skatteparadiset.<sup>39</sup>

I skattekonkurrensrapporten tas även lågskatteländer upp. Dessa kännetecknas ofta av att de har ett parallellt skattesystem vid sidan av det ”normala”. En s.k. parallellstat har utvecklat ett särskilt skattesystem begränsat för t.ex. vissa investeringar, utländska medborgare eller ett visst område. Kännetecknen för en lågskattestat/parallellskattestat är följande:

<sup>37</sup> Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, OECD, Paris 1998

<sup>38</sup> Det bör påpekas att det inte handlar inte om uttömmande rekvisit.

<sup>39</sup> Skattekonkurrensrapporten stycke 52, Box 1, Översättning från Dahlberg 2000 s 111 har använts.



- Inga eller låga effektiva skattesatser
- Det ev. parallellsystemet är avskilt från andra delar av det ekonomiska systemet i staten
- Avsaknad av insyn hur (parallell)skattesystemet fungerar
- Avsaknad av effektivt utbyte av information.

Även EU har i en Uppförandekod<sup>40</sup> tagit fram kännetecknen för parallellskattestater. Dessa är i stort likstämiga med de av OECD uppställda villkoren. Uppförandekoden innehåller dock något mer utförlig information som bör tas hänsyn till vid bedömning om huruvida vissa skatteåtgärder är skadliga.<sup>41</sup> Uppförandekoden omfattar inte skatteparadis, vilket är naturligt, eftersom inga sådana, enligt Skattekonkurrensrapports kriterier, finns i unionen. Däremot finns det flera medlemsstater som kan tänkas klassas som parallellskattestater.<sup>42</sup>

De ovan refererade kännetecknen för skatteparadis respektive lågskatteländer är diffust uppställda. Detta torde enligt min mening ge utrymme för att olika länder kan komma att göra olika tolkningar, vilket inte är önskvärt. Dock torde det även medföra att de anpassningarna som sker i högskatteländernas lagstiftning för att hindra skadlig konkurrens får en allmän formulering. Detta, anser jag, i sin tur kan vara positivt, eftersom det torde ge lagstiftningen ett vidare tillämpningsområde och därmed göra det göra det osäkrare och svårare för skatteparadis och lågskatteländer att formulera sina regler så att de går runt högskatteländernas lagstiftning.

### **3.2 Skatteflykt**

Sverige har en särskild skatteflyktslag<sup>43</sup>, vilken gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt samt statlig förmögenhetsskatt. Existensen av lagen innebär att en distinktion mellan skatteflykt i lagens mening och ”allmän” skatteflykt, ofta benämnd skatteplanering, måste göras. En definition av det senare, skatteplanering, brukar lyda ”transaktioner där den skattskyldige följt såväl lagens ordalydelse som dess tillämpning i praxis men ändå uppnått resultat som ur allmän synvinkel måste betraktas som otillfredsställande”.<sup>44</sup> För att skatteflykt enligt skatteflyktslagens mening skall uppnås ställer 2 § i lagen upp fyra kriterier om när skatteflykt skall anses förekomma;

<sup>40</sup> Se vidare avsnitt 5.5.

<sup>41</sup> Dahlberg 2000 s 117.

<sup>42</sup> Dahlberg 2000 s 119.

<sup>43</sup> Lag (1995:575) om skatteflykt.

<sup>44</sup> Lodin, Lindencrona m.fl. s. 617.

- Det skall handla om en rättshandling som innebär en väsentlig skatteförmån för den skattskyldiga.
- Den skattskyldiga skall direkt eller indirekt ha medverkat till rättshandlingen.
- Skatteförmånen skall antas ha utgjort det övervägande skälet till rättshandlingen.
- En taxering på grundval av rättshandlingen skulle strida mot lagstiftningens syfte.

Om dessa kriterier anses vara uppfyllda skall taxeringen ske antingen som om transaktionen inte företagits eller som om den skattskyldiga företagit det närmast tillgängliga lagliga alternativet till skatteflyktåtgärden. Taxeringen kan även bestämmas till ett skäligt belopp.<sup>45</sup>

Utnyttjandet av skatteplanering kan förekomma på en mängd olika sätt, men ofta sker skatteplanering med hjälp av ett så kallat utländskt basbolag. Termen ”utländska basbolag”<sup>46</sup> används för bolag som skapas i skatteparadis eller lågskatteländer för att fysiska och juridiska personer i ”normalt” beskattade länder skall kunna erhålla en skatteförmån. Begreppet används ofta för att beteckna företag vars inkomster främst består av sådana inkomster som har så stark anknytning till delägaren, att de borde ha ankommit honom direkt.

Relevant i sammanhanget är också företagandet av s.k. genomsyn. Det innebär att Skatteverket eller domstol väljer att bortse från giltiga avtal och handlingars formella innebörd, och istället beskattar efter dokumentens reella innebörd. Detta efter principen om att se det verkliga ändamålet med en rättshandling. Är en rättshandling gjord i syfte att undkomma skatt, skall denna handling bortses ifrån och således kan skatteplaneringsåtgärder, även om skatteflyktslagens kriterier inte är uppfyllda, i viss mån förhindras.

Kännetecknen för ett utländskt basbolag är t.ex. att den betydande ägarandelen styrs av personer som inte är skatterättsligt hemmahörande i etableringsstaten, att den bedriver den huvudsakliga verksamheten utanför etableringsstaten samt att ändamålet för etableringen är att uppnå skattefördelar.<sup>47</sup> För att koppla ihop detta med CFC-lagstiftning, är det innehav av utländska basbolag som ofta är föremål för svensk CFC-beskattning.

---

<sup>45</sup> Ibid s 620.

<sup>46</sup> Det skall dock poängteras att termen inte är en uttömmande legal definition.

<sup>47</sup> Dahlberg 2000 s 27ff.

### **3.3 Svenska rättsprinciper med betydelse för CFC-lagstiftningen**

#### **3.3.1 Skatteförmåga**

En av de mest grundläggande principerna i svensk skatterätt är skatteförmågeprincipen, vilken har en lång historisk förankring. Skatteförmågeprincipen innebär att envar skall betala skatt efter sin förmåga. Den som har en högre inkomst torde ha råd att avstå en större del av sin inkomst i skatt. Skatteförmågeprincipen har betydelse dels för den övergripande utformningen av skattesystemet, dels för utformningen av detaljreglerna.<sup>48</sup> Ett exempel på den övergripande utformningen är en av grundstenarna i svensk inkomstskattelagstiftning, progressiviteten i inkomstbeskattningen.<sup>49</sup> När det gäller detaljreglerna ligger skatteförmågeprincipen bakom t.ex. kontantmetoden, vilken innebär att skatt skall betalas först när inkomsten som skall beskattas har erhållits.

När CFC-lagstiftningen ses i förhållande till skatteförmågeprincipen kan konstateras att lagstiftningen inte synes vara helt i överensstämmelse med kontantprincipen. CFC-beskattning är löpande och beskattningen behöver inte alls hänga samman med verklig utdelning. En utdelning behöver inte vara aktuell över huvudtaget. Således kan en delägare komma att beskattas utan att dennes skatteförmåga ha ökat. CFC-lagstiftningen kan således generellt ses som stridig mot skatteförmågeprincipen vilket dock inte Wenehed håller med om. Förenklat anser han att delägaren har valt att investera i ett utländskt bolag och medvetet skjutit upp sin rätt till utdelning och därför skall delägaren trots omständigheterna anses ha ökat sin skatteförmåga.<sup>50</sup> Jag anser dock att Weneheds uttalande inte är helt övertygande. Visserligen finns det en valmöjlighet huruvida en investering skall göras i ett utländskt bolag eller ej, men jag anser att det istället bör fokuseras på rätten till fri etablering. Enligt min åsikt bör den faktiska situationen ges tyngd och så länge ingen utdelning skett bör inte skatteförmågan anses ha ökats. Detta skulle medföra lika behandling eftersom en svensk utdelning normalt inte beskattas förrän den faktiskt ägt rum.

#### **3.3.2 Neutralitet**

EG:s arbete för en fri kapitalmarknad bygger på synsättet att en fri marknad leder till samhällsekonomiska effektivitets- och välfärdsvinster. De ekonomiska aktörerna är själva de som är mest lämpade att besluta vad som är ekonomisk mest rationellt och de bör inte påverkas av

---

<sup>48</sup> Rabe, Melbi s 36ff.

<sup>49</sup> Lodin, Lindencrona m.fl. s 24.

<sup>50</sup> Wenehed s 199ff.

skatteeffekten av olika alternativ.<sup>51</sup> Det är därför eftersträvansvärt att uppnå neutralitet i skattereglerna. Det nationalekonomiska kriteriet för neutrala skatteregler är att de skattskyldiga i princip agerar på samma sätt som om inga skatter fanns. Två alternativa handlingsvägar som är likvärdiga före skatt skall vara likvärdiga även efter skatt.<sup>52</sup>

CFC-lagstiftningen blir relevant när det gäller skatteneutralitet mellan investeringar utomlands och nationella investeringar. Det finns två olika neutralitetsbegrepp i internationell beskattning.

Begreppet kapitalexportneutralitet<sup>53</sup> tar syfte på att internationella investeringar *från* ett annat land skall vara skattemässigt likvärdiga med investeringar inom landet. Uppnås inte KEN innebär detta en global välfärd förlust<sup>54</sup> För att uppnå KEN skall det skattemässiga hemvistlandet både beakta och medge avräkning för den skatt som betalats i utlandet. Ett lågskatteland skall också medge återbetalning av skatt när en investering görs från landet till ett högskatteland. Med hänsyn till bl.a. det sistnämnda tillämpas inte KEN-principen i någon större utsträckning.

Det andra neutralitetsbegreppet är kapitalimportneutralitet<sup>55</sup>. Detta begrepp innebär att investeringar *till* ett visst land från ett annat land skall behandlas skattemässigt likvärdigt med en inhemsk investering. Ett brott mot KIN har inte en lika tydligt ekonomisk konsekvens som ett brott mot KEN, men ett uppfyllande av KIN är viktigt inte minst för att inte diskriminera internationellt verksamma företag. För att uppfylla KIN skall inkomster från utlandet skattebefrias genom någon form av undantagsmetod<sup>56</sup>. Undantaget från beskattning gäller både löpande inkomster från utländska bolag samt utdelning från t.ex. ett utländskt dotterbolag till ett inhemskt moderbolag. Vidare förutsätter KIN att bolagsstaten<sup>57</sup> beskattar nationella och internationella bolag med samma skattesats. KIN är den dominerande principen i de skatteavtal som Sverige har ingått under senare tid. Det görs dock en avvägning vid varje enskilt avtal, eftersom vissa länder avviker avsevärt från Sveriges skatteregler, och en tillämpning av KIN-principen i sådana fall skulle medföra alltför stor risk för skatteflykt.

I propositionen till CFC-lagstiftningen yttrar Regeringen att det allmänna behovet av CFC-lagstiftning skall ses i ljuset av KEN och KIN, vilka enligt Regeringen är de bakomliggande,

---

<sup>51</sup> Ståhl 1996 s 87.

<sup>52</sup> Ibid s 89.

<sup>53</sup> Nedan förkortad KEN.

<sup>54</sup> Prop 2003/04:10 s 46.

<sup>55</sup> Nedan förkortat KIN.

<sup>56</sup> S.k. exempt.

<sup>57</sup> Dvs. den stat där bolaget är etablerat.

grundläggande beskattningsprinciperna som används vid gränsöverskridande handel.<sup>58</sup> KEN och KIN är neutralitetsbegrepp och trots att Regeringen angett att dessa skall ses som bakomliggande till CFC-lagstiftningen betonar Regeringen att CFC-lagstiftningen inte syftar till att åstadkomma regler likvärdiga de svenska beskattningsreglerna, utan målet är att uppnå ett rimligt skatteuttag.

### 3.3.3 Sammanfattande reflektioner

Efter att ha studerat principen om skatteförmåga är min åsikt att CFC-lagstiftningen inte är förenlig med principen. Jag anser att CFC-beskattningsregler kan komma att ske utan att den skattskyldiges skatteförmåga skall anses ha ökat. De svenska CFC-reglerna är tillämpliga om en delägare innehar 25 % eller mer av kapitalet eller rösterna i ett företag. Om detta krav skulle ökas skulle inkompatibiliteten kunna undvikas. Äger en delägare mer än 50 % i ett CFC-bolag är det i det närmaste säkert att denne har kontroll över utdelningen i bolaget. Hans skatteförmåga bör då anses ha ökat när vinst uppkommit i bolaget efter investeringen, även om en faktisk utdelning inte har skett. Det bör dock påpekas att CFC-lagstiftningen är en stopplagstiftning och bl.a. är ämnad att stoppa skatteflyktsfall. Detta syfte torde vara av större vikt än att lagstiftningen skall vara förenlig med principen om skatteförmåga.

CFC-lagstiftningen medger löpande beskattning av innehav i CFC-bolag. Nationella dotterbolags vinst beskattas däremot när utdelning ges. Redan denna omständighet anser jag medföra svårigheter att jämföra huruvida alternativa investeringar ger samma utfall. Vidare är det svårt göra en neutralitetsbedömning eftersom Sverige använder sig av jurisdiktionsmetoden. Såväl skatteflyktsfall som ”legala investeringar” riskerar att träffas av CFC-lagstiftningen. Klart är att en investering i ett utländskt bolag medför stor risk att drabbas av nackdelar i och med CFC-lagstiftningen. Dock finns vissa neutralitetsfunktioner, såsom avräkning av utländsk skatt och underskottsavräkning, men det torde vara svårt att åstadkomma en fullständig beskattningsneutralitet med en stopplagstiftning.

När det talas om stoppreglers karaktär är det intressant att göra en jämförelse med andra stoppregler, t.ex. de gällande fåmansbolag. Dessa regler har i dagsläget så gott som tagits bort, men fanns förut för att hindra vissa transaktioner mellan aktiebolag och dess aktieägare. Även denna stopplagstiftning var av främmande karaktär i inkomstskattelagstiftningen, men existerade

---

<sup>58</sup> Prop 2003/04:10 s 46.

för att den ansågs behövas för att begränsa otillbörligt beteende.<sup>59</sup> Den kritiserades dock hårt, främst för att den ansågs ge fåmansbolag en sämre ställning än andra aktiebolag och för att den gjorde fåmansföretags taxering oförutsebar.<sup>60</sup> Argumenten som fördes för ett borttagande av stopplagstiftningen var att reglerna var av sådan generell karaktär att de inte uppfyllde syftet att hindra att intressegemenskapen mellan företag och ägare missbrukades skattemässigt. Avskaffandet av stoppreglerna medförde ökad neutralitet i fråga om beskattning av olika sorters bolag.<sup>61</sup> Borttagandet av stoppreglerna medförde att regler och praxis om förtäckt utdelning och förtäckt lön istället fick ökad relevans. Konsekvensen av borttagandet av fåmansbolags stoppregler blev således, enligt min mening, en ökad beskattningsneutralitet och att missbruket stoppas genom andra, redan befintliga regler. Detta tycker jag borde kunna ses som ett exempel på hur man kan komma tillrätta med CFC-lagstiftningen. Visserligen kan CFC-lagstiftningen på många sätt anses ha en mer komplicerad karaktär, men det torde gå att göra liknande förändringar som med stoppreglerna för fåmansbolag, som skulle medföra ökad neutralitet och andra regler, som istället för den hårt kritiserade CFC-lagstiftningen, kommer åt samma missbruk.

---

<sup>59</sup> Lodin, Lindencrona m.fl. s 333.

<sup>60</sup> Prop 1999/2000:15 s 30ff.

<sup>61</sup> Ibid.

## 4. CFC-lagstiftning och dubbelbeskattningsavtal

*I detta kapitel tas det komplicerade förhållandet mellan CFC-lagstiftning och dubbelbeskattningsavtal upp. Det redogörs kort för Sveriges åsikt i dessa frågor och kapitlet avslutas med en sammanfattande analys. Syftet med detta övergripande kapitel är att visa på dubbelbeskattningsavtalens inflytande på CFC-lagstiftningen och hur mångfacetterad CFC-lagstiftningens problematik är.*

### 4.1 Inledning

De internationella dubbelbeskattningsavtalens huvudsakliga syfte är att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet samt att förhindra internationell skatteflykt. Det finns ingen enhetlig dubbelbeskattningsrätt. Det finns dock ett modellavtal, utvecklat av OECD, vars användning är mycket omfattande. Modellavtalet används av Sverige i mycket stor utsträckning. Till modellavtalet finns kommentarer, som har betydelse för tillämpning och tolkning av dubbelbeskattningsavtal baserade på modellavtalet.<sup>62</sup>

### 4.2 Förhållandet mellan CFC-lagstiftning och dubbelbeskattningsavtal

Dubbelbeskattningsavtal bygger på principen om uppskjuten delägarbeskattning<sup>63</sup>, vilket innebär att när inkomsten överförs till delägaren, skall den enbart beskattas en gång av en stat.<sup>64</sup> Beskattningen kan dock delas upp och olika delar beskattas av olika stater, men en inkomst skall inte beskattas inte mer än en gång totalt.

CFC-lagstiftningen följer inte denna princip, utan tillämpning av CFC-regler kan komma att medföra dubbelbeskattning. Detta antingen genom att både bolaget och den utländska delägaren kan bli skattskyldig för samma inkomst, s.k. ekonomisk dubbelbeskattning<sup>65</sup> eller genom s.k. internationell dubbelbeskattning, eftersom skatt kan komma att utgå dels i delägarrens

---

<sup>62</sup> Lodin, Lindencrona m.fl. s 547.

<sup>63</sup> Uttrycks ofta på engelska: tax deferral.

<sup>64</sup> Även lösningar där länderna avtalat om uppdelning av beskattningen finns. Dahlberg 2000 s 44.

<sup>65</sup> Ekonomisk dubbelbeskattning innebär att två personer beskattas för samma inkomst, t.ex. inkomstbeskattas vinst hos bolaget, och sedan kapitalvinstbeskattas delägaren när vinsten delas ut (i vårt fall CFC-beskattas delägaren, det behöver alltså inte vara fråga om en faktisk utdelning).

hemvistland, dels i det land där CFC-bolaget är etablerat.<sup>66</sup> Således kan samma inkomst bli beskattad två gånger hos samma person.<sup>67</sup> Dessa omständigheter gör att det är en relevant fråga att diskutera CFC-lagstiftningens inverkan på dubbelbeskattningsavtalen.

Skulle CFC-reglerna endast omfatta inkomster i utländska bolag i lågskatteländer och skatteparadis skulle dubbelbeskattningsavtal enbart påverka CFC-lagstiftningen marginellt, eftersom särskilt skatteparadis i stort utsträckning inte ingår några dubbelbeskattningsavtal. Om CFC-lagstiftningen och dubbelbeskattningsavtal inte skulle träffa samma beskattning skulle det självklart inte finnas något problem i hur de båda regleringarna ska samspela.

CFC-lagstiftningen träffar alla inkomster med en beskattning under en viss miniminivå oavsett om det är ett skatteparadis, lågskatteland eller ”vanligt” land, under förutsättning att landet inte återfinns på IL:s bilaga 39 a. Problemet är de länder som omfattas av de svenska CFC-reglerna trots att de varken är typiska lågskatteländer eller skatteparadis. Där finns normalt ett dubbelbeskattningsavtal med Sverige samtidigt som CFC-lagstiftningen kan komma att tillämpas om beskattningen är för låg.<sup>68</sup>

Som jag nämnde inledningsvis i kapitlet, kan dubbelbeskattningsavtalen anses bygga på en princip om uppskjuten delägarbeskattning. Genom att CFC-beskattning oftast sker genom delägarbeskattning *innan* vinsten delas ut till delägaren, är CFC-lagstiftningen stridande mot principen och därigenom mot dubbelbeskattningsavtalen generellt, eftersom intern svensk rätt inkräktar på skatteavtalsrättsliga förpliktelser. Av bl.a. denna anledning brukar Sverige, om möjligt, förhandla fram en uteslutningsartikel i dubbelbeskattningsavtalet. Denna uteslutningsartikel innebär att vissa bolagstyper eller inkomster utesluts från dubbelbeskattningsavtalets tillämpningsområde. Detta medför att Sveriges CFC-lagstiftning utan tvekan blir tillämplig på dessa.<sup>69</sup>

CFC-lagstiftningens inkompatibilitet med OECD:s modellavtal uppkommer främst vid läsning av enskilda artiklar.<sup>70</sup> I kommentarerna till OECD-avtalet klargörs dock numera förhållandet till CFC-lagstiftningen. Där återges i en kommentar som lades till år 2003 att CFC-lagstiftning finns i

---

<sup>66</sup> Den dubbla beskattningen sker här med anledning av en form av genomsyn. Delägarrens hemvistland accepterar inte CFC-bolagets etableringslands beskattning, utan beskattar bolagets ägare för bolagets inkomster.

<sup>67</sup> Wenehed s 91.

<sup>68</sup> EU-länder som kan komma i fråga är t.ex. Irland och Luxemburg.

<sup>69</sup> Dahlberg 2000 s 44

<sup>70</sup> Främst artiklarna 7 och 10.



de flesta av OECD:s medlemsländer och att denna typ av lagstiftning inte strider mot modellavtalet.<sup>71</sup> Dock har vissa medlemsstater reserverat sig mot denna kommentar.

Vidare kan även påpekas att det är något oklart hur stor vikt som skall läggas vid dessa kommentarer vid avtalstolkning. Det spelar bl.a. in huruvida en eller båda av avtalsparterna är medlemmar i OECD. Den svenska Regeringen har i propositionen till CFC-lagstiftningen uttalat att den anser att tolkning skall ske utifrån parternas gemensamma avsikt med avtalet, mot bakgrund av kommentarerna samt i enlighet med Wienkonventionen. Wienkonventionen slår fast att nationell lagstiftning inte kan ändra internationellt ingångna avtal.<sup>72</sup> Med anledning av denna regel i Wienkonventionen är det många experter, däribland Wenehed och flera av de remissinstanser som tillfrågades inför den nya svenska CFC-lagstiftningen, som anser att CFC-lagstiftning inte skall påverka dubbelbeskattningsavtalen, eftersom internationellt ingångna avtal bör stå över intern nationell rätt.

### **4.3 Slutsats angående CFC-lagstiftningens relation till dubbelbeskattningsavtalen**

Utan att gå in djupare på förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalen och CFC-lagstiftningen, kan konstateras att även inom detta område i den internationella skatterätten medför CFC-lagstiftningen osäkerhet. Det finns meningsskiljaktigheter om hur CFC-lagstiftningen förhåller sig till dubbelbeskattningsavtalen. Min åsikt är att dubbelbeskattningsavtalen bör tolkas framförallt i ljuset av själva avtalets formulering och parternas avsikter. Detta bör ske med hjälp av Wienkonventionens regler.

Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal om att de flesta av OECD:s medlemsstater anser att CFC-lagstiftningen är inhemska regler som regleras i nationell lagstiftning tyder på att majoriteten av medlemsländerna anser av CFC-beskattningen är en nationell angelägenhet som inte skall påverkas eller slås ut av dubbelbeskattningsavtal. Jag anser dock att problematiken är mer komplicerad än så. Det är föga troligt att CFC-lagstiftningen skall kunna påverka ingångna dubbelbeskattningsavtal i någon större utsträckning, utan den andra partens inblandning.

---

<sup>71</sup> Punkt 23 i kommentaren till artikel 1, punkt 10.1 i kommentaren till artikel 7.1 samt punkt 37 i kommentaren till artikel 10.

<sup>72</sup> Wenehed s 93.

Liksom det påpekas i Wienkonventionen, anser jag att intern rätt inte skall kunna påverka internationellt slutna avtal. Det som flera länder påstått, att CFC-lagstiftning är att anse som en intern angelägenhet och därför inte skall anses strida mot eller påverka dubbelbeskattningsavtal, anser jag är ett svagt argument. Det bör fokuseras på det övergripande målet med dubbelbeskattningsavtalet, och hur konsekvenserna blir i praktiken. Blir konsekvensen av tillämpning av CFC-lagstiftning att t.ex. dubbelbeskattning sker, bör CFC-lagstiftningen stå tillbaka och inte tillämpas.

Regleringen av samspelet mellan dubbelbeskattningsavtal och CFC-lagstiftning torde kunna åstadkommas på ett flertal sätt, men det tydligaste torde enligt min åsikt vara att infoga en artikel i modellavtalet. Även en mer utförlig notering i kommentarerna skulle kunna vara ett alternativ, trots att risk finns för att kommentarens tillämplighet och rättsliga betydelse skulle bli oklar eller att den, som dagens kommentar om CFC-beskattning, skulle ratas av vissa av OECD:s medlemsländer.

Slutligen kan jag angående dagens situation tillägga att jag håller med Wenehed om att kommentarerna till OECD:s modellavtal är motstridiga. De antyder både att CFC-lagstiftningen inte omfattas av dubbelbeskattningsavtalet, samtidigt som CFC-lagstiftningen inte får tillämpas om de strider mot dubbelbeskattningsavtalets syfte.<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup> Wenehed s 96.

## 5. EG-rättens inverkan

*Efter att ha inlett uppsatsen med en genomgång av CFC-lagstiftningens grunddrag, skall nu gås in på uppsatsens tyngdpunkt, CFC-lagstiftningens kompatibilitet med EG-rätten. Nedan redogörs för grundläggande faktorer i EG-rätten som är relevanta i fråga om CFC-lagstiftning samt för rättsfall som spelar en viktig roll i ämnet.*

### 5.1 Bakgrund

Sveriges internationella beskattningsrätt kan begränsas dels av andra staters suveränitet, dels av dubbelbeskattningsavtal.<sup>74</sup> Vidare kan Sveriges rätt till beskattning begränsas av ytterligare en typ av avtal, nämligen de som har ingåtts inom ramen för den Europeiska Unionen. Av de tre pelare som unionen är uppbyggd på, är det den första som är den mest betydelsefulla, eftersom den inbegriper möjligheten att utfärda bindande rättsakter och dessutom reglerar den inre marknaden vilket får betydelse för nationella beskattningsregler.<sup>75</sup> Detta med anledning av att gemenskapsrätten har företräde framför nationell rätt.

EG-fördraget innehåller bestämmelser om skatter och avgifter, nämligen artiklarna 90-93 EGF. De skatter som berörs är dock endast de indirekta skatterna. De skatter som EG-fördraget syftar på är de som har en sådan karaktär att de direkt påverkar varuflödet mellan EU:s medlemsländer.<sup>76</sup> CFC-lagstiftningen har karaktären av löpande beskattning och avser inte skatter eller avgifter på varor och påverkas därför inte av ovan nämnda artiklar.

I dagsläget omfattar EG-rättens fördrag som sagt inte bestämmelser om direkta skatter. Det är dock inte helt uteslutet att så kommer att ske i framtiden och viss harmonisering inom området har skett.<sup>77</sup> I sekundärrätt finns t.ex. redan vissa regleringar.<sup>78</sup> EG-domstolen har tagit ställning i fråga om direkta skatter på så sätt att den inte har accepterat att nationella direkta skatter strider mot den inre fria marknaden, vilket påverkar CFC-lagstiftningen.<sup>79</sup> Att den svenska CFC-lagstiftningen blir en relevant fråga i EG-rätten beror på att CFC-lagstiftningen påverkar de för gemenskapsrätten grundläggande fyra friheterna. IL:s Bilaga 39 a tar upp en rad medlemsstater

---

<sup>74</sup> Wenehed s 110.

<sup>75</sup> Wenehed s 110.

<sup>76</sup> Ibid s 112.

<sup>77</sup> Ibid s 112 med hänvisning till direktiv 90/434 och 90/435.

<sup>78</sup> T.ex i Moder- och dotterbolagsdirektivet samt Fusionsdirektivet.

<sup>79</sup> T.ex. i fallen ICI (C-264/98), Eurowings (C-294/97) och Safir (C-118/96).

som har vissa bolagstyper vars inkomst kan komma att träffas av den svenska CFC-lagstiftningen om de har en svensk delägare. Detta innebär att svenska fysiska eller juridiska personer som är delägare i utländska CFC-bolag kan komma att beskattas annorlunda än om de är delägare i nationella bolag.

## **5.2 CFC-lagstiftningens inkompatibilitet med gemenskapsrätten**

Kompetensen att utforma de direkta beskattningsbestämmelserna åligger medlemsstaterna, men utformningen måste ske med iakttagande av EG-rätten. I EG-fördragets artikel 3c återges en målsättning att medlemsstaterna skall uppnå ”en inre marknad som kännetecknas av att hinder för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna”. Vidare har medlemsstaterna i och med artikel 10 EGF tagit på sig att arbeta mot att ”avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås”.

En av de mest grundläggande principerna i EG-rätten är förbudet mot diskriminering pga nationalitet. CFC-lagstiftningen innebär att delägare av en utländsk juridisk person kan bli CFC-beskattad för sin del av inkomsterna i bolaget och gäller delägare med hemvist i landet oavsett nationalitet. Således föreligger ingen diskriminering på grund av nationalitet. Däremot kan CFC-lagstiftningens system med att en delägare blir beskattad i ett medlemsland för ett bolags inkomster i en annan medlemsstat medföra att etablering i ett annat medlemsland försvåras.<sup>80</sup> Detta innebär att CFC-lagstiftningen är ett hinder mot målet i artikel 3c EGF och även mot målen uppställda i artikel 10 EGF.

I det nyligen avgjorda fallet Cadbury Schweppes<sup>81</sup> behandlade EG-domstolen för första gången frågan huruvida tillämpning av CFC-lagstiftning inom unionen är förenlig med gemenskapsrätten. Domstolen konstaterade det många redan hade anat, att CFC-lagstiftningen under vissa omständigheter är ett hinder mot etableringsfriheten.<sup>82</sup> Senare i uppsatsen kommer Cadbury Schweppes-fallet att behandlas djupare och analyseras.

---

<sup>80</sup> Wenehed s 113.

<sup>81</sup> C-196/04.

<sup>82</sup> Artiklarna 43 och 48 EGF.

## 5.2.1 Etableringsfriheten

Etableringsfriheten anses vara en del av den fria rörligheten för personer. Rätten till etablering är något som tillkommer både fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt. Rätten gäller alla EU-medborgare och är formulerad som ett skydd mot diskriminering.<sup>83</sup> Skatteregler som hindrar den fria rörligheten återfinns framförallt i regler som gör skillnad om bolaget är nationellt eller utländskt.<sup>84</sup> Etableringsrätten regleras i artikel 43 EGF och fastställer att ingen medlemsstat får inskränka en annan medlemsstats medborgares<sup>85</sup> rätt att etablera sig på dennes territorium. Detta gäller inskränkningar både i delägarstaten och i etableringsstaten.<sup>86</sup>

I fallet Lankhorst-Hohorst<sup>87</sup> prövades tyska regler för omklassificering, i vissa fall, av räntebetalningar mellan mor- och dotterbolag, till ej avdragsgill utdelning. Denna omklassificering behandlade i praktiken nationella och utländska bolag olika eftersom den endast tillämpades på moderbolag som ej hade sin skatterättsliga hemvist i Tyskland. Av denna anledning ansåg EG-domstolen att reglerna var ett hinder mot utländska moderbolags etablering.<sup>88</sup> Slutsatsen av denna dom är alltså att en nationell skatteregel som gör det mindre attraktivt för bolag med hemvist utomlands att verka, bilda och behålla dotterbolag i landet strider mot etableringsfriheten.<sup>89</sup>

Det svenska fallet X och Y<sup>90</sup> gällde de svenska koncernbidragsreglerna. Frågan var huruvida avdrag från ett svensk bolag till ett annat svensk bolag kunde nekas pga. att det fanns flera mellanliggande utländska (europeiska) bolag. EG-domstolen ansåg att olika behandling med anledning av var dotterbolagen har sitt säte strider mot etableringsfriheten.<sup>91</sup> Domstolen pekade även på att om direkta beskattningsregler omfattas av medlemsstaternas behörighet, så skall de ändå iakttas gemenskapsrätten när reglerna formuleras och tillämpas.

## 5.2.2 Fri rörlighet för kapital

I artikel 56 EGF stadgas att alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land skall vara förbjudna.<sup>92</sup> Den fria

---

<sup>83</sup> Ståhl, Österman Persson s 92.

<sup>84</sup> Ibid s 98.

<sup>85</sup> Enligt artikel 48 EGF jämställs en juridisk person med medborgare.

<sup>86</sup> Detta framkom i Daily Mail-målet (C-81/87)

<sup>87</sup> C-324/00.

<sup>88</sup> Domen stycke 45.

<sup>89</sup> Pelin s 224.

<sup>90</sup> C-200/98.

<sup>91</sup> Domen stycke 31.

<sup>92</sup> Följer av artikel 57 EGF.

rörligheten för kapital är nära sammanlänkad med etableringsfriheten, även om den exakta gränsdragningen inte är helt klar.<sup>93</sup> Strider CFC-reglerna mot rätten till fri etablering, medför detta att det även föreligger ett hinder för de fria kapitalrörelserna. Detta eftersom det i praxis fastslagits att etableringshinder alltid är förbundet med ett hinder för fri rörlighet för kapital.<sup>94</sup> Skulle ett förfarande anses vara stridande mot etableringsfriheten är det således inte nödvändigt att gå vidare för att undersöka huruvida förfarandet även strider mot rörligheten för kapital.<sup>95</sup> Dock är det inte nödvändigt att de fria kapitalrörelserna alltid är förbundna med etableringsfriheten, utan det kan enbart föreligga ett hinder mot den fria rörligheten för kapital.<sup>96</sup>

EG-domstolen har i fallet *Sandoz*<sup>97</sup> konstaterat att direkta beskattningsregler kan utgöra ett hinder för fri rörlighet för kapital.<sup>98</sup> Hittills har dock inte bestämmelserna för fri rörlighet för kapital haft så stor inflytelse på det skatterättsliga området, kanske pga. den osäkerhet som rått i och med artikel 58 EGF, med anledning av att artikel 56 EGF inte skall påverka den rätt för varje medlemsstat att tillämpa olika skattebestämmelser beroende på bostadsort.<sup>99</sup>

### 5.2.3 Objektiv rättfärdigandegrund

I de fall EG-domstolen behandlat direkta skatters stridighet mot någon av de fyra friheterna har bedömningen skett i två steg. Första steget innebär en bedömning huruvida en begränsning i någon av friheterna skett, sedan om ett eventuellt avsteg kan rättfärdigas pga. objektiva skäl.

Om EG-domstolen har avgjort att det är fråga om ett hinder mot etableringsfriheten eller fri rörlighet för kapital bedöms alltså huruvida inskränkningen objektivt kan rättfärdigas. EG-domstolens praxis angående rättfärdiggrunder är väldigt restriktiv. Etableringsförbudet är ett s.k. restriktionsförbud. Det innebär att det är strängare än ett ordinärt diskrimineringsförbud eftersom även andra hinder än öppen och dold diskriminering träffas.<sup>100</sup> Artikel 46 EGF möjliggör bestämmelser av diskriminerande karaktär under förutsättning att dessa kan rättfärdigas på objektiv grund. Med detta menas att restriktionen är acceptabel pga. hänsyn till allmän

---

<sup>93</sup> Wenehed s 118.

<sup>94</sup> Ibid.

<sup>95</sup> Weneskog s 118, med vidare hänvisning till bl.a. X och Y-målet (C-436/00) och Safir-målet (C-118/96).

<sup>96</sup> Ibid

<sup>97</sup> C-439/97.

<sup>98</sup> Burmeister m.fl. s 453.

<sup>99</sup> Burmeister m.fl. s 453.

<sup>100</sup> Burmeister m.fl. s 452.

ordning, säkerhet eller hälsa. Dock har en objektiv grund aldrig ansetts föreligga i fråga om en skatteregel.<sup>101</sup>

Utöver detta har den s.k. Rule of Reason-teorin<sup>102</sup> utvecklats i gemenskapsrättslig praxis. Denna princip innebär att en fördragsstridig regel under vissa omständigheter kan rättfärdigas. Om en regel innebär dold diskriminering eller annan restriktion mot den fria rörligheten kan den rättfärdigas om skälet bakom regeln är att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, är ägnad åt att säkerställa det syftet samt är proportionerlig i förhållande till detta intresse.<sup>103</sup>

Domstolen har hittills endast i ett fall ansett att en direkt beskattningsregel har utgjort en tvingande hänsyn av allmänintresset. Det var i fallet Bachmann<sup>104</sup> där skattereglernas nödvändighet för det inre sambandet (reciprocitet) i tysk skattelagstiftning godtogs.<sup>105</sup> Men även efter Bachmann-fallet har domstolen varit mycket försiktig med att godkänna inskränkningar, även när det gäller att godkänna reciprocitet.<sup>106</sup>

### **5.3 Skatterättsnämndens inställning**

Skatterättsnämnden har till uppgift att ge förhandsbesked i svenska skattefrågor. Förhandsbeskeden överklagas till Regeringsrätten. Det är endast i Regeringsrätten ett utslag får prejudikatsvärde, men det är i vårt fall ändå intressant att studera Skatterättsnämndens förhandsbesked, eftersom det ännu inte avgjorts några fall rörande den nya CFC-lagstiftningen i Regeringsrätten.

I april 2005 kom ett förhandsavgörande från Skatterättsnämnden om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten.<sup>107</sup> Det handlade om dels huruvida artiklarna 43 EGF och 46 EGF dels dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Sverige var ett hinder för att ett svenskt moderbolag blev löpande delägarbeskattat för ett luxemburgskt dotterbolag enligt svensk CFC-lagstiftning. Det luxemburgska dotterbolaget bedrev s.k. captive-verksamhet, dvs. moderbolaget

---

<sup>101</sup> Burmeister m.fl. s 452.

<sup>102</sup> På svenska även doktrinen om tvingande hänsyn i allmänintresset.

<sup>103</sup> Bernitz s 198.

<sup>104</sup> C-204/90.

<sup>105</sup> Det har dock yttrats i doktrin att EG-domstolen förefaller ångra godtagandet i Bachmann-domen. Domen har återopats i många tvister, men EG-domstolen har inte i något ytterligare fall ansett kriteriet uppfyllt.

<sup>106</sup> Wenehed s 120.

<sup>107</sup> Avgörande 2005-04-04, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 6/05.

försäkrade sina risker i dotterbolaget, vilket sedan återförsäkrade riskerna på den internationella återförsäkringsmarknaden.

Efter en diskussion om dubbelbeskattningsavtalets hindrande effekt på CFC-lagstiftningen, där Skatterättsnämnden kom fram till att dubbelbeskattningsavtalet inte hindrade CFC-lagstiftningens tillämpning kom Skatterättsnämnden in på CFC-lagstiftningens kompatibilitet med EG-rätten.<sup>108</sup> Skatterättsnämnden slog fast att CFC-lagstiftningen särbehandlar bolag etablerade i vissa länder vilket kunde innebära etableringshinder. Vidare ansåg inte Skatterättsnämnden att det fanns några skäl som kunde godtagas enligt artikel 46 EGF.

Detta konstaterande från Skatterättsnämnden skulle alltså medföra att det inte är aktuellt att tillämpa den svenska CFC-lagstiftningen på bolag inom unionen. Detta mål går i linje med det senare Cadbury Schweppes-fallet. Skulle Skatterättsnämndens uttalande i Luxemburg-fallet tillämpas skulle inte de svenska CFC-reglerna ha tillämpats inom unionen sedan fallet avgjordes i april 2005. Detta skulle innebära att det inte i dagsläget skulle vara någon radikal förändring att göra ett tillägg eller omarbete den svenska CFC-lagstiftningen till att CFC-lagstiftningen inte skall gälla inom EU. Huruvida det sedan är så i praktiken låter jag dock vara osagt. Det skall emellertid tilläggas att förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten, och trots avgörandet i Cadbury Schweppes-fallet, är det troligt att Regeringsrätten kommer att inhämta ett yttrande från EG-domstolen innan den avgör frågan.<sup>109</sup>

## **5.4 Cadbury Schweppes**

Det brittiska Cadbury Schweppes-målet gällde brittisk CFC-lagstiftning och handlade om ett brittiskt moderbolag i en koncern med bolag i både Storbritannien, andra EU-medlemsländer och i tredjeländer. Enligt brittisk lagstiftning är ett brittiskt bolag skyldigt att i landet erlägga bolagsskatt för sin världsvida vinst. I vinsten ingår vinst från utländska dotterbolag, filialer och agenturer, däremot i princip inte nationella dito.

---

<sup>108</sup> Den del av Skatterättsnämndens förhandsbesked där dubbelbeskattningsavtalets kompatibilitet med CFC-lagstiftningen diskuteras behandlas inte närmare, eftersom det faller utanför ramen för uppsatsens huvudsyfte.

<sup>109</sup> Rabe, Melbi s 485.



## 5.4.1 Sakomständigheter

### 5.4.1.1 Bakgrund

I Cadbury Schweppes-koncernen ingick två irländska dotterbolag, CSTS och CSTI. Dessa två bolag beskattades enligt irländska regler med en skattesats på 10 %. De båda bolagens verksamheter bestod i att anskaffa kapital och tillhandahålla detta till dotterbolag inom koncernen.

CSTS etablering på Irland hade ett tredelat ändamål. Bolaget hade till syfte att åtgärda ett skattesmässigt problem för kanadensiska delägare, att slippa ansöka om tillstånd från de brittiska myndigheterna för lånetransaktioner i utlandet samt att minska källskatten på koncerninterna utdelningar enligt det system som föreskrivs i moder och dotterbolagsdirektivet<sup>110</sup>. CSTI var ett dotterbolag till CSTS. CSTI bildades enligt den hänskjutna brittiska domen på Irland för att undkomma vissa brittiska skattebestämmelser om valutaväxling.<sup>111</sup>

Det är i domen ostridigt att CSTS och CSTI bildades på Irland för att vinster från Cadbury Schweppes interna finansieringsverksamhet skulle omfattas av den på Irland fördelaktiga skattelagstiftningen.

### 5.4.1.2 Den brittiska CFC-lagstiftningen

Den brittiska lagstiftningen reglerar att bolag skall erlägga bolagsskatt för sin världsvida vinst. I den vinsten innefattas, som ovan nämnts, vinst i utländska bolag eller filialer som bolaget driver sin verksamhet genom utomlands men inte vinst i nationella dotterbolag. Den skatt som CFC-bolaget har betalat i etableringslandet får dock avräknas. CFC-lagstiftningen träder i kraft när CFC-bolaget har beskattats med en skatt lägre än 75 % av den skatt som skulle ha erlagts i Storbritannien. Från CFC-beskattningen görs ett antal undantag. Beskattning sker inte om CFC-bolaget för en godtagbar utdelningspolitik, bedriver en skattefri verksamhet eller om det uppfyller kravet på offentligt noterade aktier. Vidare finns en *de minimis*-regel.<sup>112</sup> Dessutom sker inte CFC-beskattning när det s.k. motivtestet är uppfyllt. Detta test har två kumulativa villkor. Det första villkoret gäller huruvida de transaktioner som genererat vinsten i CFC-bolaget leder till en minskning av skatten i Storbritannien, i förhållande till om transaktionen inte hade skett. Om en

---

<sup>110</sup> Direktiv 90/435/EEG, se nedan avsnitt 5.6.

<sup>111</sup> Domen stycke 17.

<sup>112</sup> Domen stycke 8.

sådan minskning skett måste bolaget visa att detta inte var det huvudsakliga syftet. Enligt det andra villkoret skall det nationella bolaget visa att den huvudsakliga anledningen till CFC-bolagets etablering inte var att undanhålla vinster och därigenom minska skatten i Storbritannien.<sup>113</sup>

### 5.4.2 Tolkningsfrågan

Den engelska domstolen begärde förhandsavgörande hos EG-domstolen med följande tolkningsfråga: ”Utgör artiklarna 43 EGF, 49 EGF och 56 EGF hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som den som är fråga i målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i den medlemsstaten under vissa angivna omständigheter skall beskattas för vinster i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat där beskattningen är lägre?”<sup>114</sup>

EG-domstolen började med att besvara en delfråga, nämligen huruvida det faktum att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat bildar och investerar kapital i ett bolag i en annan medlemsstat enbart i syfte att kunna utnyttja ett mera förmånligt skattesystem som tillämpas i sistnämnda stat, utgör ett missbruk av etableringsfriheten.<sup>115</sup> Domstolen konstaterade att medborgare inte på ett otillbörligt sätt får använda de möjligheter som uppkommer i och med gemenskapsrätten. De gemenskapsrättsliga bestämmelserna kan ej rättfärdiga handlingar som innebär missbruk eller bedrägeri. Detta skiljer sig dock ifrån att dra fördel av en förmånligare beskattning i en annan medlemsstat. Således kan inte etablering av ett bolag enbart pga. en annan medlemsstats förmånligare beskattningsregler anses utgöra ett missbruk av etableringsfriheten.<sup>116</sup>

Den etableringsrätt som gemenskapsmedborgare har enligt artikel 43 EGF ger rätt att starta och driva bolag på samma villkor som de nationella medborgarna om bolaget bildats i enlighet med nationell lagstiftning. Det är ostridigt att CFC-lagstiftningen innebär en skillnad i behandlingen av bolag med hemvist inom landet och de bolag som är föremål för CFC-lagstiftningen. Detta skapar en skattemässig nackdel för nationella bolag som är föremål för CFC-lagstiftning. Den nackdel som följer av CFC-beskattningen kan därför hindra bolag från att utöva sin etableringsfrihet, genom att nationella bolag kan avhållas från att bilda, förvärva eller bibehålla ett dotterbolag som är föremål för CFC-beskattning. Detta innebär således en inskränkning i etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EGF.

---

<sup>113</sup> Domen stycke 10 och 11.

<sup>114</sup> Domen stycke 28.

<sup>115</sup> Ibid p stycke 35.

<sup>116</sup> Ibid stycke 36 och 37.

Som ovan nämnts, kan en inskränkning enligt EGF endast tillåtas om den är motiverad av tvingande hänsyn för allmänintresset. Det krävs då att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den är proportionerlig. Ett flertal regeringar<sup>117</sup> stödde Storbritanniens påstående att CFC-lagstiftningen är avsedd att förhindra en särskild form av skatteflykt. Denna skatteflykt består i att det nationella bolaget fiktivt överför vinstmedel från den medlemsstat där vinsten genererats till en medlemsstat med låg beskattning. Som svar på detta uttalade domstolen att rättspraxis fastslagit att en medlemsstat inte har rätt straffa ett bolag genom att ge det sämre behandling med anledning av att bolaget har fördelar av att ha ett dotterbolag i lågskattemedlemsland. Behovet av att kompensera skattebortfall kan inte motiveras av vare sig artikel 46 EGF eller tvingande hänsyn till allmänintresset.

Domstolen yttrade att en inskränkning av etableringsfriheten kan vara motiverad när den träffar rent konstlade upplägg, utan ekonomisk förankring, i syfte att kringgå lagstiftningen i en medlemsstat. En bedömning behöver därför göras av den skattskyldiges beteende. Särskilt bör EGF:s målsättning med etableringsfriheten beaktas. Ändamålet för etableringsfriheten är att möjliggöra för unionsmedborgare att inrätta en sekundär etablering i en annan medlemsstat och därigenom främja det ekonomiska och sociala utbytet i gemenskapen på den fria yrkesutövningens område.<sup>118</sup>

För att CFC-lagstiftningen skall överensstämma med gemenskapsrätten krävs att beskattning inte kan ske när bildandet av CFC-bolag har en ekonomisk förankring, oavsett om det även finns skattebetingande skäl för bildandet.<sup>119</sup> Bolaget måste vidare ha en verklig anknytning och ha till syfte att bedriva näringsverksamhet i värdlandet. Det sistnämnda skall grundas på objektiva omständigheter, såsom huruvida lokaler och anställda existerar.

EG-domstolen yttrade att eftersom det finns fall som faller utanför undantagen i den brittiska CFC-lagstiftningen, torde man gå vidare och pröva huruvida motivtestet är begränsat att omfatta endast rent konstlade upplägg. Är CFC-lagstiftningen begränsad till att gälla konstlade fall bör den anses vara förenlig med artiklarna 43 och 48 EGF. Innebär kriterierna däremot att moderbolag träffas även när viljan att uppnå en lägre skatt är huvudorsaken till etableringen, trots att det inte finns några objektiva skäl för ett konstlat upplägg, skall CFC-lagstiftningen istället anses strida mot de ovan nämnda artiklarna.

---

<sup>117</sup> Däribland Sverige.

<sup>118</sup> Domen stycke 53.

<sup>119</sup> Ibid stycke 65.

Slutligen besvarar domstolen tolkningsfrågan på så sätt att ”artiklarna 43 och 48 EGF skall tolkas så, att de utgör hinder för att en vinst som genererats i ett CFC-bolag i en medlemsstat skall inkluderas i beskattningsunderlaget för ett i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag när denna vinst är föremål för en lägre beskattningsnivå än den som tillämpas i sistnämnda land, såvida inte ett sådan inkluderande endast skall ske vid fall av rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt skall betalas”.<sup>120</sup> Vidare tillade domstolen att CFC-beskattning inte får företas när det på bas av objektiva faktorer som kan kontrolleras av utomstående framkommer att CFC-bolaget verkligen har etablerats i värdlandet och näringsverksamhet bedrivs, oavsett skälet till etableringen.

### **5.4.3 Kort reflekterande sammanfattning av rättsfallet**

EG-domstolen fastslår alltså i Cadbury Schweppes-fallet att ett utländskt dotterbolag inte får omfattas i moderbolagets beskattningsunderlag om inte bolaget är rent konstlat upplagt. EG-domstolen avfärdade inte CFC-lagstiftning i stort, men krävde, för att CFC-lagstiftning inte skall strida mot etableringsfriheten, att lagstiftningen endast träffar rent konstlade fall.

Det har ofta riktats kritik mot EG-domstolen för att domarna offentliggör få argument och för att det är svårt att följa domstolens argumentation. Cadbury Schweppes- domen anser jag vara klar eftersom domstolen systematiskt prövade CFC-lagstiftningen genom att gå igenom kriterierna för etableringshinder steg för steg och resonera sig fram till domslutet.

## **5.5 Uppförandekoden**

1997 enades medlemsländernas ekonomi- och finansministrar om ett paket för harmonisering av skatter. Detta paket omfattade tre områden; företagsbeskattning, skatt från royalty och ränteutbetalningar mellan företag samt beskattning av inkomster från privat sparande.<sup>121</sup> Direktiv har i dagsläget antagits inom de två sistnämnda områdena. Inom företagsbeskattning togs ett beslut 1997 om en uppförandekod för att begränsa skadlig skattekonkurrens, vilket nämnts tidigare i uppsatsen.<sup>122</sup> Koden är ett politiskt ställningstagande, och antagen som en resolution. Den är således inte juridiskt bindande. Koden skall förhindra skattedumpning som sker för att

---

<sup>120</sup> Ibid stycke 75.

<sup>121</sup> [www.eu-upplysningen.se](http://www.eu-upplysningen.se) 2006-11-15.

<sup>122</sup> Se avsnitt 3.2.

locka till sig utländska företag och innehåller en rad kriterier för vad som skall anses vara skadlig skattekonkurrens. Uppförandekoden innebär att medlemsländerna åtar sig att inte anta nya skadliga skatteregler samt att medlemsländerna åtar sig att ändra gällande skadliga regleringar.

S.k. holdingbolag anses i Uppförandekoden utgöra potentiellt skadlig skattekonkurrens. I koden framkommer att det kan finnas affärsmässigt godtagbara skäl för att holdingbolag etableras, men att skälen för etablering oftast är av skatteundandragande karaktär. Denna typ av etablering som medför att vinst kan undgå beskattning eller beskattas betydligt längre anses vara skadlig för medlemsstaten i fråga. CFC-lagstiftning som är kopplad till detta förfarande skall därför, enligt Uppförandekoden, inte anses som vådlig. CFC-lagstiftning anses enligt koden utgöra en typ av bestämmelser mot missbruk. Med detta i ryggen påstår därför den svenska Regeringen att CFC-lagstiftning inte bara är tillåten för medlemsstater, utan att reglernas existens till och med är nödvändig när vissa medlemsstaters regler för beskattning av t.ex. holdingbolag ser ut som de gör idag.<sup>123</sup> En förhållandevis utförlig redogörelse för Uppförandekoden finns i propositionen till CFC-lagstiftningen. Dock är Regeringens uttalande allmänt hållet och det är svårt att få en uppfattning om vilken inställning den har egentligen har.

Uppförandekoden är allmänt accepterad och antagen av samtliga medlemsstater. Det intressanta i sammanhanget är att Uppförandekoden endast är ett politiskt ställningstagande, även om Rådet har uttryckt att det ställer sig bakom koden. Jag anser dock att en diskrepans kan skönjas mellan Uppförandekoden och EG-domstolens dom i Cadbury Schweppes-fallet. Domen innebär att endast CFC-lagstiftning som träffar konstlade upplägg är tillåten, medan Uppförandekoden kan uppfattas på det vis att den generellt förespråkar CFC-lagstiftning. Det kan emellertid tänkas att Uppförandekodens fokus skall läggas på vad som skall anses som ”skadlig” skattekonkurrens. Uppförandekodens term ”skadlig konkurrens” torde då inte omfatta olika skattenivåer inom unionen, vilket CFC-lagstiftningen ofta träffar och på så vis skulle den eventuella diskrepansen kunna bortförklaras. Sammanfattningsvis tycker jag att det är mycket intressant att se hur pass stort utrymme Regeringen ger Uppförandekoden i propositionen. Koden är som ovan nämnts endast en resolution och det är ingen tvekan om att EG-domstolens åsikt väger betydligt tyngre. Dock har jag i viss mån förståelse för Regeringens taktik att hänvisa till koden. Koden, till skillnad från EG-domstolens inställning, ligger i linje med inställningen hos majoriteten av medlemsländerna (i varje fall högskattemedlemsländerna). EG-domstolen sätter integrationen och unionen som helhet i första rum, vilken den är instiftad att göra. Min åsikt är dock att

---

<sup>123</sup> Prop 2003/04:10 s 104.

Regeringen bör inse och förlikas med att en förändring av CFC-lagstiftningen ligger i tiden, och påbörja arbetet med att få fram ett så bra alternativ till dagens CFC-lagstiftning som möjligt.

## **5.6 Moder- och dotterbolagsdirektivet**

Moder- och dotterbolagsdirektivet från 1990<sup>124</sup> innebär ett gemensamt system för beskattning av moder- och dotterbolag med hemvist i olika medlemsstater. Moder- och dotterbolagsdirektivet antogs för att hindra att koncerner med verksamhet i flera länder diskrimineras. Syftet med direktivet är att motverka dubbelbeskattning när dotterbolaget delar ut vinst till moderbolaget. Konkret innebär det att ett utländskt dotterbolags utdelning är skattefri, på samma sätt som tidigare enbart gällt dotterbolag med hemvist i samma land. Skattelättnaden skall ske hos moderbolaget, antingen genom att det inte belastas med någon skatt alls, eller att avräkning medges.

Direktivet innehåller även en bestämmelse om skatteflykt.<sup>125</sup> Regeln innebär att medlemsstater, trots bestämmelserna i direktivet, får tillämpa bestämmelser om utdelningsbeskattning i den nationella lagstiftningen eller i dubbelbeskattningsavtal, om det krävs för att motverka eller förhindra skattebrott eller skatteflykt.<sup>126</sup>

Moder- och dotterbolagsdirektivet tar visserligen upp skatteflykt, men direktivet i stort gäller beskattning av dotterbolags utdelning, inte dotterbolags inkomster, vilket svensk CFC-lagstiftning tar sikte på. Av bland annat denna anledning ansåg den svenska Regeringen i propositionen till 2004 års CFC-lagstiftning att direktivet inte kan ses som något hinder för den nya svenska CFC-lagstiftningen.

CFC-beskattning kan dock anses motsvara beskattning av utdelning.<sup>127</sup> CFC-reglerna bör i det fallet ändå anses överensstämma med bestämmelserna i direktivet, eftersom beskattning tillåts under förutsättning att den medger avräkning. Detta krav uppfyller CFC-lagstiftningen, skatt som redan betalats i CFC-bolagets etableringsland får räknas av den svenska skatten.<sup>128</sup> Slutligen påpekar Regeringen dessutom att CFC-lagstiftningen i vilket fall som helst ändå inte bör anses

---

<sup>124</sup> Ändringar gjordes 2003 genom ändringsdirektivet 2003/123/EG.

<sup>125</sup> Artikel 1.2.

<sup>126</sup> Prop 2003/04:10 s 112.

<sup>127</sup> Detta med anledning av att den inkomst som CFC-beskattas kan anses vara den inkomst som senare kommer att bli till utdelning.

<sup>128</sup> Ibid s 112.

vara i strid med direktivet, eftersom den *delvis* är motiverad av behovet att motverka skatteflykt, och regler av sådan karaktär undantas i direktivet.<sup>129</sup>

Det bör hållas i åtanke att Moder- och dotterbolagsdirektivet avser i huvudsak utdelning och inte ett dotterbolags totala inkomst, vilket CFC-lagstiftningen träffar. Även om direktivet innehåller bestämmelser om skatteflykt och vissa paralleller kan dras till CFC-beskattningens område, anser jag att det är något förvånande att Regeringen lägger så pass stor vikt vid en jämförelse som den gör. Visserligen finns det en funktion i att redogöra för förhållandet mellan CFC-lagstiftningen och det nämnda direktivet för att tydliggöra relationen, men jag anser inte att Regeringen för en särskilt övertygande argumentation. Argumenten är liknande de som förs i fråga om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten och de verkar, enligt min mening, inte vara särskilt välgrundade. Regeringen tycks vilja rättfärdiga CFC-lagstiftningen till varje pris och därför i förväg försöka bemöta eventuell kritik innan den uppkommit. Jag anser att analogier mellan Moder- och dotterbolagsdirektivet och CFC-lagstiftningen istället skulle kunna användas för att få stöd i argumentation emot den svenska CFC-lagstiftningen. Detta eftersom Moder- och dotterbolaget innebär en funktionell harmonisering inom EU. Tyngden i denna liknelse är dock tveksam. Jag tror inte att den kan få någon annan funktion än just som ett argument för att beskattning skall ske på ett liknande vis i båda fallen.

---

<sup>129</sup> Ibid.

## 6. CFC-lagstiftningens ställning idag

*I detta kapitel analyseras konsekvenserna av det viktiga Cadbury Schweppes-fallet, vilka sedan ställs i relation till den svenska CFC-lagstiftningen. I andra hälften av kapitlet jämförs det ovan nämnda fallet med det kända Marks & Spencer-fallet.*

### 6.1 Vilka konsekvenser får Cadbury Schweppes-fallet?

Även om domstolen inte har uttrycklig kompetens på området direkt skatt, är det ändå så att den i praktiken driver på en harmonisering på skatteområdet genom sin praxis. Detta bör hållas i åtanke när man diskuterar Cadbury Schweppes framtida betydelse. Det är i dagsläget svårt att uttala sig om hur allmänt tillämpligt Cadbury Schweppes-fallet kommer att bli. Den brittiska domstolen har ännu inte (i januari 2007) tagit upp fallet. Inte heller Skatterättsnämnden har tagit upp något fall rörande CFC-lagstiftningen efter EG-domstolen ställningstagande, även om Skattenämndens förhandsbesked i Luxemburg-målet är överklagat.<sup>130</sup>

Sedan Cadbury Schweppes-fallets avgörande har ett antal månader förflutit. Det är slående hur lite uppmärksamhet och hur få analyser som gjorts i ämnet. Varken svenska eller andra europeiska regeringar eller sakkunniga har offentligt analyserat fallet vidare, undantaget kortfattade kommentarer när fallet avgjordes.

Det som talar för att fallet kommer att få betydande konsekvenser är att det länge ansetts av sakkunniga att CFC-lagstiftning strider mot EG-rätten. T.ex. har svenska remissinstanser och Skatterättsnämnden redan haft åsikten att CFC-lagstiftningen strider mot etableringsfriheten. Vidare är CFC-beskattnings tillämpning förhållandevis begränsad inom EU, och en förändring inom EU kan tyckas acceptabel så länge medlemsstaterna är fria att behålla kontrollen över CFC-lagstiftning gällande världens övriga länder. Det som kan tala emot Cadbury Schweppes-fallets tillämplighet som prejudikat är medlemsstaternas motsträvighet att släppa in EG-domstolen på vad som anses vara medlemsstaternas nationella angelägenheter. EG-fördraget innehåller, som tidigare nämnts, inga bestämmelser om direkta skatter. EG-domstolen har trots detta yttrat sig på detta område genom att döma mål om nationella skatteregler som inskränkt de grundläggande fyra friheterna. Det har medfört protester från både enskilda politiker och medlemsländer som anser att EG-domstolen har för stort tolkningsutrymme och därmed alltför långtgående makt.

---

<sup>130</sup> Se avsnitt 5.3.



Det är dock svårt att föreställa sig en annan roll för EG-domstolen. EG-fördragen har en karaktär av ramlagstiftning och i och med EU:s utvidgning blir EU mer heterogent och svårigheterna att komma överens ökar. Det sistnämnda torde medföra att fler och fler kompromissöverenskommelser antas i rådet. Ju fler antagna kompromissöverenskommelser, desto större blir domstolens inflytande, eftersom den innebär EG-domstolen lägger i de vaga formuleringarna blir prejudicerande.

Det kan spekuleras i att kritiken som länge har funnits mot EG-domstolens vidsträckta makt kan komma att kulminera i protester om att EG-domstolen lägger sig i alltför mycket på skatteområdet. Det är dock föga realistiskt att tro att något av medlemsländerna skulle trotsa EG-domstolen i någon större utsträckning, genom att exempelvis hävda statsrättslig immunitet på skatterettsområdet. Trots kritik inser nog många att EU inte skulle vara där den är idag utan EG-domstolens hårda arbete för fördjupad integration i Europa.

## **6.2 Den svenska CFC-lagstiftningen**

Den svenska CFC-lagstiftningens syfte uttalas i propositionen till CFC-lagstiftningen. Där talas om säkerställande av ett rimligt skatteuttag och skydd mot att den svenska skattebasen urholkas. Det framgår klart i det ovan refererade Cadbury Schweppes-fallet att EG-domstolen inte tolererar tillämpning av CFC-lagstiftning med dessa syften inom unionen.

Den svenska lagstiftningen är baserad på jurisdiktionsmetoden och träffar alla CFC-bolag som uppfyller vissa kriterier. Lagstiftningen tar varken hänsyn till CFC-bolagets verkliga etablering eller till skälen för etableringen.

## **6.3 Marks & Spencer-fallet - en jämförbar situation**

### **6.3.1 Sakomständigheter**

Twisten handlar om bolaget Marks & Spencer<sup>131</sup> vilket har sin hemvist i Storbritannien. Det är moderbolag till ett flertal bolag både inom och utom landet. År 2001 bestämde sig Marks & Spencer för att avveckla dotterbolagen i Belgien, Frankrike och Tyskland, eftersom dessa under en längre tid gått med förlust. Marks & Spencer ansökte i Storbritannien om att få göra ett koncernavdrag enligt engelsk lag för de förluster som hade uppkommit i de tre dotterbolagen

---

<sup>131</sup> C-446/03.

mellan åren 1998-2001. Den brittiska skattemyndigheten avlog ansökan med motiveringen att koncernavdrag endast kan beviljas för förluster som uppkommit i Storbritannien.

### 6.3.2 Tolkningsfrågan

Den brittiska skattemyndigheten ansökte om förhandsavgörande angående huruvida de brittiska reglerna om att endast tillåta koncernavdrag för nationella förluster är förenliga med artiklarna 43 EGF och 48 EGF, dvs. samma artiklar som det senare var frågan om i Cadbury Schweppes-fallet.

På frågan om huruvida den ovan nämnda lagstiftningen är en inskränkning av den fria etableringsrätten konstaterade domstolen att nationella och internationella dotterbolag behandlades olika och att det således handlade om en inskränkning i etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EGF och 48 EGF. En sådan inskränkning är endast tillåten om syftet med den är legitimt, om den överensstämmer med fördraget samt om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Vidare krävs att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa det eftersträvade syftet och att den inte går ut över vad som är nödvändigt.<sup>132</sup>

Med hänsyn till de av Storbritannien åberopade berättigandegrunderna; att förluster och vinster skattemässigt är två sidor av samma sak och att dessa för symmetriens skull bör hållas samman, att bestämmelserna undanröjer risken för att dotterbolags förluster kan komma att beaktas två gånger samt att bestämmelsen undanröjer risken för skatteundandragande, fastslog domstolen att den inskränkande regleringen var ägnad att uppnå ett legitimt syfte. Vidare ansåg domstolen att regleringen var överensstämmande med fördraget och kunde motiveras av tvingande hänsyn för allmänintresset. EG-domstolen ansåg även att regleringen var avsedd att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås.

Efter detta klagörande bedömdes huruvida den inskränkande lagstiftningen var proportionerlig. Domstolen ansåg att det fanns alternativ som var mindre inskränkande än den generella undantaget från koncernbidrag som det var fråga om i fallet. Sålunda gick den brittiska regeln utöver vad som var nödvändigt för att de eftersträvande syftena uppnås.<sup>133</sup>

I domslutet skrevs att en medlemsstats lagstiftning, som generellt utesluter möjligheten för ett moderbolag att göra ett koncernavdrag för en förlust i ett utländskt dotterbolag, ej utgjorde ett

---

<sup>132</sup> Domen stycke 32 ff.

<sup>133</sup> Ibid stycke 51ff.

hinder mot artiklarna 43 EGF och 48 EGF, trots att sådana avdrag medges för nationella dotterbolag. Det strider dock mot ovan nämnda artiklar att inte tillåta koncernavdrag för ett moderbolag i de fall där det utländska dotterbolaget uttömt alla de möjligheter som finns att beakta förlusterna som finns i hemviststaten.<sup>134</sup>

### **6.3.3 Vad fick Marks & Spencer-domen för konsekvenser?**

Två svenska avgöranden från Skattenämnden har berört Marks & Spencer-domen. Det är intressant att studera vilken genomslagskraft domen har fått och hur den kan få betydelse för svenska förhållanden. Detta är relevant för att jämföra och spekulera i hur Cadbury Schweppes-domen kommer att tillämpas i medlemsländerna.

Skatterättsnämnden behandlade i ett mål huruvida ett svensk moderbolag skulle medges avdrag för ett utgivet koncernbidrag till ett nederländskt dotterbolag i samband med dotterbolagets förlust.<sup>135</sup> Skatterättsnämnden yttrade att moderbolaget måste visa på att dotterbolaget har uttömt alla möjligheter att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemviststat. Vidare avvisade Skatterättsnämnden Skatteverkets inställning att avdragsrätten skall vara beroende på huruvida koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterbolaget eller ej. Skatterättsnämnden betonade att dotterbolag skall anses ha uttömt alla möjligheter i hemviststaten först när likvidation sker. Annars torde inte kunna fastställas att det kan komma att finnas möjligheter till utnyttjande av förlusten i framtiden.

Ett senare mål från Skattenämnden behandlade en omvänd situation.<sup>136</sup> Ett svenskt dotterbolag yrkar avdrag för koncernbidrag lämnat till ett finskt moderbolag. Efter att på samma sätt som i fallet ovan redogjort för rättsläget efter Marks & Spencer-domen, gick Skatterättsnämnden in på om slutsatserna från Marks & Spencer-faller var tillämpliga även i detta fall. Skatterättsnämnden ansåg att om Marks & Spencer-domen skulle gälla även när förluster inte kan göras gällande i moderbolagsstaten, skulle en möjlighet öppnas för att koncernen kan välja i vilken stat avdraget skall dras av. Denna typ av valmöjlighet ansåg Skatterättsnämnden att EG-domstolen i Marks & Spencer velat undvika. Av denna anledning slog Skatterättsnämnden fast att den skyldighet till gränsöverskridande förlustutjämnning som följer av Marks & Spencer-domen inte skall gälla i andra fall än överföring av förluster från utländska dotterbolag till inhemska moderbolag. Dock skall tilläggas att tre ledamöter var skiljaktiga. De ansåg att resultatutjämnningen mellan företag i en

---

<sup>134</sup> Ibid 59.

<sup>135</sup> Avgörande 2006-09-21, Skatterättsnämndens rättsfallsprotokoll 28/06.

<sup>136</sup> Avgörande 2006-09-29, Skatterättsnämndens rättsfallsprotokoll 28/06.

koncern skall ses som en förmån för koncernen och att koncernbidragets riktning inte skall göra någon skillnad.

Efter att ha studerat dessa två avgöranden kan konstateras att Skatterättsnämnden har betonat de speciella omständigheter som förelåg i Marks & Spencer-fallet. Att dotterbolagets möjligheter är uttömda först när det går i likvidation står klart. Denna något restriktiva bedömning tycker jag är korrekt. Kravet på likvidation innebär att ingen fråga om godtycklig bedömning av termen ”uttömt möjligheterna” kan komma att bli aktuell. Vidare tolkade Skatterättsnämnden Marks & Spencer-domen så att avdragsrätten endast kan komma i fråga för moderbolag till förlustdrabbade dotterbolag. Jag anser att Skatterättsnämnden tolkar Marks & Spencer något restriktivt. Jag anser, liksom de skiljaktiga ledamöterna, att avdragsrätt bör beviljas i en koncern oavsett avdragets riktning. Jag är införstådd med argumentet om att ingen valfrihet angående i vilket av dotterbolaget som avdraget skall användas bör finnas, men jag anser ändå att det centrala i Marks & Spencer-domen är att inget hinder mot etableringsfriheten skall finnas. Enligt min åsikt medför Skatterättsnämndens bedömning fortfarande hinder för etableringsfriheten genom att koncerner med bolag i olika länder missgynnas gentemot koncerner med bolag i endast ett land. Detta eftersom endast de sistnämnda koncernerna har rätt till vad som är att anse som fullständig avdragsrätt, dvs. avdragsrätt oavsett om förlusten uppkommer i moderbolaget eller dotterbolaget.

#### **6.3.4 Analys och likheter**

När Skatterättsnämnden tolkar och tillämpar Marks & Spencer-domen i svensk rätt synliggörs vad den anser är kärnan i domen. Enligt min åsikt är det viktigt att de nationella domstolarna inte övertolkar EG-domstolens domar, utan är restriktiva. EU gynnas på lång sikt av att utvecklingen inte går alltför hastigt. Snabba förändring medför ofta kritik och min åsikt är att medlemsländerna behöver tid på sig att förlika sig med EG-domstolens ökad inflytande. Vidare bör, enligt min mening, inte en enskild dom få alltför stor betydelse eftersom stabiliteten och tilltron till praxis torde öka när fler domar fastställer rättsläget.

EG-domstolens första dom om CFC-lagstiftning kom, som ovan redogjorts för, i september 2006. Några svenska avgöranden har inte fällts efter EG-avgörandet. Hur stor genomslagskraft domen kommer att få kan endast spekuleras i. De europeiska ländernas CFC-lagstiftning skiljer sig visserligen en del från varandra, men grunden är densamma. De brittiska reglerna grundar sig,

liksom de svenska, på jurisdiktionsmetoden. Typiskt för dessa är att reglerna träffar alla typer av innehav i bolag i vissa utpekade länder, vilket EG-domstolen var starkt kritisk mot.

I domen betonas starkt att nationella skatteregler som hindrar konstlade upplägg med skatteundandragande mål är motiverade och förenlig med gemenskapsrätten. Kärnan i Cadbury Schweppes-fallet torde vara huruvida lagstiftningen är formulerad att endast träffa fall där bolag är konstlat skapade för att undvika skatt. EG-domstolen klarlägger att den inte accepterar en lagstiftning där det generellt antas att etablering i vissa länder sker av skatteundandragande skäl. Vidare kräver EG-domstolen att CFC-lagstiftningen skall innehålla objektiva kriterier för när ett konstlat upplägg föreligger respektive inte föreligger. En utomstående skall kunna fälla avgörandet, och således har EG-domstolen stängt möjligheten för alltför avancerade, diffusa bedömningar.

I Marks & Spencer-domen fanns klara och specifika omständigheter. Skatterättsnämnden tolkade domen på så sätt att den gränsöverskridande resultatutjämnningen endast kunde komma i fråga för moderbolag med förlusttyngda dotterbolag. Vidare krävdes att dotterbolaget likviderades. I Cadbury Schweppes-fallet fanns enligt min åsikt inte lika specifika omständigheter. Domen har fokuserat på att endast företag med konstlat upplägg skall träffas av CFC-lagstiftning och att bedömning av huruvida företag är ett "brevlådeföretag" eller inte skall bedömas efter objektiva kriterier. Den svenska CFC-lagstiftningen har kritiserats för att den inte tar någon hänsyn till situationen i det specifika fallet, utan förutsätter att företagsetablering eller delägarskap i vissa länder sker av skatteundandragande skäl. Denna omständighet kommer att göra det svårt att rättfärdiga svensk lagstiftning. Annars kan tänkas att den svenska tolkningen kommer att fokusera på skillnaderna mellan den svenska CFC-lagstiftningen och den brittiska som var föremålet i fallet. Vidare kommer sannolikt länder vars CFC-lagstiftning i någon form tar hänsyn till syftet för företagsetablering/delägarskap att argumentera för att dess skiljer sig från den som det var fråga om i domen, eftersom EG-domstolen fokuserade på att CFC-lagstiftning måste kunna urskilja skatteundandragande innehav från verkliga, affärsmässiga, etableringar.

## 7. Alternativ uppbyggnad av CFC-lagstiftning

*Detta kapitel innehåller en analys av vidden av Cadbury Schweppes-fallet, en diskussion om vad ett slopande av CFC-lagstiftningen skulle kunna innebära samt reflektioner om vad som bör ändras i den svenska CFC-lagstiftningen. Syftet med kapitlet är mot bakgrund av vad som tidigare framkommit i uppsatsen belysa mina åsikter om CFC-lagstiftningens framtid.*

### 7.1 Har EG-domstolen utdömt all CFC-lagstiftning?

Till att börja med skall observeras att uppsatsen fokuserar på den svenska lagstiftningen i förhållande till EG-rätten. Cadbury Schweppes- domen har betydelse främst för tillämpningen av CFC-lagstiftningen inom EU. Detta framförallt för att rättsfallet rör just tillämpningen av CFC-lagstiftning mellan länder i gemenskapen. Stor försiktighet skall iakttas när slutsatser dras av avgjorda mål. Det torde vara av stor vikt att vara restriktiv med uttalanden av konsekvenser av domar. Vid en överblick av EG-domstolens tidigare domar, kan konstateras att EG-domstolens tolkningar är restriktivt tillämpbara och endast kan komma i fråga för andra fall där omständigheterna är mycket likartade. Av denna anledning torde det vara tämligen säkert att utfallet av Cadbury Schweppes-målet endast har betydelse för CFC-lagstiftningens tillämpning inom unionen.

Vidare kan också noteras att även om fördraget i viss mån även gäller regler riktade mot tredje land har detta föga betydelse på skatteområdet. EG har inte tilldelats någon egentlig kompetens på de direkta skatternas område och EG-domstolen kan endast påverka medlemsländernas regelverk om direkta skatter via inskränkningar av de grundläggande fyra friheterna eller vissa direktiv. Således torde enligt min åsikt EG-domstolen vara ute på mycket hal is om den skulle bedöma att medlemsstaters regler om direkt skatt gällande tredje land i något avseende skulle vara i strid med någon av de fyra friheterna, vilket EG-domstolen hittills inte gjort.

Det är föga troligt att detta enda rättsfall kommer att få sådan genomslagskraft att det tjugotal medlemsländer som i dagsläget har CFC-lagstiftning, radikalt kommer att förändra sin lagstiftning. Det torde krävas ett antal domar för att klargöra rättsläget. Vissa kritiker menar också att den debatt som förs idag i Europa om CFC-lagstiftningen är av övergående karaktär.<sup>137</sup> Medlemsländerna har, bl.a. genom Uppförandekoden, beslutat att arbeta mot skadlig

---

<sup>137</sup> Se t.ex. Sundgren s 7.

skattekonkurrens vilket, genom korrigerande av lagstiftning och harmonisering, förhoppningsvis skall resultera i ett EU som är världens mest dynamiska och konkurrenskraftiga ekonomi. Det skall dock poängteras att Uppförandekoden, som ovan nämnts, endast har formen av ett ”gentleman’s agreement” och det kan tänkas att medlemsländerna kommer att stöta på problem eftersom de torde ha varierande uppfattning om vad som är att anse som skadlig skattekonkurrens.

Cadbury Schweppes-domen behandlar en CFC-lagstiftning som är baserad på jurisdiktionsmetoden. Det domstolen gick hårdast åt, var det för metoden karaktäristiska, att CFC-lagstiftningen träffar all form av innehav i ett visst land. Det öppnar för tanken om att en CFC-lagstiftning som är baserad på transaktionsmetoden fortfarande skulle kunna vara förenlig med gemenskaprätten. CFC-beskattnings enligt transaktionsmetoden träffar endast vissa inkomster, t.ex. passiva inkomster och inkomster utan affärsmässigt syfte. Säkerligen finns det länder som har transaktionsmodellbaserade CFC-lagstiftningar som träffar fler än ”brevlådeföretagen”. Men detta torde vara en öppning för CFC-lagstiftning där medlemsländerna kan föra en argumentation angående kompatibilitet.

## **7.2 Borttagande av CFC-lagstiftningen?**

Ett slopande av CFC-lagstiftning skulle innebära att en rad åtgärder skulle behöva vidtagas för att motverka dels skatteflykt, dels urholkning av den svenska skattebasen. Exempelvis skulle ett krav på ökad granskning av värdeöverföringar till lågskatteländer eller en utökad redovisningsskyldighet vara tänkbara åtgärder. Möjligen skulle en ökad redovisningsskyldighet av svenska bolags transaktioner till utländska dotterbolag och intressebolag<sup>138</sup> innebära en avskräckande effekt när det gäller vissa former av skatteplanerande åtgärder. Dessa krav på ökad redovisningsskyldighet och granskning måste dock formuleras på ett sådant sätt att de inte skiljer på inhemska och nationella bolag för att vara konforma med EG-rätten.

Vad skulle ett borttagande av CFC-lagstiftningen ge för konsekvenser? Ett slopande skulle onekligen göra det mer attraktivt för både fysiska och juridiska personer att etablera företag utomlands där skatten är lägre än den svenska, eller till och med saknas. Detta skulle minska den svenska skattebasen. Vidare skulle en stor fördel vara att en vinst skulle kunna återinvesteras i det utländska företaget, utan att dessförinnan delägarbeskattas. Juridiska personer skulle, utan att

---

<sup>138</sup> Dvs. bolag som till betydande del ägs av ett annat bolag utan att vara dotterbolag, [www.ne.se](http://www.ne.se) 2007-01-01.

belastas med någon skatt alls, kunna tillgodogöra sig utdelning på andelar i dotterbolag belägna i länder som idag träffas av CFC-beskattning.<sup>139</sup> För fysiska personer skulle ingen löpande delägarbeskattning förekomma men beskattning av utdelning skulle ske i inkomstslaget kapital, och endast i de fall där utdelning verkligen sker. Beroende på om Sverige har ett skatteavtal med landet i fråga eller ej skulle utdelningen även kunna bli låg- eller obeskattad, beroende på vad som kommits överens om i dubbelbeskattningsavtalet.

Det bör enligt min mening skiljas på ett totalt slopande av CFC-lagstiftningen och ett slopande av CFC-lagstiftningen inom EU. Ett totalt slopande av all CFC-lagstiftning skulle sannolikt innebära ett mycket stort svenskt skattebortfall. Skattekontroller torde vara mycket svåra att genomföra i skatteparadis och lågskatteländer utanför EU. Av denna anledning anser jag att ett totalt borttagande av den svenska CFC-lagstiftningen skulle medföra icke önskvärda konsekvenser i form av en våg av kapitalöverföringar från Sverige till i fjärran belägna skatteparadis. Min åsikt är därför att i varje fall behålla CFC-lagstiftningen utanför EU. Jag anser dock att den är för generellt tillämplig även här, och därför bör förändras för att inte träffa affärsmässiga investeringar.

Enligt min åsikt är det föga troligt att ett totalt slopande av CFC-lagstiftning skall komma i fråga inom en snar framtid. Ett slopande av CFC-lagstiftning mellan medlemsstaterna i EU är en kontroversiell fråga. Även om större delen av funktionen i CFC-lagstiftningen ligger i att beskatta ägande i ”brevlådeföretag” i skatteparadis, torde det också handla det om stora skatteintäkter från CFC-bolag inom unionen. Därutöver är den nationella kontrollen över direkt beskattning en principfråga för medlemsstaterna.

### **7.3 Vad bör ändras i den svenska CFC-lagstiftningen?**

Dagens CFC-lagstiftning innebär i ett EG-rättsligt perspektiv att en svensk juridisk eller fysisk person kan bli löpande delägarbeskattad för vissa inkomster i bolag i Belgien, Estland, Irland, Luxemburg och Nederländerna. Det är i stort sett enbart olika typer av finansiell verksamhet som träffas av den svenska CFC-beskattningen. Inskränkningen till detta område kan tala för, trots propositionens huvudsyfte om bevarandet av den svenska skattebasen, att CFC-lagstiftningens tillämpningsområde inom unionen främst är att hindra skatteflykt.<sup>140</sup> Dock skall observeras att

---

<sup>139</sup> Som tidigare nämnts är dels näringsbetingade andelar, dels utdelning från dotterbolag till moderbolag skattefritt.

<sup>140</sup> Wenehed, Spirén s 181.



med hänsyn till storleken på skatteintäkterna av dessa CFC-bolag inom unionen, har även dessa bolag betydelse för den svenska skattebasen.

De svenska CFC-reglerna innefattar i dagsläget ingen syftesprövning huruvida etableringen är affärsmässig, utan slår till mot alla lågskattebolag. En väsentlig åtgärd torde därför vara att förändra den svenska lagstiftning så att den endast träffar skatteflyktsfallen. Det skulle kunna ske genom en klausul som uttrycker att CFC-lagstiftningen endast tillämpas på etableringar med huvudsakligt syfte att undandra sig svensk beskattning.<sup>141</sup> Det svenska syftet att skydda den svenska skattebasen skulle därmed falla och därmed innebära en stor förändring av CFC-lagstiftningens karaktär. Enligt min mening är det klart att detta huvudsakliga syfte med CFC-lagstiftningen, att skydda den svenska skattebasen, inte skulle hålla för en prövning av EG-domstolen och av den anledningen finns ingen annan möjlighet än att ändra syftet med lagstiftningen.

Alla kritiker är ense om att Cadbury Schweppes-domen kommer att kräva förändringar av medlemsstaternas CFC-lagstiftning, särskilt för den del av CFC-lagstiftningen som tillämpas inom unionen. Det som torde bli konsekvensen av det ovan nämnda rättsfallet är att CFC-lagstiftningen ändras så att den särskiljer konstlade etableringar från affärsmässiga.

Vid en första anblick torde alternativet att medlemsländerna undantar länder i gemenskapen från sin CFC-lagstiftning vara ett enkelt alternativ, t.ex. Spanien har redan ett sådant system. CFC-lagstiftningen tillämpas trots allt främst för skatteparadis och lågskatteländer utanför unionen. Denna form av harmonisering torde objektivt sett vara lätt att uppnå, och torde inte medföra alltför stora ekonomiska konsekvenser för högskatteländerna i dagsläget. Dock kan jag föreställa mig att ett slopande av CFC-lagstiftningen inom EU skulle kunna medföra icke önskvärda konsekvenser. Redan idag finns det vissa medlemsländer som har en betydligt lägre skattesats än andra. Det är troligt att det skulle ske en stor ökning av bolagsetableringar i dessa länder, för att komma undan lindrigast möjligt skattemässigt inom unionen. Dock kan det inte handla om någon etablering av rena brevlådeföretag, eftersom EG-domstolen i Cadbury Schweppes-domen kom fram till att sådana bolag får CFC-beskattas. Det kan även tänkas att en slopning av CFC-beskattning inom gemenskapen skulle uppmuntra vissa länder, att skapa en bolagsform med skattemässigt mycket föredelaktiga villkor, för att locka till sig bolagsetableringar från andra medlemsländer. Skulle dessa länder ha tillräckligt gynnsamma villkor kan tänkas att de lockar till

---

<sup>141</sup> Dahlberg 2001 s 823.

sig bolag som annars skulle ha etablerats i skatteparadis. Detta sistnämnde scenario är dock, enligt min åsikt, något osannolikt, eftersom både EU:s Uppförandekod och OECD:s skattekonkurrensrapport dragit upp riktlinjer mot skadlig skattekonkurrens. En förutsättning för att ett slopande av CFC-lagstiftningen inom gemenskapen skall fungera torde dock vara, enligt min mening, att i alla fall vissa tillnärmanden av nationell lagstiftning görs. En EU-harmonisering på det skatterättsliga området, t.ex. i fråga om bolags- och vinstskatter, skulle medföra att CFC-lagstiftningen till slut inte får någon betydelse inom unionen.

På mycket lång sikt är jag dock inte heller främmande för att en väg att gå skulle vara att EU, precis som när det gäller tullar, företar en samlad hållning utåt, t.ex. en gemenskapsrätlig CFC-lagstiftning gentemot lågskatteländer utanför EU. Dock förutsätter detta att det först finns ett enhetligt system för CFC-lagstiftning inom unionen.

## 8. Sammanfattning och slutsats

*Jag skall i detta kapitel summera det som framkommit i uppsatsen mot bakgrunden av dess problemformulering. Jag ämnar vidare belysa resultatet mot bakgrund av det i uppsatsen formulerade syftet samt ge några egna avslutande kommentarer.*

### 8.1 Uppsatsens resultat

Jag upptäckte tidigt under arbetets gång att CFC-lagstiftningens komplicerade problematik var mer än av juridisk natur. En ändring av lagstiftningen torde inte vara den primära svårigheten, utan det torde vara CFC-lagstiftningens politiskt känsliga karaktär. Sverige har alltid varit ett land med relativt höga skatter och CFC-lagstiftningen är ett sätt att säkra de svenska skatteinkomsterna i en värld som blir mer och mer internationell.

EU, framförallt med hjälp av EG-domstolen, bedriver ett hårt arbete för en fördjupad integration mellan medlemsstaterna. EU i sig tycks ha ett mål att harmonisera skatterätten som medlemsstaterna inte samtycker till. Trots detta fortskrider EU:s arbete, mycket till hjälp av prejudikat från EG-domstolen.

Uppsatsen har utformats efter den uppställda problemformuleringen, vilken lyder;

*Hur ser bakgrunden till den svenska CFC-lagstiftningen ut och vilka är de centrala problemområdena i dagens CFC-lagstiftning?*

*Hur kan CFC-lagstiftningen anpassas efter EG-rätten och vilka konsekvenser kommer EG-domstolens praxis att få?*

Uppsatsens huvuduppgift var således att identifiera CFC-lagstiftningens problem och utifrån dessa utreda hur dessa problem kan åtgärdas och genom att bl.a. analysera EG-domstolens praxis, ge förslag på hur den svenska CFC-lagstiftningen kan ändras för att inte strida mot EG-rätten.

Efter att inledningsvis ha redogjort för CFC-lagstiftningens grundläggande drag samt studerat CFC-lagstiftningen i relation till skatteflykt, vissa svenska grundläggande rättsprinciper och

dubbelbeskattningsavtal erhöj jag en djupare insyn i CFC-lagstiftningens problematiska position. CFC-lagstiftningen syften är flertaliga, men de viktigaste torde vara att säkra Sveriges skatteinkomster och att förhindra skatteflykt. CFC-lagstiftningen har fått utstå mycket kritik och jag anser att det främst bottnar i att den träffar alla former av innehav i utländska lågbeskattade företag.

Vidare är min samlade bedömning att kritiken av CFC-lagstiftningen från experter i ämnet framför allt gäller dess inkompatibilitet med EG-rätten. Trots kritiken, valde Regeringen att anta en ny CFC-lagstiftning.

Vad avser EG-domstolens praxis i form av Cadbury Schweppes-fallet har jag konstaterat att fallet gick helt i linje med vad experterna förutspått. Fallet gällde brittisk rätt, men min åsikt är att EG-domstolens uttalande bör vara relevant för medlemsländer som har en liknande CFC-lagstiftning. EG-domstolens åsikt står, enligt min mening, klar, men det torde krävas fler fall innan detaljerna är helt fastställda och några definitiva ändringar i svensk CFC-lagstiftning kan göras.

## **8.2 Slutsats**

Mitt syfte var att genom att studera CFC-lagstiftning samt med hjälp av EG-rättslig praxis analysera hur den svenska CFC-lagstiftningen kan anpassas till EG-rätten. Jag kom fram till att ett av grundproblemen ligger i att svensk CFC-lagstiftning träffar en delägars innehav i lågbeskattade utländska juridiska personer oavsett karaktären av den utländska juridiska personen. I Cadbury Schweppes-fallet betonade EG-domstolen att CFC-beskattning måste kunna skilja konstlade etableringar från affärsmässiga dito. Min slutsats är således att EG-domstolen endast tillåter CFC-beskattning inom unionen om delägars innehav i lågbeskattade utländska juridiska personer är konstlat upplagt, vilket Sveriges CFC-lagstiftning inte gör. Vidare drog jag dels av ovan nämnda rättsfall, dels av tidigare rättsfall från EG-domstolen på skatteområdet, slutsatsen att EG-domstolen i dagsläget inte på något sätt kan rättfärdiga diskriminerande skatteregler om de, som de svenska reglerna, har ett syfte att säkerställa nationella skatteinkomster.

Utifrån domslutet i Cadbury Schweppes-fallet drar jag således slutsatsen att Sveriges CFC-lagstiftning bör ändras dels så att den endast träffar de fall där det handlar om konstlade upplägg av skatteundandragande karaktär, dels så att den har som huvudsakliga syfte att hindra skatteflykt.

Efter denna fördjupade studie har jag insett att det inte finns några enkla sätt att företa ändringar så att alla parter blir nöjda med resultatet. Med största sannolikhet kommer ändringar att medföra ett visst skattebortfall för högskatteländer, däribland Sverige, men det tycks dock inte kunna hjälpas, vissa uppoffringar torde behöva göras för att den europeiska integrationen skall fortskrida. Sveriges vilja att säkra skatteinkomster är inte förenlig med gemenskapens mål om fri etablering och lika beskattningsregler för alla inom unionen. Jag ser ingen annan lösning än att Sverige antingen genomför en kraftig omarbetning av CFC-lagstiftningen efter transaktionsmodellens idéer och antar en lagstiftning som endast träffar passiva investering av skatteundandragande karaktär eller att Sverige slopar CFC-lagstiftningen inom unionen och istället omarbetar och förstärker Skatteflyktslagen.

Min åsikt är att det är mest troligt att det första alternativet kommer realiseras, eftersom det vid en första anblick inte ter sig så radikalt som det andra alternativet. En omformulering skulle innebära att CFC-lagstiftningen omfattar betydligt mindre än idag, men att det ändå skulle kvarstå en relativt omfattande del av CFC-lagstiftningen.

### **8.3 Egna reflektioner**

Jag vill avslutningsvis reflektera över den svenska inställningen till CFC-lagstiftning. Enligt min mening är det svårt att motivera varför Sverige vill säkerställa ett rimligt skatteuttag även gällande sådana transaktioner som det ej finns intresse av att hindra. Dagens CFC-lagstiftning skiljer inte på affärsmässiga, produktiva investeringar och passiva investeringar som görs i skatteflyktsyfte. Detta torde inte vara kontroversiellt enbart på ett gemenskapsrättsligt plan, utan även på nationell nivå. Svensk ekonomi torde i det långa loppet vinna på att ha en lagstiftning som inte negativt påverkar utländska, affärsmässiga, investeringar.

En kritisk fråga som i högsta grad påverkar den svenska CFC-lagstiftningen är vilken i vilket riktning EU kommer att utvecklas. En federalistisk utveckling innebär ytterligare harmonisering, sannolikt även i fråga om direkt beskattning. Många medlemsländer, däribland Sverige tycks dock vara skeptiska till denna utveckling, varför en mellanstatlig union, innebärande samarbete med bevarande av nationella särigheter som t.ex. beskattningslagstiftning torde bli en mindre kritiserad väg att gå.

Min personliga åsikt är att Sverige istället för CFC-lagstiftningen bör ha en mer omfattande skatteflyktslag än idag. Den skulle sannolikt medföra att aktiva affärsmässiga investeringar inte påverkas negativt samtidigt som den skulle vara förenlig med EG-rätten.

## 9. Källförteckning

### **Litteratur**

- Andersson M, Saldén Enérus A, Tiveus U - Inkomstskattelagen En kommentar Del II, Norstedts Juridik AB, 2006.
- Bernitz, U – Europarättens grunder, Norstedts Förlag, 1999.
- Dahlberg, M – Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus Förlag, 2000.
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P Silberberg, C – Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 10 uppl. Studentlitteratur, 2005.
- Pelin, L – Internationell Skatterätt i ett svenskt perspektiv, 3 uppl. Prose Design & Grafik, 2004.
- Rabe, G, Melbi, I – Det svenska skattesystemet, 19 uppl. Norstedts Juridik, 2006
- Ståhl, K – Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser, Iustus Förlag, 1996.
- Ståhl, K, Österman Persson, R – EG-skatterätt, 2 uppl Iustus Förlag, 2006.
- Wenched, L-E – CFC-lagstiftning, Juristförlaget i Lund, 2000.

### **Artiklar**

- Bratthall, K – Klarläggande rörande beskattning av CFC-bolag, Pointlex 2006-09-16.
- Burmeister, J, Tiveus, U, Ugglå M – De svenska CFC-reglernas förenlighet med skatteavtal och EG-rätten m.m. Skattenytt 2004 s 448.
- Dahlberg, M – CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten, Svensk Skattetidning 2001 s 823.
- Mattson, N – CFC-lagstiftningen och reglerna i 7 § 8 mom. 6 och 7 st SIL. Några synpunkter, Skattenytt 2000 s 223.
- Rabe, G – CFC-utvidgningen i Sverige, Skattenytt, 2004 s 3.
- Sundgren, P – Synpunkter på Sveriges nya CFC-lagstiftning och regelverket om participation exemption, [www.skatter.se](http://www.skatter.se), 2005-04-28.
- Wenched, L-E, Spirén H – Praktiska konsekvenser av Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende CFC-reglerna, Skattenytt 2006 s 174-182.

## **Rättsfall**

- C-204/90, Hans-Martin Bachmann mot Belgiska staten, REG 1992, s. I-00249.
- C-118/96, Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare skattemyndigheten i Kopparbergs län, REG 1998 s. I-1897.
- C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG 1998 s. I-4695.
- C-294/97, Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna, REG 1999 s I-7447.
- C-439/97, Sandoz GmbH mot Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, REG 1999 s. I-7041.
- C-200/98, X och Y mot Riksskatteverket REG 1999 s I-08261.
- C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, REG 2002 s I-11779.
- C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsley (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG 2005 s. I-10837.
- C-196/04, Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2006, s. 00.
  
- Skatterättsnämndens avgörande 2005-04-04, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 6/05
- Skatterättsnämndens avgörande 2006-09-21, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 28/06
- Skatterättsnämndens avgörande 2006-09-29, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 28/06

## **Internet**

- 2006-11-15:[http://www.euupplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate\\_\\_\\_\\_2240.aspx](http://www.euupplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____2240.aspx)
- 2007-01-01: [http://ne.se/jsp/search/article.jsp?i\\_art\\_id=212734&i\\_word=intressebolag](http://ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=212734&i_word=intressebolag)

## **Övrigt**

- Regeringens proposition 1999/2000:15 Slopade stoppregler.
- Regeringens proposition 2003/04:10 Ändrade CFC-regler.
- Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.
- Rådets ändringsdirektiv 2003/123/EG.



- OECD:s modellavtal (Model Tax Convention on Income and on Capital), reviderat 2003.
- 1998 års Skattekonkurrensrapport – Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, OECD, Paris 1998