

## Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden

Februari 2018

# Innehållsförteckning

|       |                                                                                                               |    |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1     | Promemorians huvudsakliga innehåll .....                                                                      | 4  |
| 2     | Lagtext .....                                                                                                 | 5  |
| 2.1   | Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....                                            | 5  |
| 2.2   | Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....                           | 18 |
| 3     | Bakgrund .....                                                                                                | 19 |
| 3.1   | OECD:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering .....                                                | 19 |
| 3.1.1 | Allmänt om arbetet .....                                                                                      | 19 |
| 3.1.2 | Åtgärder mot skatteplanering med CFC-bolag .....                                                              | 20 |
| 3.2   | EU:s arbete med att påverka skattebaserosion och flyttning av vinster .....                                   | 20 |
| 3.3   | Gällande CFC-regler .....                                                                                     | 21 |
| 4     | Genomförande av CFC-reglerna i direktivet mot skatteundandraganden .....                                      | 23 |
| 4.1   | Artikel 7.1 Definition av CFC-bolag .....                                                                     | 23 |
| 4.2   | Artikel 7.1 a Skattskyldig enligt CFC-reglerna .....                                                          | 24 |
| 4.3   | Artikel 7.1 b Lågskattekrav .....                                                                             | 29 |
| 4.4   | Artikel 7.2 Definition av inkomst .....                                                                       | 30 |
| 4.4.1 | CFC-inkomst i form av vissa inkomst kategorier enligt artikel 7.2 a första stycket .....                      | 31 |
| 4.4.2 | Förslag till ny bilaga 39 a i inkomstskattelagen .....                                                        | 34 |
| 4.4.3 | Undantag för verklig verksamhet enligt artikel 7.2 a andra och tredje stycket .....                           | 51 |
| 4.4.4 | CFC-inkomst i form av artificiellt avledd inkomst enligt artikel 7.2 b .....                                  | 53 |
| 4.5   | Artikel 7.3 Undantag från CFC-beskattnings enligt modellen i artikel 7.2 a .....                              | 54 |
| 4.6   | Artikel 7.4 Undantag från CFC-beskattnings enligt modellen i artikel 7.2 b .....                              | 55 |
| 4.7   | Artikel 8.1 Beräkning av inkomst vid CFC-regler som följer modellen i artikel 7.2 a .....                     | 56 |
| 4.8   | Artikel 8.2 Beräkning av CFC-inkomst enligt modellen i artikel 7.2 b .....                                    | 57 |
| 4.9   | Artikel 8.3 Deläggarens andel av CFC-inkomsten .....                                                          | 57 |
| 4.10  | Artikel 8.4 Beskattningsår .....                                                                              | 58 |
| 4.11  | Artikel 8.5 Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattnings vid efterföljande utdelning från ett CFC-bolag ..... | 59 |

|          |                                                                                                                                                                |    |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.12     | Artikel 8.6 Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid efterföljande avyttring av ett CFC-bolag .....                                                     | 60 |
| 4.13     | Artikel 8.7 Undanröjande av dubbelbeskattning .....                                                                                                            | 62 |
| 4.14     | Vissa frågor som inte regleras i direktivets CFC-regler.....                                                                                                   | 63 |
| 4.15     | Säkerhetsreserv vid CFC-beskattning.....                                                                                                                       | 64 |
| 4.15.1   | Ingående värde på säkerhetsreserv när en delägare blir skattskyldig enligt CFC-reglerna .....                                                                  | 64 |
| 4.15.2   | Under tiden som en delägare beskattas enligt CFC-reglerna .....                                                                                                | 66 |
| 4.15.3   | En delägars skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör.....                                                                                                    | 68 |
| 4.16     | Särskilda bestämmelser avseende skatt som betalats av ett CFC-bolag och som tillgodoförs delägare .....                                                        | 70 |
| 4.17     | Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet .....                                                                                                                    | 72 |
| 4.17.1   | Det behövs ingen lagändring för att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.....                                                                       | 73 |
| 5        | Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....                                                                                                                | 75 |
| 6        | Konsekvensanalys .....                                                                                                                                         | 75 |
| 6.1      | Syfte och alternativa lösningar .....                                                                                                                          | 75 |
| 6.2      | Offentligfinansiella effekter .....                                                                                                                            | 77 |
| 6.3      | Konsekvenser för enskilda och företag.....                                                                                                                     | 80 |
| 6.3.1    | Administrativa kostnader.....                                                                                                                                  | 80 |
| 6.3.2    | Företagens förutsättningar .....                                                                                                                               | 81 |
| 6.4      | Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....                                                                                    | 81 |
| 6.5      | Övriga effekter .....                                                                                                                                          | 82 |
| 7        | Författningskommentar .....                                                                                                                                    | 83 |
| 7.1      | Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....                                                                                             | 83 |
| 7.2      | Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....                                                                            | 89 |
| Bilaga 1 | Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion .... | 90 |

# 1 Promemorians huvudsakliga innehåll

Den 12 juli 2016 antog rådet direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion. Direktivet är tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater, inklusive fasta driftställen i en medlemsstat som tillhör subjekt skattemässigt hemmahörande i tredjeland. I direktivet finns bl.a. s.k. CFC-regler (Controlled Foreign Corporation). I promemorian föreslås anpassningar av gällande CFC-regler i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, med tillhörande bilaga 39 a, för att dessa ska leva upp till de krav som följer av direktivet. Anpassning till gällande CFC-regler föreslås också vad gäller säkerhetsreserv i bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL och i bestämmelserna om skadeförsäkringsföretag i 39 kap. IL. Det föreslås även att vissa ändringar genomförs i 24, 25 och 42 kap. IL för att direktivets regler om undanröjande av dubbelbeskattning av delägare i CFC-bolag ska uppfyllas. Direktivets regler gäller skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning, medan gällande svenska CFC-regler tillämpas på såväl fysiska som juridiska personer. De förslag som lämnas i promemorian innebär ändringar för delägare i båda kategorierna. Bakgrunden till förslagen är dock att de svenska CFC-reglerna måste leva upp till de krav som uppställs i direktivets CFC-regler. I samband med översynen av reglerna har en genomgång gjorts av bilaga 39 a för att denna ska motsvara direktivets krav. Med anledning av denna genomgång föreslås ändringar i bilaga 39 a. I promemorian görs också bedömningen att det inte krävs några lagändringar för att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.

## 2 Lagtext

### Förslag till lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>  
*dels* att 20 a kap. 1 §, 24 kap. 2 §, 25 kap. 2 §, 39 a kap. 3, 5, 13 och 14 §§ samt 42 kap. 22 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas fem nya paragrafer, 20 a kap. 9 §, 39 kap. 8 b–8 d §§ och 42 kap. 22 a §, av följande lydelse,  
*dels* att rubriken närmast före 42 kap. 22 § ska lyda ”Utdelning och kapitalvinst från vissa utländska juridiska personer”,  
*dels* att bilaga 39 a till lagen ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **20 a kap.**

##### **1 §<sup>2</sup>**

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamheten vid beskattningsinträdet om

1. en fysisk eller juridisk persons inkomst av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet inte har beskattats på grund av att personen inte har varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skattskyldighet inträder,

2. inkomsten i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte har beskattats i Sverige på grund av att delägaren inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skyldighet inträder,

3. verksamheten bedrivs av en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster och delägaren inte varit skattskyldig för personens inkomst omedelbart före beskattningsåret,

4. inkomsten har varit undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och undantaget upphör,

5. en tillgång eller förpliktelse förs över från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte beskattas i Sverige till samma persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst beskattas här,

6. en tillgång eller förpliktelse förs över genom en fusion eller fission från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte tidigare har beskattats i Sverige, eller

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2016:1202.

7. verksamheten har varit tonnagebeskattad enligt 39 b kap. och tonnagebeskattningen upphör.

Vid tillämpning av första stycket 6 ska vad som sägs om anskaffningsvärde och beskattning i 3 §, anskaffningsutgift, förbättringsutgift och innehavsår i 4 §, anskaffningsutgift och förbättringsutgift i 5 § samt värdering av förpliktelse i 8 §, avse förhållandena i det överlåtande företaget.

*Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas vid beräkning av säkerhetsreserv vid beskattningsinträde som avses i första stycket 3.*

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas inte på verksamhet som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap.

### **Säkerhetsreserv**

#### **9 §**

*Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 3 ska den juridiska personen som bedriver verksamheten, om denna person motsvarar ett skadeförsäkringsföretag, anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt aktiebolag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker.*

*Lydelse enligt lagrådsremiss Vissa utbetalningar från arbetskooperativ och vid förenklad avveckling av ekonomiska föreningar*      *Föreslagen lydelse*

### **24 kap.**

#### **2 §**

I inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget kapital om

- utnyttjande av företrädesrätt till teckning av vinstandelslån eller kapitalandelslån i 42 kap. 15 §,
- utdelning av andelar i dotterbolag i 42 kap. 16 §,
- utbetalningar vid minskning av aktiekapital eller reservfond och liknande förfaranden i 42 kap. 17 §,
- utskiftning från ideella föreningar i 42 kap. 18 §,
- utskiftning och utbetalning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19–21 §§,
- emission i ekonomiska föreningar i 42 kap. 21 a §,

- utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer i 42 kap. 22 §,
- utdelning från i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i 42 kap. 22 §,
- utdelning och utskiftning från dödsbon efter personer som var begränsat skattskyldiga vid dödsfallet i 42 kap. 23 §,
- skattetillgodohavanden i 42 kap. 24 §,
- lotterier i 42 kap. 25 §, och
- schablonintäkt i 42 kap. 43 §.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **25 kap.**

### **2 §**

I 44 kap. finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. I 25 a, 45, 46, 48, 49, 50, 52, och 55 kap. finns särskilda bestämmelser för vissa slag av tillgångar.

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 10 och 11 §§.

*I inkomstlagen näringsverksamhet tillämpas bestämmelsen i inkomstlagen kapital om kapitalvinst på andel i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i 42 kap. 22 a §.*

## **39 kap.**

### **8 b §**

*Vid beräkning av nettotoinkomsten respektive överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen i 39 a kap. 5 respektive 13 § och vid tillämpning av 6 § 2 gäller följande om*

- den utländska juridiska personen enligt 20 a kap. 9 § har ansetts ha en säkerhetsreserv vid beskattningsinträdet, och
- säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång är lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

*Om säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång är högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska bara den del av minskningen som utgör skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet tas upp.*

*Om säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång är lika med eller lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska minskningen inte tas upp.*

#### *8 c §*

*Vid beräkning av nettotinkomsten respektive överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen i 39 a kap. 5 respektive 13 § och vid tillämpning av 6 § 7 gäller följande om*

*– den utländska juridiska personen enligt 20 a kap. 9 § har ansetts ha en säkerhetsreserv vid beskattningsinträdet, och*

*– säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång är lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.*

*Om säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång är högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska bara den del av ökningen som utgör skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet dras av.*

*Om säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång är lika med eller lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska ökningen inte tas upp.*

#### *8 d §*

*En delägare som har varit skattskyldig för lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk*



person som motsvarar ett skadeförsäkringsföretag ska, om sådan skattskyldighet upphör, ta upp sin andel av säkerhetsreserven. Andelen ska tas upp det beskattningsår då skattskyldigheten upphör. Med säkerhetsreserven avses här säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör.

Om den utländska juridiska personen har ansetts ha en säkerhetsreserv enligt 20 a kap. 9 § vid beskattningsinträde, ska delägaren i stället ta upp sin andel av skillnaden mellan säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

Om skattskyldigheten upphör på grund av att det uppkommer ett underskott, ska delägaren ta upp sin andel av säkerhetsreserven enligt första stycket eller sin andel av skillnaden enligt andra stycket bara till den del andelen överstiger delägarens andel av underskottet. Om skattskyldigheten inträder igen det följande beskattningsåret ska, om den skattskyldige begär det, delägarens andel av säkerhetsreserven eller skillnaden helt eller delvis inte tas upp.

Vid tillämpningen av denna paragraf ska delägarens andel motsvara delägarens andel av kapitalet i den utländska juridiska personen beräknad vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör. Vid sådana innehav som avses i 39 a kap. 4 § beräknas delägarens andel även enligt den bestämmelsens första strecksats.

### 39 a kap.

#### 3 §

Två personer ska vid tillämpning av detta kapitel, om inte annat anges, anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,

2. personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i den andra personen,

3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 procent av den fysiska personen, eller

4. personerna är närstående.

Vid bedömning av om personerna står under i huvudsak gemensam ledning ska närstående personer anses utöva ett gemensamt inflytande.

Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person enligt första stycket 3, ska även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under till minst 25 procent gemensam ledning,

2. personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i den andra personen,

3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 25 procent av den fysiska personen, eller

4. personerna är närstående.

#### 5 §

Nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av denna inkomst utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. En skattskyldig som har andelar i en sådan person ska anses som delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.

Första stycket gäller bara om nettoinkomsten i den utländska juridiska personen är positiv.

I nettoinkomsten ska inte räknas in inkomster som beskattas i Sverige med stöd av andra bestämmelser i denna lag än bestämmelserna i detta kapitel.

*Vid beräkning av om nettoinkomsten är lågbeskattad ska det bortses från utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska personen och som har tillgodoförts delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemma-hörande.*

### 13 §<sup>3</sup>

En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig för en så stor andel av överskottet av dessa beräknat med tillämpning av 10–12 §§ som svarar mot delägarrens enligt 2 och 4 §§ beräknade andel av kapitalet i personen. Till den del överskottet tas upp till beskattning av en begränsat skattskyldig delägare ska det inte tas upp av en obegränsat skattskyldig delägare.

En delägare får vid beräkning av sin andel av överskottet bara dra av sådant underskott som dragits av vid beräkningen av beskattningsårets nettoinkomst hos den utländska juridiska personen enligt 6 §. Om periodiseringsfonder helt eller delvis inte återförts på grund av bestämmelserna i 30 kap. 10 a § ska underskottet minskas med motsvarande belopp.

En delägare får vid beräkning av sin andel av överskottet bara dra av sådant underskott som dragits av vid beräkningen av beskattningsårets nettoinkomst hos den utländska juridiska personen enligt 6 §. Om periodiseringsfonder helt eller delvis inte återförts på grund av bestämmelserna i 30 kap. 10 a § ska underskottet minskas med motsvarande belopp. *Om säkerhetsreserv helt eller delvis inte har tagits upp på grund av bestämmelserna i 39 kap. 8 d § tredje stycket ska underskottet minskas med motsvarande belopp.*

Överskottet i en utländsk juridisk person ska tas upp det beskattningsår som går ut samtidigt som den utländska juridiska personens beskattningsår. Om den utländska juridiska personen och delägaren inte har samma beskattningsår, ska överskottet i stället tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter den utländska juridiska personens beskattningsår.

### 14 §

När det gäller utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster och delägare i sådana personer finns även särskilda bestämmelser om

- att utländsk allmän skatt inte får dras av i 16 kap. 19 §,
- förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning i 18 kap. 14 §,
  - *tillgångar, förpliktelser och säkerhetsreserv vid beskattningsinträde i 20 a kap.,*
- undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 13 §, *och*
- periodiseringsfonder i 30 kap. 2 och 10 a §§.

- undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 13 §,
- periodiseringsfonder i 30 kap. 2 och 10 a §§, *och*
- *säkerhetsreserv i 39 kap. 8 b–8 d §§.*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2011:1256.

## 42 kap.

Utdelning från vissa utländska  
juridiska personer

Utdelning och kapitalvinst från  
vissa utländska juridiska personer

### 22 §

Utdelning från i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster ska inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 §.

*Vid tillämpning av första stycket ska dock inte beaktas inkomst som delägaren har tagit upp enligt 39 a kap. 13 § och som redan har beaktats enligt första stycket eller 22 a §.*

### 22 a §

*Kapitalvinst på andel i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster ska inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 39 a kap. 13 §.*

*Vid tillämpning av första stycket ska dock inte beaktas inkomst som delägaren har tagit upp enligt 39 a kap. 13 § och som redan har beaktats enligt första stycket eller 22 §.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
  2. Lagen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.
  3. De nya bestämmelserna i 42 kap. 22 och 22 a §§ ska dock tillämpas på utdelning från utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster och avyttring av andel i sådana juridiska personer som sker efter den 31 december 2018.

## Nuvarande lydelse

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

**1. Afrika, med undantag av**

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

**2. Amerika, men bara vad avser**

- Amerikas förenta stater,
  - Argentina,
  - Barbados,
  - Belize, med undantag av inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
  - Bolivia,
  - Brasilien,
  - Chile,
  - Colombia,
  - Costa Rica, med undantag av inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån,
  - Cuba,
  - Dominikanska Republiken,
  - El Salvador,
  - Ecuador,
  - Falklandsöarna,
  - Franska Guyana,
  - Guatemala,
  - Guyana,
  - Haiti,
  - Honduras,
  - Jamaica,
  - Kanada, med undantag av inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
  - Mexiko,
  - Nicaragua,
  - Panama, med undantag av inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån,
  - Paraguay,
  - Peru,
  - Saint Pierre och Miquelon,
  - Surinam,
  - Trinidad och Tobago,
  - Uruguay, och
  - Venezuela,
- 3. Asien, med undantag av**
- Bahrain,
  - Brunei Darussalam, vad avser inkomst som inte beskattas med

den normala inkomstskatten där,  
 – Cypern, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,  
 – Förenade arabemiraten,  
 – Hong Kong SAR, vad avser inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån,  
 – Libanon, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,  
 – Macao SAR,  
 – Maldiverna,  
 – Singapore, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,  
 – Thailand, vad avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, och  
 – Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

**4. Europa, med undantag av**

– Andorra,  
 – Belgien, vad avser inkomst från centres de coordination/coördinatiecentra och finansiella inkomster från verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats,  
 – Brittiska kanalöarna,  
 – Bulgarien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,  
 – Estland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,  
 – Gibraltar,  
 – Irland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,  
 – Isle of Man,  
 – Liechtenstein,  
 – Luxemburg, vad avser inkomst från försäkringsverksamhet som anges i 39 a kap. 7 § andra stycket 2,  
 – Monaco,  
 – Montenegro, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,  
 – Nederländerna, vad avser inkomst från finansiell verksamhet som anges i 39 a kap. 7 § andra stycket 1 om avsättning kan göras till en särskild riskreserv,

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

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

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

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

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

– Australien, med undantag av inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Hawaii, och

– Nya Zeeland.

*Föreslagen lydelse*

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

**1. Afrika**, med undantag av

– Djibouti, Seychellerna och Sankta Helena,

– Ceuta, Egypten, Gabon, Gambia, Ghana, Kap Verde, Komorerna, Kongo (Kongo-Brazzaville), Rep., Liberia, Libyen, Madagaskar, Madeira, Marocko, Mauritius, Mayotte, Melilla, Réunion, Rwanda, Sao Tomé och Príncipe, Senegal, Tanzania och Tunisien, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, samt

– Kenya och Namibia, vad avser dels av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels av inkomst som inte beskattas där pga. att inkomsten inte anses härröra därifrån.

**2. Amerika**, men bara vad avser

– Amerikas förenta stater, Colombia, Dominikanska Republiken, Ecuador, Haiti, Honduras, Kanada, Kuba, Mexiko och Venezuela,

– Argentina, Barbados, Chile, Franska Guyana, Guyana, Jamaica, Peru, Surinam, Trinidad och Tobago och Uruguay, samtliga med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Paraguay, med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,

– Brasilien, med undantag av inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt

– Belize, Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Nicaragua och Panama, samtliga med undantag dels av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels av inkomst som inte beskattas där pga. att inkomsten inte anses härröra därifrån.

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

– Bahrain, Förenade Arabemiraten och Maldiverna,

– Armenien, Azerbajdzjan, Filippinerna, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Jordanien, Kazakstan, Kina, Libanon, Macao SAR, Nordkorea, Ryssland, Sydkorea, Tadzjikistan och Thailand, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Georgien, Kirgizistan, Mongoliet, Oman, Turkmenistan och Uzbekistan, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,

– Cypern och Turkiet, vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och likande avdrag,

– Brunei Darussalam, Hongkong SAR, Kuwait, Malaysia, Qatar, Singapore och Syrien, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som inte beskattas där pga. att inkomsten inte anses härröra därifrån,

– Pakistan, vad avser inkomst från annan finansiell verksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, samt

– Julön och Kokosöarna, vad avser inkomst från bankverksamhet, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där.

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

– Brittiska Kanalöarna, Isle of Man, Malta och Monaco,

– Azerbajdzjan, Frankrike, Grekland, Irland, Kazakstan, Kroatien, Litauen, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Rumänien, Ryssland, San Marino, Slovakien, Spanien, Tjeckien, Ukraina, Vitryssland och Österrike, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

– Andorra, Bosnien Hercegovina, Bulgarien, Estland, Gibraltar, Georgien, Kosovo, Lettland, Makedonien, Moldavien, Montenegro,



*Schweiz och Ungern, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,*

*– Belgien, Italien, Liechtenstein, Portugal och Turkiet, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstkatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och likande avdrag, samt*

*– Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och Slovenien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, som inte beskattas med den normala inkomstkatten där.*

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

*– Hawaii, Nya Zeeland och Papua Nya Guinea, samt*

*– Australien, med undantag av inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstkatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.*

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ha följande lydelse.

### 4 kap.

#### 1 §<sup>1</sup>

Delägare i en utländsk juridisk person som ska ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av de utländska skatter på dessa inkomster som har betalats av den utländska juridiska personen få nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt detta kapitel.

Delägare i en utländsk juridisk person som ska ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av de utländska skatter på dessa inkomster som har betalats av den utländska juridiska personen få nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt detta kapitel. *Rätt till avräkning enligt detta kapitel gäller inte för utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska personen och som har tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
  2. Lagen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2008:1350.

## 3 Bakgrund

### 3.1 OECD:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering

#### 3.1.1 Allmänt om arbetet

Våren 2013 påbörjade OECD med understöd av G20 ett projekt för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster ("Base Erosion and Profit Shifting Project", BEPS). I oktober 2015 publicerades 13 rapporter (avseende 15 åtgärdsområden) och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör det s.k. BEPS-paketet. Såväl OECD- som G20-länderna har godkänt BEPS-paketet. I januari 2016 enades OECD:s skattekommitté om ett inkluderande ramverk för genomförande och övervakning av åtgärderna enligt BEPS-paketet. Ramverket godkändes sedan av G20-länderna i februari 2016.

OECD (2015) uppskattar att aggressiv internationell skatteplanering leder till intäktsförluster på omkring 4–10 procent av de globala bolagsskatteintäkterna och till tydliga skillnader i de effektiva bolagsskattesatser som multinationella och inhemska företag betalar på vinster upparbetade i ett och samma land.<sup>1</sup> Skillnaden beräknas enligt OECD vara mellan 4 och 8,5 procentenheter.

Ett skäl till BEPS-paketet är att det är svårt för ett enskilt land att på egen hand motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, eftersom den del av bolagsskattebasen som utgörs av multinationella företag kan anses vara mycket rörlig. Det betyder att om ett land unilateralt inför vissa åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, är det ofta möjligt för multinationella företag att kringgå dessa. Unilaterala åtgärder kan dessutom skada ett lands konkurrenskraft när det gäller att attrahera investeringar. Vidare kan regler som ett enskilt land antar för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster i stället leda till internationell dubbelbeskattning. OECD anser mot bakgrund av detta att det är nödvändigt att regler som ska motverka skattebaserosion och flyttning av vinster tas fram av länder gemensamt.

BEPS-paketet innehåller åtgärder för ett koordinerat internationellt tillvägagångssätt för att reformera företagsbeskattningen utifrån ett internationellt perspektiv. Av åtgärderna följer rekommendationer och medlemsländerna i OECD har gemensamt tagit fram detaljerade kommentarer till dessa.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris.

<sup>2</sup> En sammanställning av OECD:s arbete mot aggressiv internationell skatteplanering finns i OECD/G20 (2015) Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement 2015 Final Reports.

### 3.1.2 Åtgärder mot skatteplanering med CFC-bolag

En av åtgärderna i ovan nämnda BEPS-paket gäller utformningen av effektiva CFC-regler. Rekommendationer på detta område lämnas i OECD:s rapport den 5 oktober 2015 "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: 2015 Final Report" (OECD:s BEPS-rekommendationer åtgärd 3). Rekommendationerna är icke-bindande s.k. best practice-rekommendationer. Rekommendationerna är utformade som flexibla element så att länder som väljer att implementera dem ska få regler som på ett effektivt sätt förhindrar att skattskyldiga överför inkomst till utländska dotterbolag. Följande element ingår.

- Rekommendationen att en CFC-definition som omfattar utländska bolag som kontrolleras av ägare i ägarjurisdiktionen används. Detta element innehåller också rekommendationer om vilken grad av kontroll som ska krävas och om andra subjekt än bolag ("non-corporate entities") bör omfattas.
- Rekommendationen att CFC-regler endast tillämpas på CFC-bolag som är föremål för en effektiv skatt som är väsentligt lägre än den som gäller i ägarjurisdiktionen.
- Rekommendationen att CFC-inkomst definieras. För detta ändamål finns en icke uttömmande lista över synsätt eller kombinationer av synsätt som kan användas för en sådan definition.
- Rekommendationer att ägarjurisdiktionens regler används för att beräkna den inkomst som ska CFC-beskattas hos ägare samt att förluster endast ska kunna kvittas mot inkomster i samma CFC-bolag eller andra CFC-bolag i samma jurisdiktion.
- Rekommendationer om att CFC-beskattnings ska avse delägare med visst minsta innehav och att beskattning ska ske i proportion till ägande.
- Rekommendationer om undvikande av dubbelbeskattnings.

### 3.2 EU:s arbete med att påverka skattebaserosion och flyttning av vinster

Vid Ekofin-rådets möte den 8 december 2015 antogs rådsslutsatser om OECD:s BEPS-arbete i EU. I rådsslutsatserna understryks bl.a. behovet av gemensamma lösningar på EU-nivå samt en effektiv och snabb koordinerad implementering av BEPS-åtgärderna av medlemsstaterna. Den 28 januari 2016 presenterade kommissionen ett förslag till direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Direktivet innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds punkter mot BEPS, däribland åtgärd 3 om effektiva CFC-regler. Direktivet innebär också en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebas (artikel 3). Direktivet antogs av rådet den 12 juli 2016. Direktivet innehåller bl.a. CFC-regler (artikel 7 och 8) som i huvudsak ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 3).

I direktivets recit 12 sägs bl.a. att CFC-reglerna i direktivets artikel 7 och 8 får till följd att inkomster från ett lågbeskattat kontrollerat dotterbolag omfördelas till dess moderbolag och moderbolaget blir skattskyldigt för inkomsten i den stat där det är skattemässigt hemmahörande. Vidare sägs att CFC-regler kan, beroende på de politiska prioriteringarna i nämnda stat, vara inriktade på hela det lågt beskattade dotterbolaget, specifika inkomst kategorier eller begränsade till inkomster som artificiellt har avletts till dotterbolaget. Direktivets CFC-regler beskrivs i detalj i avsnitt 4.

### 3.3 Gällande CFC-regler

CFC-reglerna finns i 39 a kap. IL. Reglerna tillkom som en konsekvens av införandet av nya regler om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar (SFS 2003:224). De nuvarande reglerna trädde i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:1086, prop. 2003/04:10, bet. 2003/04:SkU6) och har därefter ändrats genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 2008 (SFS 2007:1419, prop. 2007/08:16, bet. 2007/08:SkU10).

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

CFC-reglerna innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen. Beskattning kan således ske oavsett om beloppet tas ut ur den utländska juridiska personen eller inte.

Med delägare i en utländsk juridisk person avses en skattskyldig fysisk eller juridisk person som – ensam eller tillsammans med personer i intressegemenskap – direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av delägarrens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL). Alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande omfattas. Nivån för intressegemenskap är i huvudsak minst 50 procent. Reglerna omfattar obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige (39 a kap. 2 § andra stycket IL). Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav (39 a kap. 2 § tredje stycket IL).

Även indirekta innehav genom utländska juridiska personer kan bli CFC-beskattade. Vid ett indirekt innehav eller ett innehav genom ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person finns regler i 39 a kap. 4 § IL om hur andelsinnehavet ska beräknas. Vid

sådana innehav i en utländsk juridisk person utgör ägarandelen produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan.

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

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

EU-domstolens dom år 2006 i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) föranledde en ny kompletteringsregel i 39 a kap. 7 a § IL. Regeln trädde i kraft den 1 januari 2008 (SFS 2007:1419, prop. 2007/08:16, bet. 2007/08:SkU10). Enligt regeln ska inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) inte anses lågbeskattad om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs (39 a kap. 7 a § IL). Frågan om en sådan etablering föreligger ska avgöras mot bakgrund av en prövning av de i det enskilda fallet relevanta omständigheterna. Omständigheter som särskilt ska beaktas vid denna prövning är om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet, om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten och om denna personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.

Inkomster hos en utländsk juridisk person som härrör från internationell rederiverksamhet undantas under vissa förutsättningar från reglernas tillämpning.

Lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person (CFC-bolaget) ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1–2 §§ och 12 § IL samt 39 a kap. 13 § IL). Nettoinkomsten ska beräknas som om personen hade varit ett svenskt aktiebolag med tillämpning av reglerna i inkomstskattelagen (39 a kap. 10 § IL).

## 4 Genomförande av CFC-reglerna i direktivet mot skatteundandraganden

### 4.1 Artikel 7.1 Definition av CFC-bolag

**Bedömning:** De krav som följer av artikel 7.1 bedöms vara uppfyllda i gällande rätt.

Definitionen av CFC enligt direktivet mot skatteundandraganden följer av artikel 7.1. Där framgår att en skattskyldigs medlemsstat ska behandla *subjekt* – och fasta driftställen vars vinster är befriade från eller undantagna från skatt i den stat där den skattskyldige är hemmahörande – som CFC-bolag om vissa ytterligare villkor är uppfyllda. Vad som avses med uttrycket *subjekt* är inte definierat i direktivet. I den engelska språkversionen av direktivet används uttrycket *entity*. I uttrycket bedöms i vart fall ligga ett krav på viss självständighet. Enligt 39 a kap. IL beskattas i vissa fall delägare i en utländsk juridisk person. Med utländsk juridisk person avses enligt 6 kap. 8 § IL en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Genom att 39 a kap. IL gäller innehav i en utländsk juridisk person och då begreppet definierats enligt ovan bedöms direktivets krav på CFC-beskattning av *subjekt* redan uppfyllt i svensk rätt.

I recit 12 anges att det är önskvärt att hantera situationer både i tredjeländer och i unionen samt att undantag bör göras för att iakttä de grundläggande friheterna. Gällande svenska regler avser utländska juridiska personer såväl inom EU som i tredje land. Svensk rätt uppfyller härigenom vad som sägs i recit 12. Vad gäller uttalandet i recit 12 om iakttagande av de grundläggande friheterna hänvisas till avsnitt 4.4.3.

När det gäller inkomst från fast driftställe sägs i direktivets recit 12 att CFC-regler ska utsträckas till sådan inkomst om denna inte beskattas eller är skattebefriad i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande. Om däremot inkomst från fast driftställe enligt nationella regler nekas skattebefrielse genom att det fasta driftstället behandlas som om det vore ett CFC-bolag saknas enligt recit 12 anledning att CFC-beskatta inkomsten. Den fråga som avses här ska skiljas från beskattning enligt den s.k. filial-regeln i gällande svenska CFC-regler (39 a kap. 9 § IL), vilken behandlas i avsnitt 4.3. Inkomstskattelagens regler om beskattning av fasta driftställen i utlandet innebär att en obegränsat skattskyldig juridisk person enligt 6 kap. 4 § IL är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, s.k. worldwide taxation. Svensk rätt uppfyller därför i denna del åtagandena i direktivet utan ytterligare lagändringar.

## 4.2 Artikel 7.1 a Skattskyldig enligt CFC-reglerna

**Förslag:** Definitionen av intressegemenskap i 39 a kap. 3 § IL ändras dels så att rekvisitet ”under i huvudsak gemensam ledning” i punkt 1 i stället lyder ”under till minst 25 procent gemensam ledning”, dels så att det i punkterna 2 och 3 krävs minst 25 procent innehav eller kontroll i stället för nuvarande minst 50 procent innehav eller kontroll.

**Bedömning:** Kravet i artikel 7.1 a gällande vilka skattskyldiga som ska kunna bli föremål för CFC-beskattningsbedömning bedöms vara uppfyllt i gällande rätt. Direktivets tillämpningsområde enligt artikel 1 på fasta driftställen bedöms ha täckning i gällande regler.

Direktivet omfattar enligt artikel 1 samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattningsregler i en eller flera medlemsstater. Dessutom omfattas fasta driftställen i en medlemsstat, vilka tillhör subjekt skattemässigt hemmahörande i tredje land. Gällande CFC-regler i 39 a kap. IL omfattar enligt 6 kap. 2 § IL jfr m. 39 a kap. 2 § IL delägare som är juridiska personer. Såväl svenska som utländska juridiska personer omfattas av tillämpningsområdet (6 kap. 2–4 §§ samt 7 § och 11 § 1 IL). Gällande svenska CFC-regler omfattar därutöver delägare som är fysiska personer. När det gäller begränsat skattskyldiga sägs i 39 a kap. 2 § andra stycket IL att sådan skattskyldig ska anses som delägare bara om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige. Regleringen i 2 § andra stycket är i linje med internationellt skatterättsliga principer. I likhet med flera andra frågor om tekniska detaljer i utformningen av CFC-regler, lämnas denna fråga oreglerad i direktivet (I avsnitt 4.14 behandlas vissa andra frågor som inte regleras i direktivet.). I recit 3 sägs att direktivets regler bör begränsas till allmänna bestämmelser, medan genomförandet bör överlåtas till medlemsstaterna som är bättre lämpade att utforma de specifika delarna i dessa regler på ett sätt som bäst passar deras bolagsskattesystem. Detta uppnås genom att en minsta skyddsnivå skapas. Under förhandlingarna upplystes att CFC-reglernas närmare tillämpning på fasta driftställen är en fråga som kan lösas av de enskilda medlemsstaterna. Direktivet bedöms därför inte ha någon inverkan på bestämmelsen i 39 a kap. 2 § andra stycket IL och denna kan därför kvarstå oförändrad. Direktivets i artikel 1 bedöms mot bakgrund av detta i sin helhet ha täckning i gällande regler utan ytterligare lagändringar.

I artikel 7.1 a finns bestämmelser om vilken grad av kontroll som ska utlösa CFC-beskattningsregler (ett s.k. innehavskrav). Kontroll föreligger enligt punkt 1 a vid direkt eller indirekt innehav av mer än 50 procent av röstetal eller kapital i ett subjekt eller rätt att motta mer än 50 procent av ett subjekts vinst. I direktivets recit 12 tillåts lägre innehavskrav i syfte att säkerställa högre skyddsnivå.

Gällande svenska regler innebär att en skattskyldig anses som delägare i en utländsk juridisk person om, vid utgången av delägarrens beskattningsår, andelar med tillsammans minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, innehas eller kontrolleras av delägaren eller av delägaren och personer i intressegemenskap med delägaren (39 a kap. 2 § första stycket IL).



Till att börja med kan konstateras att direktivets rekvisit rörande direkt eller indirekt innehav av över 50 procent av röster eller kapital är uppfyllt genom rekvisiten direkt eller indirekt innehav (eller kontroll) av minst 25 procent av röster eller kapital i 39 a kap. 2 § IL. Som nämnts ovan tillåter direktivets recit 12 ett lägre innehavskrav än 50 procent i syfte att säkerställa en högre skyddsnivå. Det kan dock noteras att direktivets rekvisit ”innehar en direkt eller indirekt andel” har en vidare omfattning än motsvarande reglering i 39 a kap. 2 § IL, vilken enbart avser indirekt innehav genom andra *utländska* juridiska personer. Indirekt innehav genom svenska juridiska personer omfattas därför inte enligt gällande regler. Denna skillnad bedöms sakna betydelse i praktiken då innehav hos en mellanliggande svensk juridisk person kommer att kunna träffas av CFC-beskattnings hos denna person antingen genom att den juridiska personen själv når upp till minst 25 procent innehav eller kontroll eller når upp till denna nivå tillsammans med personer i intressegemenskap, vilket enligt 39 a kap. 3 § IL även kan inkludera dess ägare. Vidare kan ifrågasättas om avsikten med bestämmelsen i artikel 7.1 är att omfatta indirekt innehav genom inhemska bolag. En sådan tolkning skulle innebära att en stat ska CFC-beskatta flera olika inhemska bolag i en ägarstruktur för dessas direkta respektive indirekta innehav i ett och samma CFC-bolag. En sådan lösning är inte motiverad. Trots att gällande regler inte omfattar indirekt innehav genom svenska juridiska personer bedöms därför de krav som ställs i direktivet i denna del uppfylla på ett sådant sätt att ytterligare lagändringar inte är nödvändiga.

I 39 a kap. 4 § IL finns bestämmelser om hur storleken på indirekt innehav resp. innehav genom ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beräknas. Detta är en fråga som, i likhet med flera andra frågor rörande tekniska detaljer i utformningen av CFC-regler, lämnas oreglerad i direktivets CFC-regler (I avsnitt 4.14 behandlas vissa andra frågor som inte regleras i direktivet.). Direktivet bör enligt recit 3 begränsas till allmänna bestämmelser, medan genomförandet bör överlåtas till medlemsstaterna som är bättre lämpade att utforma de specifika delarna i dessa regler på ett sätt som bäst passar deras bolagsskattesystem. Vidare sägs att detta uppnås genom att en minsta skyddsnivå skapas. Under förhandlingarna upplystes att frågan ovan kan lösas av medlemsstaterna. Direktivet bedöms mot bakgrund av detta inte utgöra ett hinder mot bestämmelsen i 39 a kap. 4 § IL och denna kan därför kvarstå oförändrad.

Direktivets rekvisit ”rätt att motta mer än 50 procent av subjektets vinst” avser s.k. ekonomisk kontroll. Ett ekonomisk kontrolltest tar sikte på om en person kan kontrollera ett bolag genom att ha rätt till det underliggande värdet i bolaget trots att personen inte innehar en majoritet av andelarna i bolaget.<sup>3</sup> Vid sidan av CFC-beskattnings till följd av *innehav* av minst 25 procent röster eller kapital i en utländsk juridisk person kan en skattskyldig enligt 39 a kap. 2 § första stycket IL anses som delägare i en utländsk juridisk person vid minst 25 procent *kontroll*

<sup>3</sup> Jfr OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules Action 3: 2015 Final Report, s. 24.

av denna. Vid utformningen av de svenska CFC-reglerna gavs ägarrekvisitet avsiktligt en mycket bred räckvidd genom användningen av rekvisitet "kontroll", jfr prop. 2003/04:10, s. 54 f. Gällande svenska regler bedöms därför kunna omfatta direktivets villkor om rätt att motta mer än 50 procent av subjektets vinst och direktivet kan därmed i denna del anses ha täckning i gällande regler utan ytterligare lagändringar.

Bedömningen av om ägarrekvisitet i artikel 7.1 a är uppfyllt ska även omfatta rekvisitet avseende ägande "tillsammans med [...] närstående företag". Uttrycket "närstående företag" finns definierat i artikel 2.4. Med närstående företag avses:

a) ett subjekt i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att motta 25 procent eller mer av vinsterna i det subjektet,

b) en fysisk person eller ett subjekt som direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer [i en skattskyldig]<sup>4</sup> eller har rätt att motta 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinster.

Vidare ska, om en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer i en skattskyldig och ett eller fler subjekt, alla berörda subjekt, den skattskyldige inräknad, betraktas som närstående företag.

Motsvarigheten till direktivets begrepp "närstående företag" finns i den definition av "personer i intressegemenskap" i 39 a kap. 3 § IL som gäller vid prövningen av om minst 25 procent innehav eller kontroll föreligger. Enligt denna definition anses två personer vara i intressegemenskap med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
2. personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i den andra personen,
3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 procent av den fysiska personen, eller
4. personerna är närstående.

Vid bedömning av om personerna står under i huvudsak gemensam ledning ska närstående personer anses utöva ett gemensamt inflytande. Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person enligt punkt 3 ovan, ska även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

<sup>4</sup> I den svenska versionen av direktivet saknas orden "i en skattskyldig", medan det i den engelska versionen sägs "(4) 'associated enterprise' means: (a) [...] (b) an individual or entity which holds directly or indirectly a participation in terms of voting rights or capital ownership *in a taxpayer* of 25 percent or more or is entitled to receive 25 percent or more of the profits of the taxpayer." Utan orden "i en skattskyldig" går definitionen i den svenska versionen inte att förstå och det får därför förutsättas att orden ingår även i den svenska versionen.

Syftet med rekvisitet ”närstående företag” i artikel 7.1 är att förhindra kringgående av innehavskravet ”mer än 50 procent” genom att ägande delas upp mellan olika personer. På motsvarande sätt avser rekvisitet ”personer i intressegemenskap med delägaren” i 39 a kap. 2 § IL att förhindra kringgående av innehavskravet ”minst 25 procent innehav eller kontroll”. ”Personer i intressegemenskap” finns definierat i 39 a kap. 3 § IL och innebär i huvudsak ett femtioprocentkrav.

Innehavskravet ”minst 25 procent” i gällande svenska regler tillsammans med direktivets låga tjugofemprocentkrav för ”närstående företag” resulterar för svensk del i en skärpning av innehavskravet eftersom intressegemenskap kommer att föreligga i flera situationer än enligt nuvarande regler. Den sammantagna effekten av dessa krav är att mer utspädda ägarkonstellationer kan föranleda CFC-beskattniing. I vilken utsträckning sådana konstellationer också förekommer i praktiken är mera svårbedömt. Direktivets definition av ”närstående företag” tillsammans med innehavskravet 25 procent i de svenska CFC-reglerna ger upphov till en skevhet jämfört med vad som gäller enligt direktivet vars innehavskrav är 50 procent. En anpassning av definitionen av personer i intressegemenskap kan därför sägas gå utöver avsikten i direktivet att förhindra kringgående av det 50-procentiga innehavskravet. Det kan därför ifrågasättas om en sänkning av närståendekravet till direktivets 25 procent är nödvändig för att reglerna ska leva upp till direktivets krav. T.ex. skulle innehavskravet 25 procent i de svenska reglerna kunna vägas mot direktivets innehavskrav 50 procent varvid det lägre svenska innehavskravet kan sägas kompensera direktivets lägre närståendekrav. Det är dock osäkert om gällande regler avseende personer i intressegemenskap säkerställer att direktivets krav är uppfyllt för alla tänkbara ägarkonstellationer. Det kan finnas fall med ett flertal ägare som var och en äger mindre än 25 procent och vars intressegemenskap uppgår till minst 25 procent men mindre än 50 procent. En sådan ägarkonstellation träffas inte av nuvarande regler och en anpassning till direktivet framstår därför som nödvändig. För att säkerställa att de svenska reglerna helt lever upp till direktivets krav, föreslås därför gränsen för personer i intressegemenskap sänkas.

Anpassningen till direktivet kan göras på olika sätt. Nuvarande definition kan helt ersättas med direktivets definition. En annan möjlighet är att begränsa ändringen till de utvidgningar som är nödvändiga för att de situationer som följer av direktivets definition ska omfattas. Vad gäller nuvarande definition av personer i intressegemenskap bör utgångspunkten vara att de överväganden som gjordes i samband med att reglerna infördes fortfarande äger giltighet. Nuvarande definition är vidare än direktivets definition genom regleringen i 39 a kap. 3 § 4 IL enligt vilken även närstående personer anses vara i intressegemenskap. Med närstående avses vissa uppräknade fysiska personer och vissa dödsbon (uttrycket ”närstående” definieras i 2 kap. 22 § IL). Enligt 39 a kap. 3 § andra stycket IL ska dessutom närstående personer anses utöva gemensamt inflytande vid tillämpning av rekvisitet ”under i huvudsak gemensam ledning” i 39 a kap. 3 § 1 IL. Att helt ersätta nuvarande definition med direktivets definition skulle innebära en begränsning i dessa delar och bedöms därför inte vara lämpligt. Det är heller inte nödvändigt eftersom direktivets artikel 3

tillåter strängare regler. I stället föreslås en lösning som bibehåller nuvarande definition och justerar den i de delar som krävs för att direktivets ”närstående företag” ska omfattas.

En fråga i detta sammanhang är om det – på grund av att gränsen för personer i intressegemenskap sänks – finns skäl att höja innehavskravet i 39 a kap. 2 § IL till direktivets 50 procent för att CFC-beskattnings ska utlösas vid samma höga ägarnivå som enligt direktivet. Innehavskravet i gällande regler får dock anses väl avvägt och det bedöms inte finnas skäl att höja nivån från dagens 25 procent. Dessutom är en höjning knappast aktuell i fråga om delägare som är fysiska personer (vilka inte omfattas av direktivet på grund av avgränsningen i artikel 1 till skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattnings) vilket skulle innebära olika innehavskrav beroende på om delägaren är fysisk eller juridisk person. En sådan lösning skulle komplicera regelverket på ett sätt som inte är önskvärt.

Med hänsyn till att samtliga medlemsstater ska införa direktivets CFC-regler finns anledning att kommentera frågan om en jämn spelplan i förhållande till andra medlemsstater bör eftersträvas. En önskan om en jämn spelplan skulle kunna tala för en höjning av innehavskravet. Mot bakgrund av den flexibilitet som finns i direktivets CFC-regler skulle emellertid en höjning till 50 procent ändå inte komma att innebära en jämn spelplan. Bl.a. har medlemsstaterna möjlighet att definiera CFC-inkomst enligt två sinsemellan olika modeller (se avsnitt 4.4 nedan), att göra undantag för s.k. verklig etablering för CFC-bolag utanför EES och att gå längre än den miniminivå som direktivet innehåller. Medlemsstaternas exakta utformning av nationella CFC-regler kan därför väntas skilja sig åt i flera avseenden. Gällande regler bör därför endast ändras i fråga om definitionen av intressegemenskap i 39 a kap. 3 § IL och inte i fråga om den minsta nivå på innehav eller kontroll som följer av 39 a kap. 2 § IL.

Som nämns ovan definieras närstående företag i artikel 2.4 som

a) ett subjekt i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att motta 25 procent eller mer av vinsterna i det subjektet,

b) en fysisk person eller ett subjekt som direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer [i en skattskyldig] eller har rätt att motta 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinster.

Vidare ska, om en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer i en skattskyldig och ett eller fler subjekt, alla berörda subjekt, den skattskyldige inräknad, betraktas som närstående företag.

Enligt 39 a kap. 3 § IL är två personer är i intressegemenskap om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
2. personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i den andra personen,
3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 procent av den fysiska personen, eller

#### 4. personerna är närstående.

Vid bedömning av om personerna står under i huvudsak gemensam ledning ska närstående personer anses utöva ett gemensamt inflytande. Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person enligt punkt 3 ovan, ska även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

På grund av att direktivets definition ställer upp ett tjugofem-procentskrav medan 39 a kap. 3 § IL i huvudsak innehåller ett femtioprocentsskrav når inte 3 § upp till direktivets krav. I punkt 1 innebär rekvisitetet ”under i huvudsak gemensam ledning” ett femtioprocentsskrav. Även punkterna 2 och 3 innehåller femtioprocentsskrav. För att direktivet ska vara uppfyllt bedöms 3 § därför behöva ändras. I punkt 1–3 föreslås därför att intressegemenskap ska föreligga vid minst 25 procent. Genom de föreslagna ändringarna kommer de situationer som omfattas av artikel 2.4 att ha täckning i 3 §.

### 4.3 Artikel 7.1 b Lågskattekrav

**Bedömning:** Gällande regler om prövning av om inkomsten hos en utländsk juridisk person är lågbeskattad bedöms uppfylla åtagandena i direktivet utan ytterligare lagändringar.

Direktivets lågskattekrav i artikel 7.1 b innebär att den faktiska bolagsskatt som ett subjekt (eller ett fast driftställe) betalat på sin inkomst ska jämföras med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut på subjektet (eller det fasta driftstället) enligt tillämpligt bolagsskattesystem i den skattskyldiges medlemsstat. Eftersom CFC-beskattnings av fasta driftställen inte är aktuell för svenskt vidkommande bortses från dessa i det följande (frågan behandlas i avsnitt 4.1). Med uttrycket ”bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat” avses bolagsskatt beräknad enligt reglerna i den skattskyldiges medlemsstat. Ett subjekts fasta driftställe ska inte beaktas om det är befriat från eller undantaget från skatt i CFC-jurisdiktionen. Om den faktiska bolagsskatt som ett subjekt betalat på sin inkomst är lägre än skillnaden mellan den bolagsskatt som skulle ha tagits ut på subjektet enligt tillämpligt system för bolagsbeskattnings i den skattskyldiges medlemsstat och den faktiska bolagsskatt som subjektet betalat på sin inkomst – dvs. en lägre effektiv beskattning än 50 procent – ska subjektet behandlas som ett CFC-bolag. Ett högre lågskattekrav kan användas vid jämförelsen av den faktiska bolagsskatt som betalats med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat (recit 12).

Gällande svenska regler om vad som ska anses som lågbeskattade inkomster finns i 39 a kap. 5 § IL. Bestämmelsen innebär att man ser till den inkomstbeskattnings som en utländsk juridisk person i sin helhet underkastas. En nettoinkomst hos en utländsk juridisk person anses lågbeskattad om den inte beskattas alls eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande

verksamhet i Sverige. Enligt en kompletteringsregel i 39 a kap. 7 § IL ska inkomsten hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat eller annan jurisdiktion eller del därav som anges i en särskild lista i en bilaga till IL, bilaga 39 a, såvida inte inkomsten uttryckligen undantagits där (bilaga 39 a behandlas i avsnitt 4.4.1 och 4.4.2). Kompletteringsregeln och listan innebär att bolag i en stat som omfattas av kompletteringsregeln automatiskt undantas från CFC-reglerna; därav beteckningen ”vit” lista. Bolag i en stat som helt eller delvis inte omfattas av kompletteringsregeln omfattas i stället av 5 §. Ett fast driftställe vars resultat inte beskattas hos den utländska juridiska person som innehar driftstället ska enligt den s.k. filialregeln i 39 a kap. 9 § IL anses utgöra en egen utländsk juridisk person och vara hemmahörande i den stat där det fasta driftstället finns.

Vad gäller frågan om bestämmelsen i 5 § om lågbeskattad inkomst lever upp till direktivets krav kan konstateras att lågskattekravet 55 procent i gällande regler är strängare än direktivets lågskattekrav 50 procent. Gällande regler är i detta avseende därmed strängare än direktivets regler. Jämförelsen av effektiv beskattning av CFC-bolaget och den skatt som skulle ha utgått i Sverige avser enligt 39 a kap. IL inkomstbeskattningen av CFC-bolaget i dess helhet. Jämförelsen tar vidare sikte på CFC-bolagets inkomst beräknad enligt svenska regler. Undantag görs i fråga om filialinkomst som inte beskattas i CFC-jurisdiktionen. Sådan filial behandlas i stället som en egen utländsk juridisk person och är föremål för en separat lågskatteprövning (39 a kap. 9 § IL). I sistnämnda avseende skiljer sig gällande svenska regler från direktivet som endast anger att fasta driftställen som inte beskattas i CFC-jurisdiktionen inte ska beaktas. Den svenska regeln enligt vilken ett undantaget fast driftställe ska behandlas som en egen utländsk juridisk person är emellertid nödvändig för att regelverket ska vara komplett och kringgående förhindras. Att gällande regler går utöver direktivets reglering bedöms heller inte utgöra ett hinder mot den svenska regeln eftersom direktivet tillåter strängare regler (artikel 3). Gällande regler om prövning av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad bedöms därför i sin helhet uppfylla åtagandena i direktivet utan ytterligare lagändringar.

#### 4.4 Artikel 7.2 Definition av inkomst

**Förslag:** Bilaga 39 a till inkomstskattelagen ändras för att direktivets krav enligt artikel 7.2 a ska vara uppfyllda.

**Bedömning:** Kraven i artikel 7.2 bedöms vara uppfyllda i 39 a kap. IL.

Ett subjekt eller ett fast driftställe som utgör ett CFC-bolag enligt artikel 7.1 ska beskattas i den skattskyldiges medlemsstat enligt en av två alternativa modeller; en kategorimodell i artikel 7.2 a och en modell för artificiellt avledd inkomst i artikel 7.2 b. Mot bakgrund av att CFC-beskattning av fasta driftställen inte är aktuellt för svenskt vidkommande bortses från dessa i det följande (frågan behandlas i avsnitt 4.1).

#### **4.4.1 CFC-inkomst i form av vissa inkomstkategorier enligt artikel 7.2 a första stycket**

Enligt den kategorimodell som stadgas i artikel 7.2 a ska CFC-beskattning, oberoende av om CFC-bolagets inkomst delats ut, omfatta följande inkomstkategorier hos CFC-bolaget

- i) ränta eller annan inkomst som genereras av finansiella tillgångar,
- ii) royalty eller annan inkomst som genereras av immateriella rättigheter,
- iii) utdelning och inkomst från avyttring av aktier,
- iv) inkomst från finansiell leasing,
- v) inkomst från försäkrings- och bankverksamhet och annan finansiell verksamhet,
- vi) inkomst från faktureringsföretag som får försäljnings- och tjänsteintäkter från varor och tjänster som köpts från och sålts till närstående företag och som inte tillför något eller litet ekonomiskt mervärde.

Gällande regler i 39 a kap. IL innebär att CFC-beskattning enligt den s.k. huvudregeln följer en full inclusion-modell, dvs. all inkomst i ett CFC-bolag beskattas hos delägaren (39 a kap. 5 § IL). Direktivet innebär en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebasen (artikel 3), direktivet hindrar alltså inte beskattning på full inclusion-basis. De inkomster som anges i direktivets artikel 7.2 a omfattas därmed med automatik av 39 a kap. 5 § IL och svensk rätt uppfyller i denna del direktivets krav utan ytterligare lagändringar. Här ska dock nämnas det undantag som finns i 39 a kap. 8 § IL i fråga om inkomst som härrör från internationell rederiverksamhet, det s.k. rederiundantaget. Bestämmelsen utgör ett undantag från huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL, vilken omfattar all lågbeskattad inkomst (dvs. aktiv såväl som passiv) hos en utländsk juridisk person. Nettoinkomst hos en utländsk juridisk person som enligt 5 § är lågbeskattad ska inte anses lågbeskattad till den del den utländska juridiska personens inkomster härrör från internationell rederiverksamhet samt delägaren, eller annan juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och med vilken delägaren befinner sig i intressegemenskap, bedriver rederiverksamhet. De inkomster som avses i artikel 7.2 a är inkomster av passiv natur. Rederiundantaget i 39 a kap. 8 § IL bedöms därför inte som problematiskt i förhållande till direktivets regler och bedöms därmed kunna kvarstå oförändrat.

Även kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL med tillhörande bilaga 39 a ska stå i överensstämmelse med punkt 2 a. I recit 12 sägs att det bör vara godtagbart att medlemsstaterna när de införlivar CFC-reglerna i sin nationella rätt använder vita, grå eller svarta listor över tredjeländer som sammanställts på grundval av vissa kriterier som anges i direktivet och som kan omfatta bolagsskattesatsens nivå, eller använder vita listor över medlemsstater som sammanställts på den grunden. I recitens uttalande om listor finns därmed grund för regler som kompletteringsregeln med tillhörande bilaga 39 a. Listor får enligt reciten sammanställas på grundval av vissa kriterier som anges i direktivet och kan omfatta

bolagsskattesatsens nivå. Vid förhandlingarna framkom att risk för skattebaserosion och flyttning av vinster är ett sådant kriterium.

Enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § gäller att även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad ska inkomsten inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av de undantag som anges i bilagan. För att kompletteringsregeln ska vara tillämplig gäller att om Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart med den stat där den utländska juridiska personen hör hemma, så måste inkomsten omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Är detta villkor inte uppfyllt ska prövningen av om inkomsten är lågbeskattad göras enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL. Inkomst som inte ansetts böra kvalificera för förmåner i skatteavtalshänseende på grund av att den är lågbeskattad inkomst från särskild skattegynnad verksamhet omfattas alltså inte av kompletteringsregeln. Såvitt avser stater som undantas i bilaga 39 a uppkommer inget problem i förhållande till direktivets krav eftersom prövning enligt huvudregeln i 5 § ska ske för dessa stater och eventuell CFC-beskattningskommer att omfatta all inkomst i CFC-bolaget. I bilaga 39 a förekommer även partiella undantag från kompletteringsregeln. Dessa undantag innebär att viss inkomst pga. beskattningen i de aktuella staterna inte omfattas av kompletteringsregeln. Vilka inkomster som undantas beror på beskattningen i de aktuella staterna. Kategorier som undantas helt eller delvis för vissa stater är

- inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- inkomst från coordination centres,
- inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten,
- inkomst som inte beskattas pga. att den inte anses härröra därifrån,
- finansiella inkomster från verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats.

Inkomst i dessa kategorier anses därigenom, i fråga om vissa stater, inte tillräckligt beskattad enligt kompletteringsregeln och en prövning enligt huvudregeln i 5 § ska ske. I 39 a kap. 7 § andra stycket IL ges begreppet ”inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet” och ”inkomst från försäkringsverksamhet” i bilaga 39 a en särskild definition vad gäller bolag i EES. Frågan om den särskilda definitionen ryms inom direktivet behandlas i avsnitt 4.5.

Vad gäller överensstämmelsen mellan inkomstkategorierna i artikel 7.2 a och bilaga 39 a är bedömningen att gällande reglering i stora delar lever upp till direktivets krav. En skillnad finns dock i fråga om royalty och annan inkomst från immateriella rättigheter. Av förarbetena framgår att CFC-beskattningskommer i första hand ska komma i fråga för bl.a. royalty (prop. 2003/04:10, s. 74). I RÅ 2008 ref. 11 gjorde emellertid Regeringsrätten (nuvarande Högsta Förvaltningsdomstolen) bedömningen att verksamheter som bestod i varumärkeshantering och upplåtelse av licensrättigheter saknade finansiella inslag av mer påtaglig karaktär, vilket ansågs förutsättas i förarbetena. Regeringsrätten hänvisade till



prop. 2003/04:10, s. 74 där det anges att det i första hand är fråga om avkastning på kapital, t.ex. räntor, utdelningar, kapitalvinster, royalty och leasinginkomster. Såvitt avser avgränsningen mellan finansiell verksamhet och annan verksamhet hänvisade Regeringsrätten till vad som sägs i fråga om leasing, dvs. att det ska avgöras om det finansiella inslaget dominerar så att fråga är om finansiell verksamhet. Innebörden av Regeringsrättens dom är att sådana verksamheter som prövades i rättsfallet inte omfattas av det undantag från kompletteringsregeln som enligt bilaga 39 a gäller för ”finansiell verksamhet” i vissa stater i bilagan. Domens räckvidd vad avser de inkomster som anges i direktivets artikel 7.2 a ii) är något svårbedömd. Det är möjligt att direktivets ”royalty eller annan inkomst som genereras av immateriella rättigheter” till någon del omfattas av uttrycket ”finansiell verksamhet” i bilaga 39 a. Eftersom bilaga 39 a till följd av Regeringsrättens dom i vart fall till viss del undantar sådan inkomst som anges i direktivets artikel 7.2 a ii) från lågskatteprövning enligt 5 § och därmed för vissa stater med automatik utesluter CFC-beskattnings av sådan inkomst bedöms gällande regler inte leva upp till direktivets krav. Inte heller bedöms undantaget som fullt ut hållbart i förhållande till den möjlighet som recit 12 ger att utforma vita, grå eller svarta listor baserade på vissa kriterier i direktivet. Gällande regler bedöms således inte leva upp till kravet i artikel 7.2 a ii) att sådan inkomst – under förutsättning att övriga krav för CFC-beskattnings är uppfyllda – ska CFC-beskattas. Det undantag från kompletteringsregeln som enligt bilaga 39 a i vissa fall gäller i fråga om inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet behöver därför utvidgas till att gälla även royalty och annan inkomst av immateriella rättigheter när sådan inkomst inte beskattas på ett ur CFC-hänseende godtagbart sätt. I övrigt bedöms utformningen av bilaga 39 a som hållbar i förhållande till uppräkningspunkt 2 a och uttalandet i recit 12 om utformning av vita listor.

Bilaga 39 a infördes genom lagstiftning 2003 och ändrades 2007. Bilagan behöver därför också ändras genom att stater som infört skatteförmåner som inte bedöms vara godtagbara ur CFC-hänseende tas bort från kompletteringsregelns tillämpningsområde och att stater som avskaffat sådana skatteförmåner omfattas av regeln. Även förstnämnda ändringar bedöms nödvändiga för att leva upp till kraven i direktivet.

Skatteverket gavs den 27 april 2017 i uppdrag att göra en genomgång av bilagan för att utreda dels om någon stat har infört skatteförmåner som inte är godtagbara ur CFC-hänseende och inkomst i denna stat därför helt eller delvis inte bör omfattas av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL, dels om någon stat har avskaffat skatteförmåner och inkomst i denna stat därför helt eller delvis bör omfattas av kompletteringsregeln. Uppdraget omfattade dessutom att utreda vilka ändringar som bör göras i listan i bilaga 39 a för att inkomst som anges i direktivet artikel 7.2 a ii) och som inte per automatik kan anses godtagbar ur CFC-hänseende, inte ska omfattas av kompletteringsregeln. Uppdraget redovisades till Regeringskansliet (Finansdepartementet) den 29 januari 2018. Redovisningen av uppdraget innehåller förslag till ny lydelse av bilaga 39 a. Till grund för förslaget ligger en genomgång av skattesystem i omvärlden. I den översyn som Skatteverket utfört har det beträffande vissa stater tydligt framgått att typiska CFC-inkomster omfattas av skatteförmåner och att

sådan inkomst på grund av förmånen blir lågbeskattad. Så är t.ex. fallet när en särskild bolagsskattesats gäller för en viss typisk CFC-inkomst och detta innebär att den inkomsten blir lågbeskattad. Beträffande andra stater har det inte varit lika tydligt att typisk CFC-inkomst omfattas av en viss förmån och därför blir lågbeskattad. T.ex. finns det stater som skattemässigt gynnar verksamheter i ekonomiska frizoner utan att det framgår vilka verksamheter som omfattas. Vidare finns det stater där typisk CFC-inkomst är föremål för en skattereduktion med en procentsats av en viss investering varvid effektiv skattebelastning varit svår att beräkna. Skatteverket har bedömt att stater delvis ska undantas från kompletteringsregeln i de fall där det inte går att utesluta att typisk CFC-inkomst omfattas av skatteförmåner som medför att sådan inkomst blir lågbeskattad. I många fall finns i en stat flera förmånliga regler som tillsammans kan medföra att en viss inkomst blir lågbeskattad. Skatteverket har då beaktat dessa förmåners sammantagna effekt vid bedömningen av om en stat ska omfattas från kompletteringsregeln. Skatteverkets förslag överensstämmer i allt väsentligt med det förslag till ändrad lydelse av bilaga 39 a som lämnas i denna promemoria.

Förslaget innebär att fler stater än i dag delvis undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Undantag görs i flertalet fall bara i fråga om typisk CFC-inkomst, dvs. huvudsakligen inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och annan inkomst av immateriella rättigheter. För inkomst från verksamhet som bedrivs av en utländsk juridisk person i en stat och som inte undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde behöver inte heller i fortsättningen en prövning enligt huvudregeln i 5 § göras.

#### **4.4.2 Förslag till ny bilaga 39 a i inkomstskattelagen**

Bilagan föreslås ha samma generella struktur som i dag, dvs. en uppdelning görs på världsdelar. För Afrika, Asien och Europa anger bilagan på samma sätt som i dag de stater som helt eller delvis inte omfattas kompletteringsregeln. Detta markeras genom att staten i fråga, eller vissa inkomster som ett företag hemmahörande i den staten förvärvar, undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde. För Amerika och Oceanien föreslås i stället att på samma sätt som i dag de stater som omfattas av kompletteringsregeln, med eventuella begränsningar i fråga om vissa inkomster, räknas upp i bilagan. För att bilagan även med dessa ändringar ska kunna hållas kort föreslås att de stater som delvis omfattas av resp. utesluts från kompletteringsregeln grupperas utifrån för vilken inkomst som inte omfattas av kompletteringsregeln.

Nedan anges vilka inslag i olika staters skattesystem som medfört att de helt eller delvis uteslutits från kompletteringsregeln.

##### *Stater som omfattas av kompletteringsregeln*

Vid införandet av reglerna ansågs stater med i stort sett reguljära skattesystem helt kunna omfattas av kompletteringsregeln (prop. 2003/04:10, s. 73). Detsamma ansågs gälla om det i sådana helt "vita"

stater förekom regler som innebär att inkomster från viss verksamhet skattemässigt gynnades, men dessa efter prövning i varje enskilt fall bedömts vara ur CFC-hänseende godtagbara. Det är framför allt fråga om förmånsregler som gäller för inkomster som inte är av finansiell karaktär. Detta är även fallet med förmåner som ges för reella och seriösa etableringar som syftar till att främja ekonomisk utveckling i den aktuella staten. Dessa principer bedöms rymmas inom direktivets CFC-regler och den särskilda möjlighet som medlemsstaterna i recit 12 ges att utforma listor baserade på vissa kriterier i direktivet och som kan omfatta bolagsskattesatsens nivå. Vid förhandlingarna om direktivet framgick att risk för erodering av skattebas och överflyttning av vinster är ett sådant kriterium. Nämda principer bedöms därför böra ligga till grund för bilagans utformning även i fortsättningen. Vissa särskilda överväganden har gjorts i fråga om stater som av FN klassificerats som minst utvecklade länder (s.k. MUL-länder). MUL-länder är länder med, enligt FN:s bedömning, en låg social och ekonomisk utveckling och där ländernas strävan att förbättra livskvaliteten för folket försvåras av extrem fattigdom, svaga ekonomiska strukturer, bristande tillväxt och strukturella problem<sup>5</sup>. Flertalet MUL-länder bedöms med hänvisning till principerna enligt direktivet för utformning av vita listor även i fortsättningen kunna omfattas av kompletteringsregeln. Vissa MUL-länder har emellertid skattesystem som innehåller zoner med särskilda skatteförmåner, s.k. offshore-regler eller omfattande eller oklara skatteförmåner. Dessa länder bedöms därför behöva helt eller delvis undantas från kompletteringsregeln.

Skatteverkets översyn av bilaga 39 a innebär att Kanada och Papua Nya Guinea kan läggas till bland de länder som helt omfattas av kompletteringsregeln.

#### *Stater som delvis omfattas av kompletteringsregeln*

Vissa stater föreslås delvis undantas från kompletteringsregeln tillämpningsområde. När det gäller vilka stater som delvis bör undantas har i huvudsak samma överväganden gjorts som när reglerna infördes. CFC-beskattnings föreslås därför även i fortsättningen omfatta inkomster av finansiell karaktär i stater som har ett reguljärt skattesystem med normal bolagsskatt, men där det finns regler som innebär att inkomster av finansiell karaktär skattemässigt gynnas (se prop. 2003/04:10, s. 74). Även inkomster av finansiell karaktär i stater som har ett reguljärt skattesystem, men där bolagsskatten är låg bör omfattas av CFC-beskattnings också i fortsättningen (prop. 2003/04:10, s. 74).

En första kategori stater har reguljära skattesystem med normal bolagsskatt som tas ut beträffande de flesta verksamheter, men har även regler som innebär att inkomst från viss finansiell verksamhet skattemässigt gynnas. Om således en inkomst som en utländsk juridisk person uppbär i stället för den gängse inkomstskatten underkastas en speciell skatt eller skatt beräknad enligt andra regler än de som generellt

<sup>5</sup> <http://unric.org/sv/component/content/article/14-economic-and-social/25859-fakta-om-de-minst-utvecklade-laenderna-mul-laenderna>

gäller för andra typer av inkomster, kan villkoret inte anses uppfyllt om inkomsten av detta skäl underkastas en skatt som är avsevärt lägre än den skatt som annars skulle ha tagits ut. Det kan också vara fråga om regler som innebär att regering eller motsvarande helt eller delvis kan medge undantag från beskattning och det inom ramen för den översyn som Skatteverket gjort inte varit möjligt att avgöra i vilka situationer sådant undantag ges. De inkomster som CFC-reglerna avser att träffa är i sådana stater inkomster av finansiell karaktär. Även royalty och annan inkomst av immateriella rättigheter ska omfattas. Regler som kan innebära att sådana inkomster inte beskattas med den normala inkomstskatten bedöms finnas i följande stater. Argentina, Armenien, Azerbajdzjan, Barbados, Ceuta, Chile, Egypten, Filippinerna, Frankrike, Franska Guyana, Gabon, Gambia, Ghana, Grekland, Guyana, Indien, Indonesien, Iran, Irland, Israel, Jamaica, Jordanien, Kazakstan, Kina, Kap Verde, Komorerna, Kongo (Kongo-Brazzaville), Rep., Kroatien, Libanon, Liberia, Libyen, Litauen, Luxemburg, Madagaskar, Macao SAR, Madeira, Marocko, Mauritius, Melilla, Nederländerna, Nordkorea, Peru, Polen, Réunion, Rumänien, Rwanda, Ryssland, San Marino, Sao Tomé och Príncipe, Senegal, Slovakien, Spanien, Surinam, Sydkorea, Tadzjikistan, Tanzania, Thailand, Tjeckien, Trinidad och Tobago, Tunisien, Ukraina, Uruguay, Vitryssland och Österrike. I promemorian föreslås därför att inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och annan inkomst av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten i dessa stater ska undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Annan inkomst i dessa stater ska undantas från CFC-beskattning. Ett närliggande fall som föreslås inte i sin helhet omfattas av kompletteringsregeln är inkomst som omfattas av regler om s.k. notional interest deduction, dvs. ett fiktivt ränteavdrag beräknat på det egna kapitalet, vilket kan medföra att inkomst blir lågbeskattad. Regler om notional interest deduction kan anses vara ett normalt inslag i en stats skattesystem. När kompletteringsregeln för en stat inte omfattar t.ex. inkomst från bank- och finansieringsrörelse som inte beskattas med den normala inkomstskatten där är det osäkert om även inkomst som är föremål för notional interest deduction (s.k. NID-avdrag) omfattas av undantaget. För stater där sådana regler finns föreslås därför ett särskilt undantag från kompletteringsregeln för inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag. De stater för vilka sådant undantag föreslås är Belgien, Brasilien, Cypern, Italien, Liechtenstein, Portugal och Turkiet.

En andra kategori stater har reguljära skattesystem, men bolagsskatten är låg. De inkomster som CFC-reglerna avser att träffa är i sådana stater inkomster av finansiell karaktär. Även royalty och annan inkomst av immateriella rättigheter ska omfattas. De stater som föreslås inte omfattas av kompletteringsregeln vad avser bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet och royalty och annan inkomst av immateriella rättigheter är följande. Andorra, Bosnien Hercegovina, Bulgarien, Gibraltar, Kirgizistan, Kosovo, Makedonien, Moldavien, Mongoliet, Montenegro, Oman, Paraguay, Schweiz, Turkmenistan, Ungern och Uzbekistan. Enligt gällande regler behandlas också Estland, som har ett skattesystem som innebär att

bolagsskatten tas ut först vid utdelningstillfället, på detta sätt. Även Georgien och Lettland har numera sådana system och bör därför behandlas på samma sätt. I promemorian föreslås därför att inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet och royalty och annan inkomst av immateriella rättigheter i dessa stater ska undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Annan inkomst i dessa stater ska även för denna kategori undantas från CFC-beskattning.

För vissa stater föreslås mer begränsade undantag från kompletteringsregeln, eftersom bara inkomst från vissa verksamheter bedömts skattemässigt gynnad på sådant sätt att undantag från kompletteringsregeln bör gälla. Sådana begränsade undantag föreslås för Australien (inkl. Julön och Kokosöarna), Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, Pakistan och Slovenien.

Några stater har regler som innebär att normal bolagsskatt tas ut beträffande de flesta verksamheter, medan inkomst från viss finansiell verksamhet skattemässigt gynnas samtidigt som vissa inkomster inte beskattas med den normala bolagsskatten på grund av att de inte anses härröra från den staten. Att inkomst undantas från beskattning pga. att den inte anses härröra från den aktuella staten kan anses vara ett normalt inslag i ett skattesystem. För att säkerställa att kompletteringsregeln inte omfattar sådan inkomst föreslås undantag för vissa stater dels vad gäller inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels vad gäller inkomst som inte beskattas där pga. att inkomsten inte anses härröra därifrån. De stater som föreslås undantas på detta sätt är Belize, Bolivia, Brunei Darussalam, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Hongkong SAR, Kenya, Kuwait, Malaysia, Namibia, Nicaragua, Panama, Qatar, Singapore och Syrien.

#### *Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln*

Avslutningsvis finns det stater som uttryckligen även i fortsättningen föreslås helt undantagna från kompletteringsregeln. Liksom tidigare föreslås denna kategori omfatta dels sådana stater och områden som i princip inte har någon bolagsskatt alls eller tar ut en mycket låg bolagsskatt, dels sådana stater som har mycket omfattande och ibland också svåröverskådliga förmånsregler. För flertalet av dessa innebär förslaget ingen ändring, då dessa stater redan enligt nu gällande bilaga undantas från kompletteringsregeln (Bahrain, Brittiska Kanalöarna, Djibouti, Förenade Arabemiraten, Isle of Man, Maldiverna, Monaco och Seychellerna). Även Malta föreslås helt undantas från kompletteringsregeln på grund av regler som innebär att bolagsskatt kan tillgodoföras delägare på sådant sätt att skattebelastningen i en utländsk juridisk person elimineras nästan helt. I kombination med de svenska reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar kan detta resultera i att beskattning i princip inte sker i bolagssektorn. För delägare som är fysisk person kan reglerna resultera i att inkomsten blir i princip enkelbeskattad.

När CFC-reglerna infördes inkluderades i denna kategori också vissa stater som OECD år 2002 klassificerat som icke samarbetsvilliga

skatteparadis (se prop. 2003/04:10, s. 76). OECD:s klassificering är inte längre aktuell och de stater som uteslöts från kompletteringsregeln av det skälet föreslås i flera fall i stället delvis omfattas av kompletteringsregeln (Andorra, Liberia och Liechtenstein).

Ett stort antal mindre stater – främst i Karibien och Oceanien – omfattas i dag inte till någon del av kompletteringsregeln. När reglerna infördes gjordes i förhållande till dessa stater i de flesta fall inte någon närmare eller mer detaljerad prövning av skattesystemen. Orsaken till detta var dels att många av dessa i princip saknade bolagsskatt eller medgav långtgående skattebefrielser eller skattelättnader, dels att svenska etableringar i dessa stater antingen helt saknades eller förekom i sådan ringa omfattning att det skulle leda alltför långt att reglera dessa i listan (prop. 2003/04:10, s. 73). Av samma skäl föreslås inte i denna promemoria några ändringar avseende dessa stater.

För ett fåtal mindre stater har information om skattesystemen inte gått att finna inom ramen för den översyn som gjorts (Falklandsöarna, Sankta Helena, St. Pierre och Miquelon samt Sydgeorgien och Sydsandwichöarna). Inte heller dessa stater föreslås därför omfattas av kompletteringsregeln.

### *Ej godtagbara inslag i olika skattesystem*

## **Afrika**

**Ceuta (Spanien):** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Spanska företag i Ceuta kan få skattereduktion med 50 procent på inkomst hänförlig till verksamhet i området. Denna reduktion kan i kombination med andra spanska regler medföra att inkomst från verksamhet i området blir lågbeskattad.

**Djibouti:** Se under rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

**Egypten:** Den normala inkomstskatten för bolag är 22,5 procent. Inkomst från verksamhet inom ekonomisk zon, vinster från speciella försäkringsfonder och vinster från vissa investeringsfonder är undantagna från bolagsskatt.

**Gabon:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Nystartade företag kan erhålla skattelättnad de första sex åren. Investeringsfonder beskattas ej. Inte heller små och medelstora företag beskattas under vissa förutsättningar de första fem åren. Det finns ekonomiska frizoner där inkomst kan undantas från beskattning i tio år för nystartade företag verksamma bl.a. inom tillhandahållande av tjänster och främjande av ny- och högteknologi. Vidare kan rörligt kapital och börsnoterade finansiella instrument bli föremål för reducerad skattesats och skattefrihet för kapitalvinst.

**Gambia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Företag som investerar visst belopp i viss verksamhet inom prioriterade områden eller sektorer kan erhålla undantag från bolagsskatt i fem eller åtta år. Verksamhet som omfattas är finansiella tjänster, offshore-verksamhet och informationsteknologi. Vidare finns ekonomiska frizoner där 80 procent av ett bolags inkomst undantas från beskattning i tio år.

**Ghana:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Finansministern kan besluta att vissa företag ska undantas från beskattning. Vissa banker beskattas endast med 1 procent de första tio åren. Företag inom ekonomiska frizoner beskattas inte de första tio åren.

**Kap Verde:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Små och medelstora företag betalar endast 4 procent skatt på årets totala försäljning. Det finns flera skatteförmåner som riktar sig mot investeringar och mot den finansiella sektorn. Bl.a. kan skattesatsen reduceras med 50 procent, 75 procent av inkomst från bankcertifikat (certificate of deposits) undantas från beskattning och inkomst från inhemska värdepappersfonder (securities funds) undantas helt från inkomstskatt. Regler avseende International Business Centre (IBC) innebär att företag inom IBC beskattas med 2,5 procent, 3,5 procent eller 5 procent om de skapar ett visst antal arbetstillfällen.

**Kenya:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Dessutom kan företag inom ekonomiska zoner vara skattebefriade de första tio åren alternativt endast beskattas med 10 procent de första tio åren och 15 procent de efterföljande tio åren.

**Komorererna (Frankrike):** Se Frankrike.

**Kongo (Kongo-Brazzaville), Rep.:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Företag inom ekonomiska zoner kan vara skattebefriade de första fem respektive sex åren. Därefter beskattas de med en reducerad skattesats. Vidare finns det skatteförmåner för huvudkontorsverksamhet. Sådan verksamhet kan beskattas för en uppskattad vinst beräknad utifrån en procentsats av huvudkontorets kostnader.

**Liberia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Mindre företag betalar endast en skatt om 4 procent på omsättningen. För investeringar i vissa verksamheter kan avdrag och skattereduktion medges för vissa kostnader. För stora investeringar kan speciella skatteförmåner ges i upp till 15 år.

**Libyen:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Företag i ekonomiska frizoner som är verksamma inom bl.a. finans-, bank- och försäkringssektorn och andra närliggande sektorer samt företag som bedriver verksamhet avseende industriella processer kan erhålla undantag från inkomstskatt i fem år. Undantaget kan bli förlängt i tre år.

**Madagaskar:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Vissa företag inom ekonomiska frizoner undantas från beskattning under 2–15 år. Nystartade företag kan undantas beskattning i två år och leasingverksamhet kan erhålla undantag från bolagsskatt eller reducerad bolagsskattesats under fyra år.

**Madeira (Portugal):** Se Portugal.

**Marocko:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10–31 procent. Inkomst från riskkapitalbolag är skattefri. Banker och holdingbolag inom offshorezoner betalar antingen 10 procent bolagsskatt eller ett fast belopp motsvarande 25 000 USD i 15 år. Företag verksamma inom ekonomisk frizon kan undantas från bolagsskatt i fem år. Huvudkontor och representationskontor för utländska företag kan beskattas med 10 procent.

**Mauritius:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent. Vissa företag (s.k. GBC2) och vissa fonder undantas från bolagsskatt. Andra företag (s.k. GBC1) beskattas endast med en effektiv skatt som inte är högre än 3 procent. Det finns en speciell skatt för banker där inkomst från bankverksamhet beskattas med summan av 1,7 procent av den bokförda vinsten och 0,5 procent av rörelseresultatet. Övrig inkomst från banker beskattas med 10 procent.

**Mayotte (Frankrike):** Se Frankrike.

**Melilla (Spanien):** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Spanska företag i Melilla kan få skattereduktion med 50 procent på inkomst hänförlig till verksamhet i området. Denna reduktion kan i kombination med andra spanska regler medföra att inkomst från verksamhet i området är lågbeskattad.

**Namibia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 32 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Utdelning är vanligen undantagen från beskattning. Namibia beskattar inte kapitalvinster. Dessutom finns ekonomiska frizoner som innebär att inkomst från investeringar i zonerna kan undantas från beskattning (ingen tidsgräns framgår).

**Reunion (Frankrike):** Se Frankrike.

**Rwanda:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Företag som investerar minst 50 miljoner USD varav 30 procent i vissa specifika sektorer kan undantas från bolagsskatt i sju år. Även andra ekonomiska sektorer kan godkännas av ansvarig minister. Dessutom undantas företag för kollektiva investeringar (collective investment schemes) från beskattning.

**Sankta Helena (Storbritannien):** Information om skatteregler saknas.

**Sao Tomé och Príncipe:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Offshore-bolag (kan bl.a. bedriva bankverksamhet riktad mot utlandet) är inte skattskyldiga. Det finns ekonomiska frizoner där företag undantas från bolagsskatt i tio år.

**Senegal:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Ömsesidiga försäkringsbolag är undantagna från beskattning. Inom den ekonomiska frizonen Dakar kan företag inom viss verksamhet erhålla undantag från bolagsskatt i 50 år. Ytterligare förmåner finns.

**Seychellerna:** Se under rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

**Tanzania:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Det finns ekonomiska zoner som innebär att verksamhet inom zonerna under vissa förutsättningar kan undantas från bolagsskatt i tio år.

**Tunisien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent (35 procent för bl.a. banker och försäkringsbolag). Små och medelstora företag (omsättning på högst 300 000 TND, ca 1 miljon kronor) kan erhålla undantag från inkomstskatt i tio år. Vissa försäkringsbolag och investmentbolag är undantagna från inkomstskatt. Dessutom finns det flera skatteförmåner för finansiella företag och fonder. Det finns även ekonomiska zoner där företag kan undantas från inkomstskatt i tio år och därefter blir föremål för reducerad inkomstskatt.



## Amerika

**Argentina:** Den normala inkomstskatten för bolag är 35 procent. Ränta och kapitalvinst på bolagsobligationer som kan utfärdas av vissa företag är undantagna från beskattning. Reduktionen får inte överstiga 50 procent av den totala kostnaden för projektet. I ekonomisk zon kan undantag från inkomstskatt erhållas.

**Barbados:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Företag inom tillverkningsindustrin och små företag beskattas med 15 procent och livförsäkringsbolag beskattas med 5 procent. Vissa försäkringsbolag är undantagna från bolagsskatt upp till 15 år. International business corporations (IBC) beskattas maximalt med 2,5 procent. Vidare kan skattereduktion erhållas för innovationsverksamhet, undantag från bolagsskatt i sju år erhållas för pionjärbolag och undantag från bolagsskatt erhållas i 11–15 år för företag som kvalificerar under Fiscal Incentives Act. Kapitalvinster är skattefria.

**Belize:** Den normala inkomstskatten för bolag är mellan 0,75 och 25 procent. IBC undantas från beskattning. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Dessutom kan företag inom viss ekonomisk frizon erhålla undantag från inkomstskatt i 10 eller 20 år. Verksamheter som omfattas är bl.a. tillverkning och distribution av varor och tjänster. Företag som omfattas av Fiscal Incentives Act kan erhålla undantag från beskattning 5–10 år. Ränteinkomster är i hög grad undantagna från beskattning.

**Bolivia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Det finns särskilda regler för bl.a. försäkrings- och återförsäkringsverksamhet. Dessutom finns ett flertal skatteförmåner för att uppmuntra ekonomisk verksamhet som är förmånlig för staten. Bl.a. kan ett tioårigt undantag från bolagsskatt erhållas för företag i vissa städer.

**Brasilien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent. Det finns en form av NID-avdrag där inhemska företag får dra av en räntekostnad till ägarna beräknad med viss procent på viss andel av eget kapital i företaget.

**Chile:** Bolag kan välja att bli beskattade enligt två olika skattesystem; med antingen 25 eller 27 procent. Offshore-bolag beskattas endast för inkomst med källa i staten. Regler om offshore-bolag och plattformsbolag innebär att utländska investerare kan etablera dessa bolag för att kanalisera och hantera investeringar i ett tredje land, utan att chilensk inkomstskatt tas ut på inkomst från investeringarna.

**Costa Rica:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Företag inom ekonomiska frizoner kan undantas från beskattning.

**El Salvador:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Skatt utgår med 25 procent för företag vars inkomst inte överstiger 150 000 USD. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Dessutom finns ekonomiska frizoner, där vissa företag kan erhålla undantag från bolagsskatt så länge de är verksamma inom zonen. Andra företag kan erhålla undantag från bolagsskatt i 15 år.

**Falklandsöarna (Storbritannien):** Information om skatteregler saknas.

**Franska Guyana (Frankrike):** Den normala inkomstskatten för bolag är 33,3 procent. Huvudkontor och Distribution Centres kan beskattas utifrån en reducerad skattebas.

**Guatemala:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Mindre bolag beskattas med 5 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Det finns även ekonomiska frizoner där undantag från bolagsskatt kan erhållas i tio år.

**Guyana:** Den normala inkomstskatten för bolag är 40 procent. Tioårigt undantag från bolagsskatt kan erhållas för investeringar inom vissa regioner och sektorer efter godkännande från finansministeriet.

**Jamaica:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Det finns ett flertal skatteförmåner, bl.a. ekonomiska frizoner där företag beskattas med 12,5 procent, men där skattesatsen kan reduceras till 7,5 procent. Avskaffade regler om speciella exportzoner gäller under en övergångsperiod t.o.m. år 2020, vilket innebär att företag kan undantas från bolagsskatt t.o.m. detta datum. Vidare kan riskkapitalbolag undantas från bolagsskatt i tio år och vissa företag (International Financial Companies) kan beskattas med 2,5 procent för viss finansiell inkomst.

**Karibien:** Omfattar, bortsett från Barbados, Jamaica och Trinidad och Tobago, ett stort antal små stater och jurisdiktioner. Vad gäller dessa hänvisas till rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

**Nicaragua:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Skatten är progressiv. Bolag med en årlig bruttoinkomst som understiger 12 miljoner NIO (ca tre miljoner kronor) beskattas med mellan 10 och 30 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Företag inom ekonomiska frizoner kan erhålla undantag från bolagsskatt i tio år (med möjlighet till förlängning i ytterligare tio år).

**Panama:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. En rad incitament finns. Företag som exempelvis bedriver tillverkning, tillhandahåller tjänster och är verksamma inom forskning och utveckling kan få undantag från bolagsskatt (ingen tidsbegränsning framgår). Företag verksamma i en vetenskaplig och teknologisk park kan erhålla undantag från bolagsskatt i 25 år. Räntor och royalty är i stor utsträckning skattefria. Företag som omfattas av Multinational Company Headquarter regime (särskild licens krävs) är befriade från inkomstskatt för bl.a. inkomst från närstående företag. Regimen kräver ingen substans (närvaro) och det går att förhandla om skatten.

**Paraguay:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Peru:** Den normala inkomstskatten för bolag är 29,5 procent (tillägg med 5 procent i vissa fall). Viss leasingverksamhet beskattas med en skattesats om 10 procent. Det finns flera ekonomiska frizoner och undantag från bolagsskatt kan erhållas för företag etablerade i frizoner t.o.m. år 2042. Aktier i inhemska företag som registreras och säljs genom ”a centralized exchange mechanism” kan beskattas med 5 procent.

**Surinam:** Den normala inkomstskatten för bolag är 36 procent. Det finns flera skatteförmåner för investeringar som kan erhållas efter godkännande av finansministeriet samt bestämmelser om ekonomiska frizoner, där kommersiell verksamhet kan undantas från bolagsskatt. Ännu finns ingen sådan frizon etablerad.

**St. Pierre och Miquelon (Frankrike):** Information om skatteregler saknas.

**Sydgeorgien och Sydsandwichöarna (Storbritannien):** Information om skatteregler saknas.

**Trinidad och Tobago:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent (vissa försäkringsbolag beskattas med 15 procent). Det finns ekonomiska zoner där undantag från bolagsskatt kan erhållas under obegränsad tid. Dessutom finns skatteförmåner som innebär att vissa företag kan erhålla undantag från bolagsskatt i fem år. Kapitalvinster på tillgångar som innehafts mer än 1 år är skattefria. Vinster från investeringar i fonder och i venture capitalbolag är skattefria. Banker som sysslar med export och import kan vara skattebefriade i 10 år.

**Uruguay:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Det finns ekonomiska frizoner som omfattar bl.a. finansiella tjänster. Företag inom dessa zoner kan undantas från beskattning. Dotterföretag i en multinationell koncern som t.ex. kan tillhandahålla ekonomisk administration eller understödjande forsknings- och utvecklingsaktiviteter (Shared Service Centres) undantas från beskattning till 70–90 procent under 5–10 år.

## Asien

**Armenien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Det finns ekonomiska zoner där inkomst från verksamhet inom zonen undantas från beskattning. Vidare undantas inkomster från IT-projekt från inkomstskatt.

**Azerbajdzjan:** Se under avsnitt Europa.

**Bahrain:** Se under rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

**Brunei Darussalam:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18,5 procent. Små och medelstora företag är undantagna från inkomstskatt om de har en omsättning som inte överstiger 1 miljon BND (ca 6 127 000 kr). Företag verksamma i Brunei International Financial Centre (BIFC), bl.a. International Business Companies (IBC), kan undantas från bolagsskatt. Vissa exporterande företag beskattas med 1 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

**Cypern:** Den normala inkomstskatten för bolag är 12,5 procent. 80 procent av inkomst från immateriella rättigheter kan undantas från beskattning. Vidare kan företag erhålla NID-avdrag och flertalet kapitalinkomster är undantagna från beskattning.

**Filippinerna:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Vissa företag (Foreign Currency Deposit Units) och offshore-banker är undantagna från beskattning för inkomster från utländska företag i utländsk valuta. Ränteintäkter på lån i utländsk valuta beskattas med 10 procent. Vidare kan företag inom ekonomiska zoner och huvudkontorsföretag undantas från inkomstskatt.

**Förenade Arabemiraten:** Se under rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

**Georgien:** Se under avsnitt Europa.

**Hong Kong SAR (Kina):** Den normala inkomstskatten för bolag är 17 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

**Indien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent (25 procent för nystartade företag och företag inom bl.a. tillverkning och forskning). Royaltynkomster från patent som delvis utvecklats i landet och som registrerats där beskattas med 10 procent. Nystartade företag som tillverkar varor eller tillhandahåller tjänster i en ekonomisk zon är under vissa förutsättningar undantagna från beskattning i fem år. Detta gäller även för offshore-banker och internationella finansiella service-center.

**Indonesien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent (12,5 eller 1 procent av omsättningen för små och medelstora företag). Inkomst hos riskkapitalbolag är undantagen från beskattning. Pionjärföretag samt vissa företag i ekonomiska zoner med investeringar om minst 300 miljoner kronor kan undantas från beskattning i 5–15 år.

**Iran:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Mellan 10 och 40 procent av inkomst från royalty, licenser, franchise etc. beskattas, vilket motsvarar en effektiv skattesats om 2,5–10 procent. Företag inom ekonomiska zoner kan under vissa förutsättningar undantas från inkomstskatt i 25 år.

**Israel:** Den normala inkomstskatten för bolag är 23 procent. Godkända företag i vissa områden beskattas med 7,5 procent och i övriga områden med 16 procent. För godkännande krävs t.ex. att företagen ökar den ekonomiska produktionskapaciteten eller ökar betalningsbalansen.

**Jordanien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent (35 procent för banker, 24 procent för finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet och 14 procent för industriella företag). Det finns ekonomiska frizoner där företag kan undantas från bolagsskatt. Vidare kan vissa investeringar beskattas med 5 procent (gäller inte försäkringsbolag eller finansiella tjänster).

**Julön (Australien):** Se Australien.

**Kazakstan:** Se under avsnitt Europa.

**Kina:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Omfattande undantag och förmånliga regler gäller för immateriella rättigheter. Bl.a. beskattas högteknologiska företag med 15 procent och ersättning upp till 5 miljoner CNY (ca 6 miljoner kronor) undantas från beskattning. Nystartade högteknologiska företag undantas från beskattning år 1–2 och beskattas med 12,5 procent år 3–5. Små och medelstora företag beskattas med 10 procent om omsättningen understiger 500 000 CNY. Riskkapitalbolag får dra av 70 procent av investeringar från den beskattningsbara inkomsten.

**Kirgizistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Kokosöarna (Australien):** Se Australien.

**Kuwait:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Företag som ägs av personer med hemvist i Kuwait eller i en annan gulfstat undantas från inkomstskatt. Handel med börsaktier beskattas inte.

**Libanon:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent. Holdingbolag och offshorebolag är undantagna från bolagsskatt. Holdingbolag betalar i stället en årlig skatt om 5 miljoner LBP (ca 25 000 kronor). Offshore-bolag betalar årlig skatt om 1 miljon LBP (ca 5 000 kronor). Viss inkomst hos collective investment vehicles (CIV) undantas från inkomstskatt. Undantaget gäller inte om inkomsten

inkluderas i inkomst från en bank eller finansiell institution i Libanon. Ränteinkomster beskattas med 5 procent hos CIV.

**Macao SAR (Kina):** Den normala inkomstkatten för bolag är 12 procent. Det finns förmåner för åtta utvalda offshoreverksamheter, bl.a. back office-verksamhet.

**Malaysia:** Den normala inkomstkatten för bolag är 19–24 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Företag inom vissa finansiella centra beskattas med 3 procent. Företag inom ekonomiska zoner kan undantas från bolagsskatt i 15 år. Förmånliga skatteregler gäller för regionala kontor och representationskontor (co-ordination centra). Principal hub-bolag (inhemskt bolag verksamt inom en region eller globalt som tillhandahåller t.ex. treasury-verksamhet, fondförvaltning, förvaltning av varumärken- eller immateriella rättigheter) beskattas med 0, 5 eller 10 procent.

**Maldiverna:** Se under rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

**Mongoliet:** Den normala inkomstkatten för bolag är 10 procent för vinster upp till ca tio miljoner kronor och 25 procent därutöver. Royalty beskattas med 10 procent. Dessutom undantas företag inom en ekonomisk zon från bolagsskatt de första fem åren om de använder sig av innovativ och förbättrad teknologi.

**Nordkorea:** Bolagsskatten är 25 procent. Landet beskattar inhemska företag endast om de har utländska investerare. Det finns ett stort antal ekonomiska frizoner i landet för utländska investerare. I flertalet zoner utgår det ingen skatt på inkomsten. I andra utgår det skatt med 10–14 procent. Landet ger generösa avdrag för vinster som återinvesteras.

**Oman:** Inkomst som understiger ca 630 000 kronor undantas från beskattning. Inkomst över detta belopp beskattas med 12 procent. Dessutom kan företag i ekonomisk zon få undantag från beskattning i 30 år.

**Pakistan:** Den normala inkomstkatten för bolag är 31 procent. Vinst från av pionjärinvesteringar och från företag som utvecklar och exporterar mjukvara är undantagna från beskattning. Undantag från beskattning gäller även för vissa riskkapitalbolag.

**Qatar:** Den normala inkomstkatten för bolag är 10 procent. Företag som ägs av personer med hemvist i Qatar eller i någon av gulfstaterna undantas från inkomstkatt. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

**Ryssland:** Se under avsnitt Europa.

**Singapore:** Den normala inkomstkatten för bolag är 17 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Dessutom beskattas verksamhet inom finansiell sektor med 5 eller 12 procent i 5–10 år. Inkomster från verksamhet med hög tillväxt beskattas med den lägre skattesatsen. Undantag från bolagsskatt kan erhållas för pionjärverksamhet i 5–15 år. Inkomst från Finance and Treasury Centre beskattas med 8 procent. Godkända försäkringsbolag beskattas med 5 procent för kvalificerad inkomst.

**Syd Korea:** Den normala inkomstkatten för bolag är progressiv, 10–22 procent. Små och medelstora företag samt högpotentiella företag kan under vissa förutsättningar erhålla 50 procent undantag från bolagsskatt i fem år. Företag inom ekonomiska zoner kan erhålla undantag från

bolagsskatt i tre år och 50 procent reduktion i ytterligare två år. Vidare kan kapitalvinst i riskkapitalbolag undantas från bolagsskatt.

**Syrien:** Den normala inkomstskatten för bolag är progressiv och tas ut med 10–28 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Ekonomiska frizoner finns.

**Tadzjikistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 13 procent. Mindre nystartade företag (omsättning som inte överstiger 936 000 kr) kan beskattas med 6 procent i ett år. Företag som är verksamma inom ekonomiska frizoner kan undantas från beskattning i 25 år.

**Thailand:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Små och medelstora företag kan beskattas med 10 procent för inkomst som överstigande 300 000 THB (ca 73 000 kronor). Banker kan beskattas med 10 procent på viss inkomst. Högteknologiska företag samt företag inom viss industri i särskilda områden kan erhålla undantag från bolagsskatt i åtta år. Företag som omfattas av reglerna om internationella huvudkontor kan för viss inkomst undantas från bolagsskatt och beskattas med 10 procent för viss annan inkomst. Kapitalvinst hos riskkapitalbolag vid avyttring av andelar i små och medelstora företag beskattas inte.

**Turkiet:** Se under avsnitt Europa.

**Turkmenistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 8 procent (små och medelstora företag beskattas med 2 procent).

**Uzbekistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 7,5 procent. Viss verksamhet i ekonomisk zon kan undantas från beskattning i 3–10 år, beroende på hur stora investeringar som gjorts i verksamheten.

## Europa

**Andorra:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Azerbajdzjan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Verksamhet inom industri- och teknologiparker kan erhålla undantag från bolagsskatt i sju år. Vidare finns det ekonomiska zoner där verksamheter endast beskattas med 0,5 procent av omsättningen. 50 procent av vinsten i ett företag i ekonomisk zon är undantagen bolagsskatt under sju år om bolaget har investeringscertifikat.

**Belgien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 33 procent (inkl. tilläggsskatt, s.k. austerity surcharge, uppgår den effektiva skatten till 33,99 procent). 85 procent av inkomst från patent kan undantas från beskattning. Vidare kan företag erhålla NID-avdrag. Dessutom går det inte utesluta att det finns förhandsbesked om s.k. informellt kapital som medför att normal inkomstskatt inte utgår.

**Bosnien Hercegovina:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Brittiska kanalöarna:** Se under rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

**Bulgarien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Estland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent, men tas ut först i samband med utdelning.

**Frankrike:** Den normala inkomstskatten för bolag är 33,3 procent. Inkomster från patent kan beskattas med 15 procent. Kapitalvinster vid avyttring av innehav i riskkapitalbolag (s.k. venture capital companies

(SCR) och venture capital funds (FCPR)) kan beskattas med 15 procent och inkomst från riskkapitalbolags investeringsportfolio kan helt undantas från beskattning. Banker är helt undantagna från bolagsskatt. Företag inom vissa ekonomiska frizoner (urban free zones) kan erhålla undantag från bolagsskatt i fem år och därefter erhålla en reducerad bolagsskattesats i tre år.

**Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19 procent. Utdelning till såväl noterade som onoterade medelstora och stora företag (även för små företag i vissa fall) är i princip undantagen från beskattning.

**Georgien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent och tas ut först i samband med utdelning (för vissa bolag gäller dessa regler först år 2019).

**Gibraltar (Storbritannien):** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Grekland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 29 procent. Sedan år 2016 finns skatteförmåner för vissa investeringar i Grekland. Bl.a. kan företag erhålla undantag från bolagsskatt, erhålla skattereduktion med 50 procent av kostnad för investering samt under vissa förutsättningar garanteras en fast bolagsskattesats i tolv år vid större investeringar alternativt erhålla en skattereduktion motsvarande 10 procent av viss investering upp till maximalt 5 miljoner euro. Förmånerna kan ges till i princip alla ekonomiska sektorer.

**Irland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 12,5 procent för s.k. "trading income" (aktiv inkomst) och 25 procent för "non-trading income" (passiv inkomst). Företag som omfattas av speciella skatteregler (Section 110) kan erhålla en bolagsskattesats som blir nära 0procent.

**Isle of Man:** Se under rubriken "Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln" ovan.

**Italien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 24 procent. 50 procent av inkomst som härrör från bl.a. patent och varumärken kan undantas från beskattning för företag. Vidare kan företag erhålla NID-avdrag.

**Kazakstan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Inkomster i investeringsprojekt som godkänns av regeringen och som uppfyller vissa krav kan undantas från bolagsskatt i tio år.

**Kosovo:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Kroatien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent. Mindre bolag beskattas med 12 procent. Det finns flera ekonomiska frizoner där 50 procent av inkomsten kan undantas från inkomstskatt. Verksamhet som är tillåten inom frizonerna är bl.a. tillverkning av varor och tillhandahållande av tjänster förutom bank, finans- och försäkringsverksamhet. Även verksamhet inom teknologi och innovationscentrum är tillåten i frizonerna. Vidare kan företag som investerar i bl.a. tillverknings-, utvecklings- och innovationsverksamhet helt eller delvis undantas från bolagsskatt i högst tio år. Det finns det regionala skatteförmåner som innebär att inkomster inom viss region kan bli helt eller delvis undantagna från bolagsskatt.

**Lettland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent, men tas ut först i samband med utdelning (varvid inkomsten "grossas upp" med 1,25, vilket innebär en skattesats på 25 procent). Återinvesterade

vinster är skattefria. Det finns ekonomiska zoner där företag kan erhålla skattereduktion med 80 procent.

**Liechtenstein:** Den normala inkomstskatten för bolag är 12,5 procent. 80 procent av inkomst från immateriella rättigheter kan undantas från beskattning. Vidare kan företag erhålla NID-avdrag. Utdelning och kapitalvinster på andelar undantas från beskattning. Dessutom kan förmånlig beskattning erhållas för företag som endast köper, förvaltar och säljer finansiella instrument (Private asset structures). Dessa strukturer beskattas endast med en minimiskatt om 1 800 CHF (ca 15 000 kronor).

**Litauen:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent (5 procent för mindre bolag). Det finns ekonomiska frizoner där företag undantas från bolagsskatt i sex år. Under de efterföljande tio åren beskattas de med 50 procent av normal skattesats. Försäkringsverksamhet omfattas inte av dessa frizoner. Viss inkomst hos investeringsbolag (collective investment vehicle, CIV) och försäkringsbolag är undantagen från beskattning.

**Luxemburg:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent. Även en kommunal skatt utgår. I staden Luxemburg uppgår den kommunala skatten till 6,75 procent. Bestämmelser som innebär att 80 procent av nettoinkomster och vinster från vissa immateriella rättigheter undantas från beskattning har avskaffats, men kan enligt övergångsbestämmelser tillämpas t.o.m. år 2021. Det finns ett flertal skatteförmåner för verksamhet inom bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet. Bl.a. är inkomster från SICAR-bolag avseende överlåtbara värdepapper (t.ex. utdelning och kapitalvinst) undantagna från beskattning och företag som förvaltar värdepapper (securitization vehicle) kan erhålla skatteförmåner som innebär att skattebasen reduceras till i princip noll. Det finns även skatteförmåner för investeringar i ny verksamhet och riskkapital som innebär att 25–30 procent av överskott inte beskattas. De luxemburgska reglerna om näringsbetingade andelar innebär att kapitalförluster kan vara avdragsgilla trots att kapitalvinster och utdelning är skattefria. Slutligen går det inte att utesluta att det fortfarande finns förhandsbesked om s.k. informellt kapital som medför att normal inkomstskatt inte utgår.

**Makedonien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Malta:** Den normala inkomstskatten för bolag är 35 procent. Regler om avräkning av underliggande bolagsskatt (s.k. imputationssystem) kan resultera i en skattebelastning på 5 procent (se även under rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan). Royalty och likande inkomst från patent avseende uppfinningar, varumärken och copyrights kan undantas från beskattning. Dessutom är inkomster från åtaganden för kollektiva investeringar (collective investment schemes (CIS) undantagna från beskattning. Det finns också securitization vehicles (SPV) som värdepapperiserar risk och som på grund av avdragsregler kan bli obeskattade.

**Moldavien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 12 procent.

**Monaco:** Se under rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

**Montenegro:** Den normala inkomstskatten för bolag är 9 procent.



**Nederländerna:** Den normala inkomstskatten är 20 procent för bolag med inkomster upp till 200 000 euro (250 000 euro för år 2018). Företag med inkomster över detta belopp beskattas med 25 procent. Investeringsfonder kan helt undantas från bolagsskatt. Vidare går det inte att utesluta att det fortfarande finns förhandsbesked om s.k. informellt kapital som medför att normal inkomstskatt inte utgår.

**Polen:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19 procent (för mindre bolag med omsättning mindre än 1,2 miljoner euro och nystartade bolag utgår inkomstskatt med 15 procent). Det finns flera ekonomiska frizoner där företag kan erhålla skattereduktion med motsvarande 30–50 procent (beroende på vilken frizon som är aktuell) av kostnader för bl.a. förvärv av patent och licensrättigheter, know-how och andra typer av tillgångar. Skattereduktionen kan ökas med 10–20 procent för små och medelstora företag.

**Portugal:** Den normala inkomstskatten för bolag är 21 procent (17 procent för små- och medelstora bolag med skattepliktig inkomst upp till 15 000 euro). Det finns ett flertal skatteförmåner för investeringar i landet. Förenklade skatteregler som kan tillämpas av företag som bl.a. har en omsättning som inte överstiger 200 000 euro. Reglerna innebär att 50 procent respektive 25 procent av viss inkomst inte beskattas det första respektive andra året som reglerna tillämpas. Företag som verkar inom den ekonomiska frizonen på Madeira kan bli föremål för bolagsskatt med endast 5 procent (finans- och försäkringsbolag omfattas inte av de speciella skattereglerna i frizonen). Små och medelstora företag kan erhålla NID-avdrag samt avdrag med 10 procent för återinvesteringar hänförliga till ej utdelade vinster.

**Rumänien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 16 procent. Företag som bedriver bl.a. innovationsverksamhet kan erhålla undantag från bolagsskatt i tio år. Vinster som återinvesteras i bl.a. teknologisk utrustning och mjukvara är skattefria.

**Ryssland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. I vissa regioner kan skatten uppgå till 15,5 procent. I ekonomiska frizoner undantas inkomster delvis från bolagsskatt i tio år. Förenklade skatteregler innebär att bolagsskatt inte betalas under vissa förutsättningar. Banker, försäkringsbolag och investeringsfonder kan inte nyttja de förenklade reglerna. Vinst vid avyttring av andelar i ryska företag som innehafts i fem år undantas från beskattning bl.a. om andelarna är noterade och hänförliga till den högteknologiska ekonomiska sektorn.

**San Marino:** Den normala inkomstskatten för bolag är 17 procent. Nystartade företag kan bl.a. erhålla 50 procent skattereduktion de första sex åren samt skattereduktion för investeringar i teknologisk innovationsverksamhet. Det finns regler för nystartade, högteknologiska företag som ger full skattefrihet i fem år. Vidare kan fullt avdrag erhållas för återinvesterade vinster under vissa förutsättningar.

**Schweiz:** Den federala inkomstskatten för bolag är 8,5 procent. Den kantonala skatten varierar och kan i vissa kantoner uppgå till endast 1,5 procent.

**Slovakien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 21 procent. Företag kan erhålla skattereduktion som motsvarar 35 procent av

investeringar inom industri, teknologiska centrum och s.k. shared service centre.

**Slovenien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19 procent. Investeringsfonder, pensionsfonder, försäkringsbolag och riskkapitalbolag kan under vissa förutsättningar undantas från bolagsskatt. Utländska kapitalvinster kan undantas från beskattning till 50 procent.

**Spanien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. 60 procent av inkomst från immateriella tillgångar kan undantas från beskattning under vissa förutsättningar. Kollektiva investeringsinstitut (collective investment institutions) kan beskattas med 1 procent bolagsskatt. För venture capital companies (VCC) undantas i vissa fall 99 procent av kapitalvinst på andelar i företag verksamma inom området technological innovations från beskattning. Spanien har generösa federala skatteregler och regionala skatteregler (i Baskien och Navarra) för immateriella tillgångar.

**Tjeckien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19 procent. Inkomster hos företag som investerar i bl.a. teknologiska centrum kan undantas från inkomstskatt i tio år. Investeringsfonder inom EES (s.k. open investment funds och open investment companies) beskattas endast med 5 procent bolagsskatt.

**Turkiet:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Det finns ett flertal skatteförmåner för immateriella tillgångar. Bl.a. är 50 procent av inkomst från innovationsverksamhet i staten undantagen inkomstskatt. Vidare finns ekonomiska frizoner där inkomster kan undantas från bolagsskatt. Undantaget från bolagsskatt slopades år 2004, men gäller fortfarande för företag som före 2004 fått tillstånd att bedriva verksamhet inom zonen. All typ av kommersiell, industriell, bank- och viss annan verksamhet får bedrivas inom zonerna. Företag kan erhålla NID-avdrag (gäller inte företag verksamma inom bank-, finans- eller försäkringsverksamhet).

**Ukraina:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent. Krimhalvön är en ekonomisk frizon där skatt inte tas ut. Investeringsfonder beskattas inte för inkomster från fondverksamhet. Viss inkomst från försäkringsverksamhet är skattefri eller beskattas med 3 procent. Förenklade skatteregler för företag vars omsättning inte överstiger 5 miljoner UAH (cirka 1,5 miljoner kronor) innebär att inkomst endast beskattas med 3 eller 5 procent.

**Ungern:** Den normala inkomstskatten för bolag är 9 procent.

**Vitryssland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent. Det finns ekonomiska frizoner, en industripark och en högteknologisk park där företag under vissa förutsättningar bl.a. är undantagna från bolagsskatt. I de ekonomiska zonerna och i industriparken gäller undantaget i tio år. Skatteförmånerna inom de ekonomiska frizonerna gäller inte bank- eller försäkringsverksamhet. Slutligen kan presidenten i enskilda fall godkänna skatteförmåner, t.ex. undantag från bolagsskatt.

**Österrike:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Under år 2018 kan små företag och medelstora företag få 10 respektive 15 procent bonus på investeringar (högsta bonus: 175 miljoner euro).

## Oceanien

**Australien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Har offshore-lagstiftning för bankverksamhet (Offshore Banking Unit regime; OBU) som innebär att sådan verksamhet efter ansökan kan få status som OBU, varvid inkomst inte beskattas med den normala inkomstskatten utan med en skattesats på 10 procent.

**Övriga Oceanien:** Omfattar, bortsett från Australien, Hawaii, Nya Zeeland och Papua Nya Guinea, ett stort antal små stater och jurisdiktioner. Vad gäller dessa hänvisas till rubriken ”Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln” ovan.

### 4.4.3 Undantag för verklig verksamhet enligt artikel 7.2 a andra och tredje stycket

I recit 12 anges att det är önskvärt att hantera situationer både i tredje land och i unionen samt att inkomstkategorierna – för att de grundläggande friheterna ska iakttas – bör kombineras med ett undantag för verklig verksamhet, vilket syftar till att i unionen begränsa effekterna av reglerna till fall där CFC-bolaget inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet. Ett sådant undantag stadgas i artikel 7.2 a andra stycket. Undantaget ska ses mot bakgrund av EU-domstolens (EUD) dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) avseende de brittiska CFC-reglerna och dessa reglers förenlighet med etableringsfriheten enligt artikel 43 och 48 i EG-fördraget (artikel 49 och 54 i FEUF; Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt). EUD slog i domen fast att etableringsfriheten utgör ett hinder för att en vinst som genererats i ett CFC-bolag i en medlemsstat ska 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 sådant inkluderande endast ska ske vid fall av rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas. En sådan beskattningsåtgärd får därmed enligt EUD inte vidtas när det på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående – däribland i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning – framgår att nämnda CFC-bolag verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten, oavsett huruvida det föreligger skattemässiga skäl till etableringen, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.

Enligt bestämmelsen i artikel 7.2 a andra stycket ska undantag från CFC-beskattnings gälla om CFC-bolaget bedriver verklig ekonomisk verksamhet som stöds av personal, utrustning, tillgångar och lokaler, vilket visas av relevanta fakta och omständigheter. Undantag från reglerna är tvingande för CFC-bolag inom EES-området. För CFC-bolag hemmahörande, eller såvitt avser fast driftställe beläget, utanför EES-området kan medlemsstaterna välja att göra undantag (artikel 7.2 a tredje stycket). Mot bakgrund av att CFC-beskattnings av fasta driftställen inte är aktuellt för svenskt vidkommande bortses från dessa här (jfr avsnitt 4.1). I recit 12 anges att det är viktigt att skatteförvaltningarna och de skattskyldiga samarbetar för att samla in relevanta fakta och

omständigheter för att avgöra huruvida undantaget för verklig verksamhet ska tillämpas.

För att inte utgöra en inskränkning av etableringsfriheten anpassades de svenska reglerna år 2007 till EUD:s dom i mål C-196/04 (Cadbury-domen). Anpassningen innebär att en ny 39 kap. 7 a § IL infördes (SFS 2007:1254, prop. 2007/08:16). Genom bestämmelsen undantas delägare i lågbeskattade företag hemmahörande i EES från CFC-beskattnings om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen, i den stat där den hör hemma, utgör en verklig etablering från vilken affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

Som nämnts ovan bör enligt recit 12 CFC-regler – för att iaktta de grundläggande friheterna – inkomstkategorierna kombineras med ett undantag för verklig verksamhet som syftar till att i unionen begränsa effekterna av reglerna till fall där det utländska kontrollerade bolaget inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet. Såvitt avser prövningen av om bildandet av ett CFC-bolag utgör en verklig etablering slog EUD fast att bolagsbildningen måste utgöra en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten (punkt 66). Vidare skulle konstaterandet av detta enligt domstolen grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning (punkt 68). I direktivets artikel 7.2 a andra stycket stadgas att CFC-beskattnings inte ska ske CFC-bolaget bedriver verklig ekonomisk verksamhet som stöds av personal, utrustning, tillgångar och lokaler, vilket visas av relevanta fakta och omständigheter. Till skillnad från EUD:s dom i C-196/04 uppställer direktivet ett krav på att CFC-bolagets verksamhet – utöver personal, utrustning och lokaler – ska stödas av tillgångar. Denna skillnad berörs inte i reciten. Motsvarande krav finns, i vart fall inte uttryckligen, i EUD:s dom som direktivet får förutsättas återspegla. En fråga är därför om det genom direktivets formulering ställs högre krav för att – till stöd för undantag från CFC-beskattnings – visa på en verklig etablering från vilken affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Att direktivets bestämmelse syftar till att säkerställa att CFC-reglerna iakttar de grundläggande friheterna och att innebörden av dessa i förhållande till frågan om verklig etablering av CFC-bolag har prövats av EUD i C-196/04 talar dock för att artikel 7.2 a andra stycket ska uppfattas på samma sätt som domen och inte som en skärpning av villkoren för undantag. Enligt gällande reglering i 39 kap. 7 a § IL ska vid prövningen av om förutsättningarna för undantag för verklig etablering är uppfyllda *särskilt* beaktas

1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,
2. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten, och
3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.

På motsvarande sätt sägs i Cadbury- domen att konstaterandet av en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, *däribland* i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning (punkt 66 och 68). Såväl Cadbury- domen som bestämmelsen i 39 a kap. 7 a § IL rymmer alltså att fler omständigheter än de särskilt angivna beaktas vid bedömningen av verklig etablering. Om direktivets bestämmelse skulle anses kräva att ett krav på tillgångar läggs till i 7 a § skulle möjligheten till undantag pga. etableringsfriheten reduceras. Detta talar emot en sådan tolkning av direktivbestämmelsen. Med hänsyn till att den svenska regleringen genom 39 a kap. 7 a § IL har anpassats till de krav som enligt EUD:s dom i Cadbury-målet gäller i fråga om CFC-regler bedöms regleringen leva upp till direktivets krav i denna del.

Vad sedan gäller bevisbördan för att en verklig etablering föreligger krävs att gällande reglering i 39 a kap. 7 a § IL inte går utöver direktivets reglering. I artikel 7.2 a andra stycket sägs att relevanta fakta och omständigheter ska visa att CFC-bolaget bedriver verklig ekonomisk verksamhet. I recit 12 anges att det är viktigt att skatteförvaltningarna och de skattskyldiga samarbetar för att samla in relevanta fakta och omständigheter för att avgöra huruvida undantaget för verklig verksamhet ska tillämpas. Den bestämmelse som infördes genom 7 a § till följd av Cadbury- domen innebär att den skattskyldige – i enlighet med vad EUD slog fast i domen – ges möjlighet att visa att en verklig etablering föreligger. Denna placering av bevisbördan motsägs inte av direktivets utformning i artikel 7.2 a andra stycket eller av recit 12. Bedömningen är därför att bevisbördan för att ett CFC-bolag bedriver verklig ekonomisk verksamhet även fortsättningsvis kan vara placerad på delägaren och att 39 a kap. 7 a § IL därför inte behöver ändras i fråga om bevisbördans placering.

#### **4.4.4 CFC-inkomst i form av artificiellt avledd inkomst enligt artikel 7.2 b**

Som alternativ till kategorimodellen i artikel 7.2 a kan CFC-beskattnings ta sikte på ett subjekts eller ett fast driftställes icke utdelade inkomster från icke-genuina arrangemang som genomförts med det huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel. Ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang anses icke-genuina i den mån subjektet eller det fasta driftstället inte skulle äga tillgångarna eller inte skulle ha åtagit sig de risker som genererar hela eller delar av dess inkomst om det inte kontrollerades av ett företag i vilket de betydelsefulla funktioner som utförs av personer, som är relevanta för dessa tillgångar och risker, utförs och som är av stor betydelse för att generera CFC-bolagets inkomst. Modellen återspeglar en gängse internprissättningsanalys.

Gällande svenska CFC-regler är inte utformade enligt den modell som föreskrivs i artikel 7.2 b. Frågan om gällande svenska regler är förenliga med artikel 7.2 b är därför inte aktuell för svenskt vidkommande, även om det i och för sig kan konstateras att den analys som krävs enligt punkt 2 b följer redan av tillämpliga internprissättningsregler.

## 4.5 Artikel 7.3 Undantag från CFC-beskattningsenligt modellen i artikel 7.2 a

**Bedömning:** 39 a kap. IL och bilaga 39 a till IL behöver inte ändras för att genomföra artikel 7.3.

I punkt 3 finns två fakultativa undantag för CFC-regler utformade enligt modellen i artikel 7.2 a. Det första undantaget innebär att medlemsstaterna får välja att avstå från att behandla subjekt (eller fasta driftställen) som CFC-bolag om dessas inkomst till högst en tredjedel är sådan som anges artikel 7.2 a (punkt 3 första stycket). Det andra undantaget innebär att medlemsstaterna får välja att inte behandla finansiella företag vars inkomst i kategorierna i artikel 7.2 a till högst en tredjedel kommer från transaktioner med den skattskyldige eller dess närstående företag som CFC-bolag (punkt 3 andra stycket). Uttrycket ”finansiellt företag” är definierat i direktivets artikel 2.5 och avser mycket förenklat vissa företag som anges i EU-rättsakter på finansmarknadsområdet.

Vad gäller möjligheten till undantag enligt artikel 7.3 första stycket kan konstateras att gällande regler i 39 a kap. IL innebär att CFC-beskattningsenligt en s.k. full inclusion-modell (39 a kap. 5 § IL). Den prövning som enligt 39 a kap. 5 § IL ska göras av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad avser all inkomst hos den utländska juridiska personen beräknad enligt svenska regler. Utformningen av 5 § gör att frågan om förenligheten med ett sådant undantag som anges i artikel 7.3 första stycket inte är aktuell för svensk del.

Vad gäller möjligheten till undantag enligt artikel 7.3 andra stycket kan konstateras att prövningen enligt 5 § görs utan avseende på om ett företag är ett finansiellt företag enligt definitionen i direktivets artikel 2.5. Huvudregeln i 5 § går därför inte utöver det undantag som är möjligt enligt artikel 7.3 andra stycket. Undantaget i artikel 7.3 andra stycket skulle emellertid kunna vara aktuellt när det gäller kompletteringsregeln i 7 §. I 7 § andra stycket begränsas innebörden av de i bilaga 39 a använda uttrycken ”inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet” och ”inkomst från försäkringsverksamhet”. Genom 7 § andra stycket är det, såvitt avser stater inom EES, endast inkomst från koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet som kan anses lågbeskattad. Detta gäller dock endast om inkomsten omfattas av eventuellt skatteavtals bestämmelser om begränsning av beskattningsrätten. Vad gäller förhållandet till direktivets krav kan följande konstateras. Vid utformningen av huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL uteslöts tanken på ett generellt undantag från CFC-beskattningsenligt för verksamhet som bedrivs av banker, kreditinstitut eller andra finansiella företag. Ett sådant undantag ansågs inte motiverat med hänvisning till att även dessa företag kan ägna sig åt den typ av skatteundrandraganden som CFC-reglerna är avsedda att träffa (prop. 2003/04:10, s. 66). Även undantag för tillståndspliktig verksamhet övervägdes, men avfärdades som olämpligt med hänvisning till att tillståndsplikt inte ger tillräckliga garantier för att banker eller andra kreditinstitut inte ägnar sig åt sådan skatteplanering som CFC-reglerna

syftar till att förhindra och till att länders olika regler om tillståndsplikt skulle medföra att samma typ av verksamhet behandlas olika (prop. 2003/04:10, s. 66–67). Däremot ansågs det finnas skäl för att särbehandla verksamhet inom EES, bl.a. mot bakgrund av att det inom EU är lättare att ha överblick över skadliga skatteregimer och av regler om tillståndsplikt och tillsyn i flera direktiv för den finansiella sektorn, t.ex. bank, värdepapper och försäkring (prop. 2003/04:10, s. 67–68). För de undantag från kompletteringsregeln som i bilaga 39 a IL görs för ”inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet” och ”inkomst från försäkringsverksamhet” infördes därför den särskilda definitionen i 7 § andra stycket i fråga om sådan verksamhet inom EES. Den utvidgning av tillämpningsområdet för kompletteringsregeln i 7 § första stycket som följer av 7 § andra stycket skulle i vissa fall kunna omfatta den situation rörande finansiella företag som regleras i direktivets artikel 7.3 andra stycket. Detta är fallet om den utländska juridiska personen är ett sådant finansiellt företag som omfattas av definitionen i artikel 2.5 i direktivet. Undantaget från CFC-beskattnings av ”inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet” och ”inkomst från försäkringsverksamhet” som inte är koncernintern följer emellertid inte av huvudregeln i 5 § utan av kompletteringsregeln i 7 § andra stycket och bilaga 39 a IL. Bilaga 39 a i sin tur bygger på en genomgång av skattesystemen i staterna i bilagan. Som ytterligare villkor gäller att kompletteringsregeln inte är tillämplig på inkomst som inte omfattas av skatteavtal. För lågbeskattade inkomster från sådan särskilt skattegynnad verksamhet som inte bedömts böra gynnans av skatteavtals förmånsregler ska därför prövning ske enligt huvudregeln i 5 §. Vid förhandlingarna om direktivet upplystes att risk för skattebaserosion och flyttning av vinster är ett kriterium som kan beaktas vid utformningen av listor. Vidare kan noteras att koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet inom EES som inte omfattas av undantag i bilaga 39 a IL och som därför ska prövas enligt 5 § kan även omfattas av rätten till undantag för verklig etablering i 39 a kap. 7 a § IL. 39 a kap. IL och bilaga 39 a bedöms därför vara förenliga med direktivets artikel 7.3 andra stycke.

#### 4.6 Artikel 7.4 Undantag från CFC-beskattnings enligt modellen i artikel 7.2 b

|                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Bedömning:</b> 39 a kap. IL behöver inte ändras för att genomföra artikel 7.4 i direktivet. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|

I punkt 4 finns fakultativa undantagsregler för CFC-regler utformade enligt modellen i artikel 7.2 b. Undantaget innebär att ett subjekt eller ett fast driftställe a) med bokförd vinst på högst 750 000 euro och passiv inkomst på högst 75 000 euro, eller b) vars bokförda vinst uppgår till högst 10 procent av dess driftskostnader under beskattningsperioden inte behöver behandlas som ett CFC. Driftskostnader i punkt b) får inte omfatta kostnader för varor som säljs utanför det land där subjektet är

hemmahörande, eller det fasta driftstället är beläget, för skatteändamål och betalningar till närstående företag.

Regeln i artikel 7.4 gäller för CFC-regler utformade enligt den modell för artificiellt avledd inkomst som föreskrivs i artikel 7.2 b. Gällande svenska CFC-regler är inte utformade enligt denna modell. Frågan om de svenska reglerna är förenliga med artikel 7.4 är därför inte aktuell för svenskt vidkommande.

#### 4.7 Artikel 8.1 Beräkning av inkomst vid CFC-regler som följer modellen i artikel 7.2 a

**Bedömning:** Kraven i artikel 8.1 i direktivet bedöms vara uppfyllda i gällande rätt.

Enligt artikel 8.1 ska – om CFC-regler utformas enligt artikel 7.2 a – CFC-inkomsten beräknas enligt bolagsskattereglerna i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande eller belägen. Förluster ska inte ingå i skattebasen, dvs. ska inte beaktas, utan kan rullas framåt och beaktas senare beskattningsperioder i enlighet med nationell rätt.

Enligt 39 a kap. 10 § ska vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster och som inte är ett invest-mentföretag. Inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar för den utländska juridiska personen, upprättade enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) och innehålla de tilläggs-upplysningar som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § bokföringslagen. Inkomstberäkningen får ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar som har upprättats enligt andra regler än de som avses i första stycket 1 och 2, om den upprättade redovisningen innehåller tillförlitliga uppgifter som är tillräckliga för beskattningen. Vidare följer av 39 a kap. 6 § 2 IL att underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående beskattningsåren och som tidigare inte dragits av vid beräkning av nettoinkomsten får dras av vid beräkning av nettoinkomsten, om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår.

Gällande svenska regler bedöms härigenom uppfylla direktivets krav på att beräkningen av CFC-inkomst ska göras enligt lagstiftningen där den skattskyldige är hemmahörande eller belägen. Vidare görs bedömningen att gällande svenska regler om att underskott inte ska kvittas mot annan inkomst hos delägaren utan omfattas av regler om s.k. carry forward lever upp till direktivets krav. Utformningen av sådana carry forward-regler överlämnar direktivet till nationell rätt. Direktivet kräver därför inga anpassningar av gällande regler i detta avseende.



## 4.8 Artikel 8.2 Beräkning av CFC-inkomst enligt modellen i artikel 7.2 b

**Bedömning:** Gällande rätt behöver inte ändras för att genomföra artikel 8.2 i direktivet.

Enligt artikel 8.2 ska – om CFC-regler utformas enligt artikel 7.2 b – CFC-inkomsten begränsas till belopp som genereras genom de tillgångar och risker som är kopplade till de betydelsefulla funktioner som utförs av personer i CFC-bolaget. Armlängdsprincipen ska tillämpas vid inkomstallokering i CFC-bolaget.

Bestämmelsen i artikel 8.2 gäller vid CFC-regler utformade enligt den modell för artificiellt avledd inkomst som återfinns i artikel 7.2 b. Gällande svenska CFC-regler är inte, och föreslås inte heller vara, utformade enligt denna modell. Frågan om gällande svenska regler är förenliga med artikel 8.2 är därför inte aktuell för svenskt vidkommande.

## 4.9 Artikel 8.3 Delägarrens andel av CFC-inkomsten

**Bedömning:** Kravet i artikel 8.3 bedöms vara uppfyllt i gällande rätt.

Enligt punkt 3 ska den skattskyldige ta upp CFC-bolagets inkomst i förhållande till sin andel i CFC-bolaget enligt artikel 7.1 a.

Motsvarande svenska regler återfinns i 39 a kap. 13 § IL. En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är enligt 13 § första stycket IL skattskyldig för en så stor andel av överskottet av dessa som svarar mot delägarrens andel av kapitalet i personen. Andelen ska beräknas enligt 2 och 4 §§. Hänvisningen till 2 § innebär att delägarrens andel av överskottet räknas ut vid utgången av dennes beskattningsår. Vid indirekt ägande tillämpas 4 § om beräkning av andelens storlek. En delägare som innehar eller kontrollerar någon andel av kapitalet blir beskattad för det överskott som svarar mot andelen om han, direkt eller indirekt, själv eller tillsammans med personer i intressegemenskap innehar eller kontrollerar minst 25 procent av rösterna eller kapitalet i den utländska juridiska personen. Undantag från reglerna om att obegränsat skattskyldig delägare ska ta upp sin andel av överskottet gäller enligt 13 § andra meningen IL till den del överskottet ska tas upp av en begränsat skattskyldig. En i Sverige begränsat skattskyldig person som innehar ett CFC genom andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige anses som delägare i CFC-bolaget vid tillämpning av 39 a kap. IL och ska beskattas för sin andel av CFC-bolagets överskott. Genom undantaget i 39 a kap. 13 § andra meningen undviks att ett överskott som beskattas hos en begränsat skattskyldig delägare också beskattas hos en obegränsat skattskyldig delägare som direkt eller indirekt innehar andelar i den begränsat skattskyldige person som innehar det fasta driftstället i Sverige.

Genom reglerna i 39 a kap. 13 § första stycket IL uppfyller gällande svenska regler direktivets krav i artikel 8.3. Vad beträffar undantaget i

13 § 1 stycket andra meningen görs bedömningen att utan ett sådant undantag skulle svensk CFC-beskattningsperiod ske hos två skattskyldiga för CFC-inkomsten. Detta kan inte vara avsikten i direktivet. Med hänsyn härtill och till att undantaget är begränsat till den del av ett överskott som ska beskattas hos en begränsat skattskyldig delägare bedöms undantaget vara förenligt med artikel 8.3.

#### 4.10 Artikel 8.4 Beskattningsår

**Bedömning:** Gällande reglering i 39 a kap. 12 § och 13 § tredje stycket inkomstskattelagen bedöms uppfylla kravet i direktivets artikel 8.4.

Av punkt 4 framgår att CFC-inkomst ska tas upp hos delägaren den beskattningsperiod under vilken CFC-bolagets beskattningsår löper ut, dvs. beskattningsåret för CFC-bolaget där det är hemmahörande ska gälla som beskattningsår.

Enligt 39 a kap. 12 § IL ska som beskattningsår för en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster räknas den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där personen hör hemma. Om sådan period saknas gäller enligt en kompletterande regel att som beskattningsår räknas räkenskapsåret enligt lagstiftningen i nämnda stat. Enligt 39 a kap. 13 § tredje stycket IL ska överskott i en utländsk juridisk person tas upp det beskattningsår som går ut samtidigt som den utländska juridiska personens beskattningsår. Om den utländska juridiska personen och delägaren inte har samma beskattningsår, ska enligt en kompletterande regel överskottet tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter den utländska juridiska personens beskattningsår.

Genom regleringen i 12 § och 13 § tredje stycket är direktivets krav på att CFC-inkomst ska tas upp den beskattningsperiod då CFC-bolagets beskattningsperiod löper ut uppfyllt. Vad gäller de kompletterande reglerna i 39 a kap. 12 § och 13 § tredje stycket IL kan konstateras att 12 § saknar motsvarighet i direktivets artikel 8.4, vilken inte reglerar vad som ska gälla om beskattningsperiod saknas i CFC-jurisdiktionen. Inte heller 39 a kap. 13 § tredje stycket har någon motsvarighet i direktivets artikel 8.4. Den svenska regleringen bedöms vara nödvändig för att CFC-reglerna ska fungera väl i de situationer som de kompletterande reglerna rör. Regleringen kan inte sägas stå i strid med direktivets reglering. Gällande svenska reglerna i 39 a kap. 12 § och 13 § tredje stycket IL bedöms därför uppfylla och vara förenliga med direktivets krav i artikel 8.4.

#### 4.11 Artikel 8.5 Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid efterföljande utdelning från ett CFC-bolag

**Förslag:** Det regleras uttryckligen att bestämmelsen i 42 kap. 22 § inkomstskattelagen om att utdelning från utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster inte ska tas upp i vissa fall ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den som innehar andelar i ett CFC-bolag ska, under vissa förutsättningar, enligt artikel 7 i direktivet mot skatteundandraganden ta upp en inkomst baserad på CFC-bolagets inkomst. I artikel 8 i direktivet regleras hur den skattskyldiges inkomst ska beräknas. Om CFC-bolaget delar ut vinst till den skattskyldige och denna utdelade vinst inbegrips i den skattskyldiges beskattningsbara inkomst ska enligt artikel 8.5 de inkomster som tidigare inbegripits i skattebasen enligt artikel 7 dras av från skattebasen vid beräkningen av det skattebelopp som ska betalas på utdelad vinst. Enligt bestämmelsen är syftet att undvika dubbelbeskattning.

I svensk rätt finns i 42 kap. 22 § IL en bestämmelse med samma syfte som artikel 8.5 i direktivet (prop. 1989/90:47 s. 19). Enligt denna bestämmelse ska utdelning från utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 39 a kap. 13 §. Om utdelningen överstiger det belopp som CFC-beskattats är överskjutande belopp av utdelningen skattepliktigt. Bestämmelsen får även förstås så att delägaren endast kan tillgodogöra sig den CFC-beskattade inkomsten i den utsträckning denna inkomst inte redan har utnyttjats mot tidigare utdelning från CFC-bolaget. Följande exempel kan illustrera detta.

Bolaget AB1 äger 100 procent av CFC-bolaget X. År 1 beskattas AB1 för en CFC-inkomst om 100. År 2 lämnar X utdelning till AB1 med 50 och år 3 med 75. Med tillämpning av 42 kap. 22 § IL ska AB1 inte ta upp någon inkomst hänförlig till utdelningen till beskattning år 2 och år 3 bara 25 av de utdelade 75. Härigenom har AB1 fått tillgodogöra sig CFC-beskattningen år 1 med 100.

Bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL har den effekt som åsyftas i artikel 8.5 i direktivet eftersom utdelningen enligt svensk rätt inte blir föremål för ytterligare beskattning till den del den redan har CFC-beskattats. Artikel 8.5 omfattas således av 42 kap. 22 § IL.

När det gäller tillämpningsområdet för bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL kan det konstateras att den i vart fall gäller för utdelningar som ska tas upp i inkomstslaget kapital. Detta mot bakgrund av dess placering i 42 kap. IL, som rör vad som ska tas upp och dras av i det inkomstslaget. Direktivet mot skatteundandraganden är dock enligt artikel 1 tillämpligt på skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattningen i en eller flera medlemsstater. För att artikel 8.5 ska anses vara genomförd genom 42 kap. 22 § IL krävs således att denna bestämmelse även kan tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Förutom utdelning från CFC-bolag finns i 42 kap. 22 § IL bestämmelser om utdelning från i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Genom 24 kap. 2 § IL görs 42 kap. 22 § IL tillämplig även i inkomstslaget näringsverksamhet. I 24 kap. 2 § IL anges dock bara att bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL om utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan har därför uppkommit om bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL i fråga om utdelning gäller i inkomstslaget näringsverksamhet för såväl utdelning från CFC-bolag som i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. För att genomföra artikel 8.5 i direktivet bör bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL om utdelning från CFC-bolag göras uttryckligen tillämplig i inkomstslaget näringsverksamhet.

Sammanfattningsvis har bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL den effekt som åsyftas i direktivet och artikel 8.5 omfattas således av bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL, eftersom utdelningen enligt svensk rätt inte blir föremål för ytterligare beskattning till den del delägaren har CFC-beskattats för inkomsten i CFC-bolaget. Dock bör 24 kap. 2 § IL justeras så att det tydligt framgår att 42 kap. 22 § IL även ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet såvitt avser utdelning från CFC-bolag.

Det kan tilläggas att resonemanget i detta avsnitt om att undvika dubbelbeskattning på utdelning från CFC-bolag bara gäller om den aktuella utdelningen ska tas upp till beskattning. Om det t.ex. rör sig om en utdelning på en näringsbetingad andel uppkommer ingen dubbelbeskattning, oavsett om 42 kap. 22 § IL skulle vara tillämplig på utdelningen eller inte, eftersom sådana utdelningar inte ska tas upp till beskattning (24 kap. 17 § IL).

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 24 kap. 2 § IL.

### 4.12 Artikel 8.6 Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid efterföljande avyttring av ett CFC-bolag

**Förslag:** Kapitalvinst på CFC-andelar ska inte ska tas upp till den del delägaren har CFC-beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst. Detta gäller bara i den utsträckning delägaren inte tidigare har tillgodogjort sig den inkomst som delägaren har CFC-beskattats för genom att räkna av den mot en tidigare utdelning eller kapitalvinst. Inte heller när det gäller utdelning från utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster ska delägaren räkna av sådan CFC-beskattning som denne har räknat av mot en tidigare utdelning eller kapitalvinst.

**Bedömning:** Såvitt avser fast driftställe bedöms inte artikel 8.6 kräva anpassningar i svensk rätt.

Förutom artikel 8.5 (se avsnitt 4.11) innehåller direktivet mot skatteundandraganden ytterligare en artikel, artikel 8.6, som syftar till att undvika dubbelbeskattning. Artikeln gäller när en skattskyldig avyttrar

sin andel i ett CFC-bolag eller i den verksamhet som bedrivs av det fasta driftstället. Om någon del av inkomsterna från avyttringen tidigare har inbegripits i skattebasen i enlighet med artikel 7 ska enligt artikel 8.6 det beloppet dras av från skattebasen vid beräkning av det skattebelopp som ska betalas på inkomsterna.

Om avyttringen avser näringsbetingade andelar uppstår som utgångspunkt ingen dubbelbeskattning, eftersom kapitalvinst på sådana andelar inte ska tas upp (25 a kap. 5 § IL). Om andelarna inte uppfyller kraven på att vara näringsbetingade och den skattskyldige har CFC-beskattats enligt 39 a kap. 13 § IL kan dock dubbelbeskattning uppstå. Det finns nämligen ingen bestämmelse i svensk rätt vid avyttring av andelar i CFC-bolag som motsvarar bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL, som gäller utdelning från CFC-bolag. För att uppfylla direktivets krav är det därför nödvändigt att införa regler som innebär att det i inkomstslaget näringsverksamhet införs en möjlighet att räkna av tidigare CFC-beskattning från kapitalvinsten i syfte att undvika dubbelbeskattning.

Bestämmelsen bör utformas på samma sätt som bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL om utdelning från CFC-bolag. Det innebär att kapitalvinst på andelar i CFC-bolag inte ska tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 39 a kap. 13 § IL. Det bör också uttryckligen regleras att delägaren bara får tillgodogöra sig den CFC-beskattade inkomsten i den utsträckning denna inkomst inte redan har räknats av mot tidigare utdelning eller kapitalvinst på CFC-andelarna. Motsvarande reglering bör införas i nuvarande 42 kap. 22 § IL. Följande exempel kan illustrera detta.

Bolaget AB2 äger 100 procent av CFC-bolaget Y. År 1 beskattas AB2 för en CFC-inkomst om 100. År 2 lämnar Y en utdelning till AB2 med 50. År 3 säljer AB2 alla sina andelar i Y och gör en kapitalvinst på 100. Av CFC-beskattningen år 1 om 100 räknas 50 av mot utdelningen år 2, vilket innebär att AB2 inte ska ta upp någon utdelning till beskattning, och 50 mot kapitalvinsten år 3, vilket innebär att AB2 bara ska ta upp 50 av denna vinst till beskattning. Härigenom sker ingen dubbelbeskattning av AB2.

Direktivet är bara tillämpligt på skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater, dvs. för svensk del på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Den föreslagna bestämmelsen bör således tillämpas i detta inkomstslag. Dubbelbeskattning av CFC-inkomster kan på motsvarande sätt uppkomma för inkomster som ska tas upp i inkomstslaget kapital. Den föreslagna bestämmelsen bör även gälla i detta inkomstslag. Bestämmelsen bör införas i 42 kap. IL, som reglerar vad som ska tas upp och vad som ska dras av i inkomstslaget kapital, i anslutning till nuvarande 42 kap. 22 §.

Med anledning av att den föreslagna bestämmelsen i 42 kap. IL även ska gälla i inkomstslaget näringsverksamhet måste en bestämmelse införas i 25 kap. IL, som innehåller bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet, om att den aktuella bestämmelsen i 42 kap. IL även ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Lättnaden för utdelningar i 42 kap. 22 IL gäller förutom utdelning från CFC-bolag även utdelning från i utlandet delägarbeskattade juridiska

personer. Samma dubbelbeskattning som kan förekomma för delägare i CFC-bolag som avyttrar sin andel kan förekomma för delägare i utländska juridiska personer som delägarbeskattas i utlandet och som avyttrar sin andel. Inte heller för dessa fall finns det någon bestämmelse i inkomstskattelagen som undanröjer dubbelbeskattning vid kapitalvinstbeskattning. Det ryms dock inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt att införa en motsvarande bestämmelse.

Bestämmelsen i artikel 8.6 rör även avyttring av verksamhet som bedrivs i ett fast driftställe. Denna del av bestämmelsen avser den situation i vilken CFC-beskattning ska ske enligt artikel 7.1, dvs. när ett fast driftställes vinster är befriade eller undantagna från skatter i huvudkontorsstaten. Inkomstskattelagens regler om beskattning av fasta driftställen i utlandet innebär att en obegränsat skattskyldig juridisk person enligt 6 kap. 4 § IL är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, s.k. worldwide taxation. CFC-beskattning av fast driftställe i utlandet aktualiseras därför inte, varvid dubbelbeskattning i det avseende som regleras i artikel 8.6 inte uppkommer. Artikel 8.6 kräver därför inte anpassningar i svensk rätt såvitt avser fasta driftställen (jfr avsnitt 4.1).

Sammanfattningsvis görs bedömningen att det bör införas en ny bestämmelse i 42 kap. IL som undantar kapitalvinst vid avyttring av andelar i ett CFC-bolag som redan tidigare har beskattats enligt reglerna i 39 a kap. IL samt en hänvisning i 25 kap. IL till denna bestämmelse för att direktivets krav i artikel 8.6 ska anses uppfyllda. Det bör även uttryckligen regleras att delägaren bara får tillgodogöra sig en sådan CFC-beskattad inkomst enligt 42 kap. 22 och 22 a §§ IL i den utsträckning denna inkomst inte redan har räknats av mot tidigare utdelning eller kapitalvinst på CFC-andelarna.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 25 kap. 2 § och 42 kap. 22 § IL samt att en ny paragraf, 42 kap. 22 a § IL, införs.

### 4.13 Artikel 8.7 Undanröjande av dubbelbeskattning

**Bedömning:** Kravet i artikel 8.7 bedöms uppfyllt i gällande rätt.

Punkt 7 rör undanröjande av internationell juridisk dubbelbeskattning. I den skattskyldiges medlemsstat ska vid CFC-beskattning – från skatten på CFC-inkomsten – avdrag medges för skatt som CFC-bolaget ska betala i den stat där denne är skattemässigt hemmahörande eller, i fråga om ett fast driftställe, beläget. Utformningen av sådana regler överlämnar direktivet till nationell rätt.

Bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning finns i lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL). I 4 kap. AvrL finns bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster. Av 4 kap. 1 § AvrL framgår att delägare som CFC-beskattas för sin andel av lågbeskattad utländsk juridisk persons inkomster har rätt till avräkning för de av CFC-bolaget

betalda utländska skatter som belöper på dessa inkomster. Avräkning får göras för samtliga utländska skatter på lågbeskattade inkomster (jfr prop. 2003/04:10, s. 89 och 95 f.). Avräkning får ske med summan av CFC-bolagets utländska skatter på lågbeskattade inkomster multiplicerat med det andelstal som använts vid fastställandet av de inkomster som delägaren tagit upp. Avräkning får dock högst ske med ett spärrbelopp beräknat som den statliga och kommunala inkomstskatt som (utan avräkning) hänför sig till de lågbeskattade inkomsterna. Avräkning ska ske från svensk skatt som beslutas det år då den lågbeskattade inkomsten som beskattats i utländsk stat har ingått i underlaget för beslutet. Utländsk skatt som överstiger det årets spärrbelopp får avräknas senast för det femte beskattningsåret efter nämnda beskattningsår, varvid ett nytt spärrbelopp beräknas för det år sådan avräkning begärs.

Enligt direktivets artikel 8.7 ska avdrag ges för CFC-bolagets skatt resp. ett fast driftställes skatt, från den skatt som den skattskyldige ska betala för CFC-bolagets inkomst. Såsom bestämmelsen får förstås är det fråga om avräkning av utländsk skatt. Av bestämmelsen framgår att avdraget ska beräknas i enlighet med nationell rätt. Mot bakgrund av att CFC-beskattnings av fasta driftställen inte är aktuellt för svenskt vidkommande bortses från sådana här (jfr avsnitt 4.1). Med hänvisning till ovan angivna regler om avräkning av utländsk skatt betald av ett CFC bedöms artikel 8.7 i direktivet ha täckning i gällande regler. Direktivets regler om undanröjande av dubbelbeskattnings kan därför anses genomförda i svensk rätt.

#### 4.14 Vissa frågor som inte regleras i direktivets CFC-regler

**Bedömning:** De frågor som reglerats i gällande CFC-regler och som är oreglerade i direktivet bedöms kunna kvarstå oförändrade.

Direktivets CFC-regler består dels av uttömmande bestämmelser, dels i några fall av bestämmelser med innebörden att nationell rätt ska gälla, dvs. att medlemsstaterna kan välja hur reglerna ska utformas (artikel 8.1, artikel 8.7). Bland de uttömmande bestämmelserna förekommer alternativa bestämmelser (artikel 7.2). I de flesta fall är bestämmelserna obligatoriska men i några fall, som i fråga om vissa undantag, fakultativa (artikel 7.2 a tredje stycket, artikel 7.3 och artikel 7.4).

I direktivets recit 3 anges att direktivets regler bör begränsas till allmänna bestämmelser, medan genomförandet bör överlätas till medlemsstaterna, som är bättre lämpade att utforma de specifika delarna i dessa regler på ett sätt som bäst passar deras bolagsskattesystem.

Vad gäller de oreglerade frågorna kan konstateras att i något fall är en reglering nödvändig för att reglerna ska kunna tillämpas. I andra fall innebär frånvaron av reglering i direktivet att det blir nödvändigt att bedöma om vissa regler i 39 a kap. IL står i överensstämmelse med direktivet.

I 39 a kap. 1 § andra stycket IL finns bestämmelser om att CFC-reglerna inte ska tillämpas på inkomster i ett sådant dödsbo som avses i

4 kap. 3 § IL, och på inkomster som delägare i den utländska juridiska personen ska beskattas för enligt 5 kap. 2 a § IL, dvs. delägarbeskattade utländska juridiska personer. Vad beträffar delägarbeskattade juridiska personer gäller att reglerna om dessa fungerar parallellt med CFC-reglerna och att sistnämnda regler inte ska tillämpas på delägarbeskattade utländska juridiska personer om delägaren ska beskattas enligt 5 kap. 2 a § IL. Här kan noteras att reglerna om delägarbeskattade utländska juridiska personer gäller oavsett storlek på delägares innehav, medan tillämpning av CFC-reglerna förutsätter minst 25 procents innehav eller kontroll. Direktivets CFC-regler skulle kunna anses omfatta delägarbeskattade utländska juridiska personer. En fråga är vilka regler som i sådant fall ska gälla för inkomst hos i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Under förhandlingarna upplystes att frågan om hierarki mellan dessa typer av regler är en fråga som kan lösas av de enskilda medlemsstaterna. Direktivet bedöms därför inte ha någon inverkan på bestämmelsen i 39 a kap. 1 § andra stycket IL och denna kan därför kvarstå oförändrad.

I 39 a kap. 1 § andra stycket IL finns bestämmelser om att CFC-reglerna inte ska tillämpas på dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig och som för beskattningsår senare än dödsåret ska behandlas som utländskt bolag. Den speciella situation som avses här bedöms inte vara en situation som omfattas av direktivet och bestämmelsen bedöms därför kunna kvarstå oförändrad.

I avsnitt 4.2 behandlas frågan om direktivet har någon inverkan på bestämmelsen i 39 a kap. 2 § andra stycket IL om att begränsat skattskyldig ska anses som delägare bara om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige.

## 4.15 Säkerhetsreserv vid CFC-beskattnig

### 4.15.1 Ingående värde på säkerhetsreserv när en delägare blir skattskyldig enligt CFC-reglerna

**Förslag:** Om en delägare blir skattskyldig för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster enligt CFC-reglerna, ska den utländska juridiska personen anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt aktiebolag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker. Detta gäller även vid bedömningen av om den utländska juridiska personens inkomster är lågbeskattade. Det är bara utländska juridiska personer som motsvarar ett skadeförsäkringsföretag som ska anses ha en säkerhetsreserv.

I försäkringsrörelselagen (2010:2043), förkortad FRL, finns bestämmelser om försäkringsrörelse som drivs av försäkringsföretag. Med försäkringsföretag avses försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening (1 kap. 3 § FRL). Skadeförsäkringsföretag är andra försäkringsföretag än livförsäkringsföretag



(1 kap. 4 § FRL). I prop. 2015/16:15 s. 5–6 finns en längre beskrivning av den näringsrättsliga regleringen av försäkringsrörelse.

I 39 kap. 6–9 §§ IL finns särskilda bestämmelser för skadeförsäkringsföretag, som gäller utöver vad som följer av övriga bestämmelser i inkomstskattelagen. Med skadeförsäkringsföretag avses även i den skatterättsliga lagstiftningen annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag (39 kap. 2 § andra stycket IL). Av 39 kap. 6 § 2 och 7 IL följer att en minskning av säkerhetsreserven ska tas upp till beskattning och att en ökning av säkerhetsreserven ska dras av. Med säkerhetsreserv avses en reserv för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt svårbedömbara faktorer till den del reserven inte överstiger vad som behövs för en tillfredsställande konsolidering (39 kap. 8 § IL). Regeringen har genom förordningen (2000:1127) om bemyndigande för Finansinspektionen att meddela verkställighetsföreskrifter om säkerhetsreserver i skadeförsäkringsföretag, bemyndigat Finansinspektionen att meddela föreskrifter om verkställigheten av bestämmelserna i 39 kap. 8 § IL. Finansinspektionen har genom FFFS 2013:8 meddelat föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsföretags beräkning av säkerhetsreserv. Av föreskrifterna framgår att dessa gäller för skadeförsäkringsföretag som driver skadeförsäkringsrörelse. Den maximala säkerhetsreserven i ett skadeförsäkringsföretag utgörs av det högsta av

- summan av de maximibelopp per försäkringsgren som beräknas på visst sätt,

- 100 prisbasbelopp enligt 2 kap. 7 § socialförsäkringsbalken, eller
- tre gånger det högsta faktiska självbehållet för enskild risk.

Delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster (CFC-bolag) ska beskattas enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL (CFC-beskattnings). Vid bedömningen av om den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster ska den utländska juridiska personens nettoinkomst beräknas (5 och 6 §§). CFC-bolagets överskott av lågbeskattade inkomster ska också beräknas, vilket har betydelse för vilken inkomst delägaren ska ta upp (13 §). Vid beräkningen av nettoinkomsten respektive överskottet av lågbeskattade inkomster ska den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktiebolag (10 §). Vid bedömningen av om den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster och när en delägare blir skattskyldig för första gången måste tillgångar och förpliktelser i CFC-bolaget sättas värden för att nettoinkomsten och överskottet ska kunna beräknas. Hur dessa värden ska bestämmas framgår av bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL (20 a kap. 1 § första stycket 3).

I RÅ 2008 not. 61, som är ett överklagad förhandsbesked, var frågan om ett utländskt skadeförsäkringsföretag skulle ta upp en ingående säkerhetsreserv vid inkomstberäkningen enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL. Rättsfallet gällde en delägare som inte tidigare hade varit skattskyldig enligt CFC-reglerna, men där sådan skattskyldighet skulle inträda (20 a kap. första stycket 3 IL). Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det saknas utrymme att vid beskattningsinträdet beakta obeskattade reserver. Inkomstberäkningen skulle därför inte påverkas av något ingående värde på säkerhetsreserven.

Högsta förvaltningsdomstolens dom torde innebära att säkerhetsreserven vid ett beskattningsinträde ska tas upp till noll kronor. Det medför i så fall att när man ska bestämma om en utländsk juridisk person har lågbeskattade inkomster, enligt 39 a kap. 5 § IL, uppkommer i många fall inte några lågbeskattade inkomster (se Skatterättsnämndens bedömning i RÅ 2008 not. 61), eftersom hela den utgående säkerhetsreserven ska dras av som en utgift.

Det är inte rimligt att reglerna om säkerhetsreserv får en sådan effekt att CFC-beskattnings i vissa fall inte kan bli aktuell. Det bör därför införas en uttrycklig bestämmelse enligt vilken säkerhetsreserv hos den utländska juridiska personen, liksom tillgångar och förpliktelser, får ett ingångsvärde vid beskattningsinträde enligt 20 a kap. 1 § första stycket 3 IL. Detta bör gälla såväl vid beräkning av nettoinkomsten som vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 5 respektive 13 § IL.

Ingångsvärdet bör bestämmas till det värde som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som företaget skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker. Värdet ska bestämmas på samma sätt som för ett svenskt aktiebolag och oavsett vilka avsättningar, om några, som den utländska juridiska personen har gjort enligt de utländska reglerna.

Konsekvenserna av detta förslag, att sätta ett ingående värde på en säkerhetsreserv när en delägare blir skattskyldig enligt CFC-reglerna, är att bara värdeförändringar i säkerhetsreserven som sker efter beskattningsinträdet beaktas vid CFC-beskattnings.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 20 a kap. 1 § IL och att en ny paragraf, 20 a kap. 9 § IL, införs.

### **4.15.2 Under tiden som en delägare beskattas enligt CFC-reglerna**

**Förslag:** Vid beräkning av en utländsk juridisk persons nettoinkomst respektive överskott av lågbeskattade inkomster enligt CFC-reglerna gäller särskilda bestämmelser vid *minskning av säkerhetsreserven* om

- den utländska juridiska personen, som motsvarar ett skadeförsäkringsföretag, har ansetts ha en säkerhetsreserv då delägaren blev skattskyldig enligt CFC-reglerna (beskattningsinträde), och
- säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång är lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

Om säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång är högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska bara skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet tas upp som inkomst.

Om säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång är lika med eller lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska minskningen inte tas upp.

Motsvarande bestämmelser gäller vid *ökning av säkerhetsreserven*. Utgångspunkten är att säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång är lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

Om säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång är högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska bara den del av ökningen som utgör skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet dras av.

Om säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång är lika med eller lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska ökningen inte tas upp.

I avsnitt 4.15.1 föreslås nya bestämmelser som innebär att den utländska juridiska personen ska åsättas ett värde på en säkerhetsreserv vid ett beskattningsinträde enligt 20 a kap. första stycket 3 IL.

De föreslagna bestämmelserna om att det ska åsättas ett värde på en säkerhetsreserv vid ett beskattningsinträde bör kompletteras med bestämmelser om hur värdeförändringar på säkerhetsreserven ska hanteras skattemässigt vid beräkningen av dels nettoinkomsten, dels lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt CFC-reglerna. Det bör även införas bestämmelser om de skattemässiga effekterna när deläggarens skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör. Den sistnämnda frågan behandlas i avsnitt 4.15.3.

Endast sådana förändringar av säkerhetsreservens värde som sker över det värde som har åsatts säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet bör beaktas. Förändringar som sker under det värde som har åsatts säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet bör inte beaktas. Bakgrunden till detta synsätt är följande. Om värdet på säkerhetsreserven sjunker under det värde som åsattes säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet ska denna minskning, i avsaknad av särskilda bestämmelser, tas upp till beskattning enligt de vanliga reglerna i 39 kap. 6 § 2 IL. Eftersom någon motsvarande ökning av säkerhetsreserven tidigare inte har dragits av bör dock inte minskningen tas upp till beskattningen. Vid en tillämpning av reglerna i 39 kap. 6 § 2 och 7, när något beskattningsinträde inte har skett, kan det aldrig bli aktuellt för ett skadeförsäkringsföretag att ta upp en minskning av säkerhetsreserven innan en motsvarande ökning av säkerhetsreserven har dragits av. Motsvarande skatteeffekter bör gälla om säkerhetsreserven har åsatts ett värde vid ett beskattningsinträde. Det kan göras genom att skattemässigt beakta endast värdeförändringar över det värde som åsatts säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

Följande exempel åskådliggör metodiken.

*Anna köper i augusti år 1 25 procent av andelarna i den utländska juridiska personen X Co. X Co motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag. Vid utgången av år 1 konstateras att Anna ska CFC-beskattas (39 a kap. 2 och 5 §§ IL). X Co anses ha en säkerhetsreserv om 100 vid utgången av år 0. Vid slutet av varje följande år (vid beräkning av dels nettoinkomsten enligt 39 a kap. 5 § IL, dels överskottet av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § IL) bör följande belopp dras av alternativt tas upp skattemässigt och X Co:s säkerhetsreserv uppgå till följande värden.*

| År | Bokföringsmässigt värde vid utgången av året (maximalt) | Tas upp (+) eller dras av (-) skattemässigt | Skattemässigt värde vid utgången av året |
|----|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------|------------------------------------------|
| 1  | 90                                                      | 0                                           | 100                                      |
| 2  | 85                                                      | 0                                           | 100                                      |
| 3  | 95                                                      | 0                                           | 100                                      |
| 4  | 110                                                     | -10                                         | 110                                      |
| 5  | 115                                                     | -5                                          | 115                                      |
| 6  | 105                                                     | +10                                         | 105                                      |

*Effekterna år 1–2 följer av den nya bestämmelsen i 39 kap. 8 b § tredje stycket IL, effekten år 3 av den nya bestämmelsen i 39 kap. 8 c § tredje stycket och effekten år 4 av den nya bestämmelsen i 39 kap. 8 c § andra stycket IL. Effekterna år 5–6 följer av de vanliga bestämmelserna om ökning och minskning av säkerhetsreserven i 39 kap. 6 § 7 respektive 2 IL.*

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 39 a kap. 14 § IL och att två nya paragrafer, 39 kap. 8 b–8 c §§ IL, införs.

### **4.15.3 En delägars skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör**

**Förslag:** En delägare som har varit skattskyldig för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster ska

- om sådan skattskyldighet upphör, och
- om den utländska juridiska personen motsvarar ett skadeförsäkringsföretag

ta upp sin andel av säkerhetsreserven. Andelen ska tas upp det beskattningsår då skattskyldigheten upphör. Med säkerhetsreserven avses här säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör.

Om den utländska juridiska personen har ansetts ha en säkerhetsreserv då delägaren blev skattskyldig enligt CFC-reglerna (beskattningsinträde), ska delägaren i stället ta upp sin andel av skillnaden mellan säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

Om skattskyldigheten upphör på grund av att det uppkommer ett underskott, ska delägaren ta upp sin andel av säkerhetsreserven (eller sin andel av skillnaden) bara till den del andelen överstiger delägarrens andel av underskottet. Om skattskyldigheten inträder igen det följande beskattningsåret ska, om den skattskyldige begär det, delägarrens andel av säkerhetsreserven (eller skillnaden) helt eller delvis inte tas upp.

Delägarrens andel motsvarar delägarrens andel av kapitalet i den utländska juridiska personen beräknad på visst sätt.

Vid beräkning av en delägars andel av överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt CFC-reglerna ska, om säkerhetsreserv helt eller delvis inte har tagits upp på grund av underskott, underskottet vid tidpunkten för beräkningen minskas med motsvarande belopp.

I Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsföretags beräkning av säkerhetsreserven (FFFS 2013:8) finns bestämmelser om upplösning av säkerhetsreserv (3 kap.).

Särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen om i vilka situationer säkerhetsreserven ska tas upp till beskattning infördes den 1 januari 2016 (prop. 2015/16:15, SFS 2015:887).

Det finns dock inte någon uttrycklig bestämmelse om att säkerhetsreserven ska tas upp till beskattning i det fallet då en delägare har varit skattskyldig för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. IL och denna skattskyldighet upphör (jfr 30 kap. 10 a § IL, som reglerar återföring av periodiseringsfond när en delägars skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör). Eftersom säkerhetsreserven innehåller en skattecredit bör det säkerställas att reserven tas upp till beskattning när det finns skäl för det. Även förutsebarhetsskäl talar för att införa bestämmelser om när säkerhetsreserven ska beskattas. De nuvarande reglerna i 39 kap. 8 a § IL bör därför kompletteras med en bestämmelse om att en delägare som har varit skattskyldig för lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person (som motsvarar ett skadeförsäkringsföretag), s.k. CFC-beskattning, ska ta upp sin andel av säkerhetsreserven om sådan skattskyldighet upphör.

Frågan om skattskyldighet enligt CFC-reglerna avgörs vid utgången av delägars beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL). Om det då konstateras att skattskyldighet inte längre föreligger bör delägars andel av säkerhetsreserven tas upp till beskattning det aktuella beskattningsåret.

Vid bestämning av den andel av säkerhetsreserven som ska tas upp till beskattning bör man utgå från säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör.

En särskild situation föreligger i det fall då ett subjekt, som inte tidigare har varit skattskyldigt enligt CFC-reglerna, förvärvar andelar i en utländsk juridisk person med en pågående verksamhet och inträder i sådan skattskyldighet. Delägaren ska då, vid beräkning av nettoinkomsten respektive överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 5 respektive 13 § IL, åsätta ett värde på säkerhetsreserven (se förslaget i avsnitt 4.15.1). I detta fall har delägaren inte tidigare beskattats för något överskott av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 13 § IL och inte heller fått något avdrag motsvarande värdet som åsatts säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Vid ett beskattningsutträde bör delägaren därför inte heller behöva ta upp det värde som har åsatts säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Delägaren bör därför, i stället för att ta upp sin andel av säkerhetsreserven, endast ta upp sin andel av skillnaden mellan säkerhetsreserven vid utgången av

beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

Det skattemässiga värdet på säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång kan inte vara lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet på grund av de regler som föreslås tillämpas under tiden som delägaren beskattas enligt CFC-reglerna (se avsnitt 4.15.2). Det skattemässiga värdet på säkerhetsreserven vid utgången av det sista beskattningsåret överstiger därför alltid (eller är detsamma som) värdet på säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

Följande exempel åskådliggör metodiken.

*Se exemplet i avsnitt 4.15.2. Under år 7 säljer Anna samtliga andelar i X Co. Vid utgången av år 7 konstateras därför att Anna inte ska CFC-beskattas år 7 för sina andelar i X Co.*

*År 7 ska Anna ta upp 25 procent av skillnaden mellan säkerhetsreserven vid utgången av år 6 (105) och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet (100), vilket blir 1,25 (= 25 % av (105 – 100)), till beskattning.*

Om anledningen till att delägarens skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör beror på att det uppkommer ett underskott i den utländska juridiska personen (39 a kap. 5 § andra stycket IL) bör den andel av säkerhetsreserven (alternativt skillnaden) som delägaren ska ta upp till beskattning begränsas. Delägaren bör i ett sådant fall endast behöva ta upp sin andel av säkerhetsreserven (eller sin andel av skillnaden) som överstiger delägarens andel av underskottet. Om delägaren det efterföljande beskattningsåret återigen blir skattskyldig enligt CFC-reglerna bör delägarens andel av säkerhetsreserven (eller skillnaden) inte behöva tas upp till beskattning.

Vid beräkning av en delägars andel av överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt CFC-reglerna bör, om säkerhetsreserv helt eller delvis inte har tagits upp på grund av bestämmelserna i 39 kap. 8 d § tredje stycket IL, underskottet vid tidpunkten för beräkningen minskas med motsvarande belopp. Underskott som har beaktats vid tillämpningen av nyssnämnda bestämmelse bör alltså inte få utnyttjas ännu en gång ett senare beskattningsår vid beräkning av delägarens överskott.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 39 a kap. 13–14 §§ IL och att en ny paragraf, 39 kap. 8 d § IL, införs.

### 4.16 Särskilda bestämmelser avseende skatt som betalats av ett CFC-bolag och som tillgodoförs delägare

|                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Förslag:</b> Vid beräkning av om nettoinkomsten är lågbeskattad ska det bortses från utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

personen och som har tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande. Rätt till avräkning av utländsk skatt ska inte gälla för utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska personen och som har tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande.

I vissa stater finns regler om avräkning av underliggande bolagsskatt (s.k. imputationssystem). Sådana regler syftar till att undvika ekonomisk dubbelbeskattning, dvs. beskattning i fler än ett led. Om en delägare enligt sådana regler kan tillgodoföras underliggande bolagsskatt blir effekten att den utländska juridiska personens skatt helt eller delvis kan elimineras. Om ett bolag i en stat betalat exempelvis 35 procent i bolagsskatt och skatten därefter tillgodoförs ägaren eller annan utdelningsberättigad så kommer bolaget vid prövning enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL inte att anses ha lågbeskattade inkomster (här bortses från att inkomsten kan vara lågbeskattad på grund av andra förmånliga skatteregler). Syftet med CFC-reglerna uppfylls därmed inte i ett sådant fall. Vad gäller länder med imputationssystem bedöms denna effekt kunna uppkomma i fråga om utländska juridiska personer i Malta. För att säkerställa att CFC-beskattning inte med automatik utesluts i denna situation föreslås 5 § ändras så att det vid beräkning av om nettoinkomsten är lågbeskattad ska bortses från utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska personen och som har tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande. Regeln innebär att prövningen av om inkomsten är lågbeskattad beaktar att delägaren eller annan utdelningsberättigad tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras den utländska juridiska personens skatt och denna skatt därigenom reduceras.

Imputationssystem som innebär att delägare kan tillgodoföras den utländska juridiska personens skatt kan också få oönskade effekter vid tillämpning av reglerna i lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL. Delägare som enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL beskattas för sin andel av en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster är berättigad till avräkning för utländsk inkomstskatt som den utländska juridiska personen erlagt på dessa inkomster (4 kap. 1 § AvrL). Om den utländska juridiska personens skatt tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad bör rätt till avräkning inte föreligga. Det föreslås därför att 4 kap. 1 § AvrL ändras så att rätt till avräkning enligt 4 kap. AvrL inte gäller för utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska personen och som har tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande.

## 4.17 Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet

### Skatteflyktslagen

Lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, innebär att man under vissa förutsättningar vid fastställandet av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt ska bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit. Enligt 2 § ska hänsyn till en rättshandling inte tas om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. ett fastställande av underlaget på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Om förutsättningarna i 2 § är uppfyllda ska enligt 3 § beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Men om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Lagen tillämpas av allmän förvaltningsdomstol efter framställning från Skatteverket (4 §). Framställning ska göras före utgången av de frister som gäller för beslut om efterbeskattning eller i en pågående process om själva sakfrågan i underinstanserna.

### Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet

Enligt artikel 6.1 i direktivet ska en medlemsstat vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del. Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten (artikel 6.2). Om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang inte ska tas hänsyn till i enlighet med punkt 1 ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enlighet med nationell rätt (artikel 6.3).

Skatteflyktsbestämmelsen är en minimibestämmelse i det avseendet att medlemsstaterna måste ha regler som syftar till att förebygga skatteflykt



som minst ligger i nivå med skatteflyktsbestämmelsen. Denna bestämmelse ska senast den 31 december 2018 vara genomförd i svensk rätt.

#### 4.17.1 Det behövs ingen lagändring för att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i direktivet

**Bedömning:** Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet är redan genomförd genom skatteflyktslagen.

Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet föreskriver att om vissa förutsättningar är uppfyllda ska man inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt. Underlaget ska i dessa fall i stället beräknas i enlighet med nationell rätt.

Skatteflyktsbestämmelsen är generell i det avseendet att den gäller vid beräkning av underlaget av all bolagsskatt. Motsvarigheten till denna bestämmelse i svensk rätt är skatteflyktslagen. Lagen innehåller generella bestämmelser mot skatteflykt och gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt, dvs. skatt enligt inkomstskattelagen, inklusive bolagsskatt (1 §). På samma som för skatteflyktsbestämmelsen gäller enligt skatteflyktslagen att man under vissa förutsättningar inte ska ta hänsyn till en rättshandling. Nedan ska det undersökas om skatteflyktsbestämmelsen omfattas av skatteflyktslagen på ett sådant sätt att den genom lagen redan kan anses vara genomförd i svensk rätt.

Såväl skatteflyktsbestämmelsen som skatteflyktslagen innehåller ett antal förutsättningar som måste vara uppfyllda för att de ska kunna tillämpas. För att skatteflyktsbestämmelsen ska vara tillämplig krävs för det första att det är fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som inte är genuina, dvs. i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten (artikel 6.1 och 6.2). En tillämpning av skatteflyktslagen å sin sida förutsätter att det är fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande och att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen (2 § 1 och 2). Ett arrangemang eller en del av ett arrangemang får anses motsvara skatteflyktslagens krav på att det ska vara fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande. Vidare innehåller skatteflyktslagen inte den begränsning som följer av skatteflyktsbestämmelsen att en tillämpning av bestämmelsen förutsätter att arrangemanget inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. I detta avseende är alltså skatteflyktslagen vidare än skatteflyktsbestämmelsen. Till skillnad från skatteflyktslagen innehåller skatteflyktsbestämmelsen inget uttryckligt krav på att den skattskyldige själv, direkt eller indirekt, har medverkat i rättshandlingen i fråga. Detta får dock underförstått anses gälla även i skatteflyktsbestämmelsen.

Enligt 2 § 1 skatteflyktslagen förutsätter en tillämpning av lagen att rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. I fråga om skatteförmånens storlek bör det krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än

något tusental kronor för att lagen ska kunna tillämpas (se prop. 1996/97:170 s. 45). Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet innehåller inte uttryckligen något motsvarande krav på att skatteförmånen, eller skattefördelen enligt direktivets ordalydelse, ska uppgå till en viss storlek. Det torde dock kunna ifrågasättas om det är proportionellt att inleda ett förfarande om skatteflykt avseende en skatteförmån som understiger den gräns som följer av skatteflyktslagen. Mot denna bakgrund får skatteflyktsbestämmelsen även i detta avseende anses omfattas av 2 § skatteflyktslagen.

Vidare krävs för tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen i direktivet att arrangemanget har införts med det huvudsakliga syftet eller med ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel (artikel 6.1). Motsvarande krav enligt skatteflyktslagen är att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (2 § 3). Med detta avses att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (se prop. 1996/97:170 s. 44). Även i denna del får skatteflyktsbestämmelsen anses omfattas av 2 § skatteflyktslagen.

Slutligen krävs för tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen i direktivet att skattefördelen som den skattskyldige vill uppnå motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt (artikel 6.1). En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter å sin sida att ett fastställande av underlagen enligt förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (2 § 4). Villkoren enligt skatteflyktslagen överensstämmer därför även i denna del med villkoren enligt direktivet för att få tillämpa skatteflyktsbestämmelsen.

Förutsättningarna för att tillämpa skatteflyktsbestämmelsen omfattas således av förutsättningarna i 2 § för att tillämpa skatteflyktslagen. Vid bedömningen av om skatteflyktsbestämmelsen kan anses genomförd i svensk rätt måste man även jämföra dess rättsföljd med rättsföljden enligt skatteflyktslagen.

Enligt skatteflyktsbestämmelsen ska en medlemsstat inte ta hänsyn till det aktuella arrangemanget om rekvisiten i bestämmelsen är uppfyllda, utan det skattepliktiga resultatet ska beräknas i enlighet med nationell rätt (artikel 6.1 och 6.3). Enligt 2 § skatteflyktslagen ska man inte ta hänsyn till en viss rättshandling om villkoren i denna paragraf är uppfyllda. I stället ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits (3 §). Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp. Även i detta avseende omfattar alltså skatteflyktslagen skatteflyktsbestämmelsen.

Sammanfattningsvis omfattar skatteflyktslagen skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.

## 5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Förslag:** Bestämmelserna i inkomstskattelagen och lagen om avräkning av utländsk skatt träder i kraft den 1 januari 2019 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2018. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2019.

Enligt direktivets artikel 11.1 ska medlemsstaterna senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet. Bestämmelserna ska tillämpas från och med den 1 januari 2019. Ändringarna i inkomstskattelagen och AvrL föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2019. Ändringarna ska tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018. De nya bestämmelserna i 42 kap. 22 och 22 a §§ IL ska dock tillämpas på utdelning från utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster och avyttring av andel i sådana juridiska personer som sker efter den 31 december 2018.

## 6 Konsekvensanalys

Konsekvenserna redovisas separat för de fyra förslagen.

- Ändrad definition av intressegemenskap
- Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid avyttring av andelar i CFC-bolag
- Beräkning av säkerhetsreserv vid inträde i CFC-beskattning för försäkringsföretag
- Ändringar i bilaga 39 a till inkomstskattelagen (länderlistan)

### 6.1 Syfte och alternativa lösningar

#### *Ändrad definition av intressegemenskap*

Direktivet ställer krav på att definitionen av intressegemenskap i 39 a kap. IL stämmer överens med direktivets definition av närstående företag. Som beskrivits i avsnitt 4.2. görs därför bedömningen att definitionen i 39 a kap. 3 § IL måste ändras för att Sverige ska leva upp till direktivet. Någon alternativ lösning som helt säkerställer att Sverige lever upp till direktivets krav i denna del bedöms inte finnas.

#### *Särskilda regler om utländsk juridisk persons skatt som tillgodoför delägare*

Direktivet ställer krav på att viss lågbeskattad inkomst hos en utländsk juridisk person ska CFC-beskattas hos delägare. Som beskrivits i avsnitt 4.16 är det därför nödvändigt att införa bestämmelser om att skatt som en

utländsk juridisk person betalat och som tillgodoförs delägare inte ska beaktas vid prövning enligt 39 a kap. 5 § IL och om att rätt till avräkning av utländsk skatt inte heller ska gälla för sådan skatt. Någon alternativ lösning som säkerställer att Sverige lever upp till direktivet i denna del bedöms inte finnas.

#### *Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid avyttring av andelar i CFC-bolag*

Direktivet ställer krav på att de nationella bestämmelserna undanröjer ekonomisk dubbelbeskattning av delägare i CFC-bolag som har CFC-beskattats och som senare beskattas för kapitalvinst vid en avyttring av sina CFC-andelar. Som beskrivs i avsnitt 4.12 anser regeringen att det är nödvändigt att införa nya bestämmelser i inkomstskattelagen för att direktivets krav ska anses uppfyllda. I svensk rätt finns redan en sådan bestämmelse avseende utdelning på CFC-andelar som syftar till att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning genom att utdelningen inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av CFC-bolagets inkomst (prop. 1989/90:47 s. 19). Om en motsvarande bestämmelse inte införs för kapitalvinster i inkomstskattelagen kommer Sverige inte ha genomfört direktivet korrekt.

Ett alternativ till att införa en sådan bestämmelse om att kapitalvinst inte ska tas upp till den del den har CFC-beskattats är att i stället utforma regeln som en avdragsbestämmelse som medger avdrag för CFC-beskattad inkomst. En sådan bestämmelse skulle dock medföra samma resultat som den nu föreslagna.

#### *Säkerhetsreserv vid CFC-beskattning*

Enligt artikel 7 och 8 i direktivet ska medlemsstaterna ha regler för CFC-beskattning i vissa situationer. Det är osäkert om det enligt gällande rätt är möjligt att i alla fall som föreskrivs i direktivet CFC-beskatta delägare i utländska juridiska personer som motsvarar skadeförsäkringsföretag. Genom de föreslagna ändringarna införs uttryckliga regler om ingångsvärde för säkerhetsreserv vid beskattningsinträde enligt CFC-reglerna. Därmed står det klart att hela den utgående säkerhetsreserven i en pågående försäkringsverksamhet inte ska dras av som en utgift vid bedömningen av om den utländska juridiska personen ska anses ha låg-beskattade inkomster. Någon alternativ lösning som säkerställer att Sverige lever upp till direktivets krav i denna del bedöms inte finnas.

#### *Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen*

Om den föreslagna ändringen inte genomförs kommer CFC-lagstiftningen inte att uppfylla sitt syfte. Detta kan i sin tur leda till att den svenska skattebasen urholkas och skatteintäkterna blir lägre än vad som blir fallet om förslaget till förändring leder till lagstiftning. Dessutom ställer direktivet krav på att ändringar i listan görs. Om så inte sker kommer Sverige inte att ha implementerat direktivet. Detta kan leda till att EU-kommissionen väcker fördragsbrottstalan i EU-domstolen mot Sverige.

Ett alternativ till den föreslagna förändringen av kompletteringsregeln är att avskaffa regeln (39 a kap. 7 § IL). Detta skulle sannolikt medföra

ökade offentligfinansiella intäkter jämfört med den föreslagna förändringen av kompletteringsregeln, eftersom de lättnader i CFC-beskattningsreglerna som kompletteringsregeln innebär skulle gå förlorade. Förutsebarheten och den enklare tillämpningen av CFC-reglerna som kompletteringsregeln innebär, både för skattebetalare och för Skatteverket, skulle gå förlorad om kompletteringsregeln avskaffades.

Ett annat alternativ till den föreslagna förändringen av kompletteringsregeln är att avskaffa listan och att i kompletteringsregelns första stycke i stället räkna upp de stater som helt ska undantas från regeln samt även ange de inkomster som undantas från regeln för övriga stater. Enligt detta alternativ skulle inga stater helt omfattas av kompletteringsregelns första stycke, vilket skulle innebära att även här skulle den enklare tillämpningen av CFC-reglerna som kompletteringsregeln och listan innebär, både för skattebetalare och för Skatteverket, i vissa fall gå förlorad.

## 6.2 Offentligfinansiella effekter

Vid uppskattningen av de offentligfinansiella effekterna av förändringar av CFC-reglerna är det lämpligt att utgå från syftet med reglerna. CFC-reglernas huvudsakliga syfte är att göra det olönsamt att skapa företagsstrukturer som har som mål att redovisa vinster i länder med ingen eller låg beskattning. För att CFC-reglerna ska fungera på avsett sätt behöver de över tid justeras och anpassas efter förändringar i omvärlden. Ur ett offentligfinansiellt perspektiv har en sådan åtgärd som primärt syfte att säkerställa att skattebasen inte urholkas långsiktigt. Åtgärden har således ett preventivt syfte vars långsiktiga konsekvenser inte kan uttryckas i termer av offentligfinansiella effekter.

De föreslagna förändringarna har alla som primärt syfte att anpassa CFC-reglerna efter förändringar i omvärlden. Förändringar vars långsiktiga konsekvenser således inte kan bedömas ur ett offentligfinansiellt perspektiv. I ett kortare tidsperspektiv kan förändringarna dock medföra en offentligfinansiell effekt. Om en regeländring medför att antalet personer som omfattas av CFC-reglerna, i ett statistiskt perspektiv, förändras påverkas också skattebasens storlek med en offentligfinansiell effekt som följd.

### *Ändrad definition av intressegemenskap*

Förslaget att definitionen av personer i intressegemenskap ändras så att gränsen går vid 25 procents innehav eller kontroll av kapitalet eller rösterna, från 50 procent, medför en utvidgning av den grupp som omfattas av CFC-beskattningsreglerna. Det finns dock ingen tillgång till data eller statistik som visar hur stor denna grupp är och hur stora intäkterna är i de utländska juridiska personerna som skulle komma att beskattas med den föreslagna förändringen. Den nuvarande gränsen för intressegemenskap innebär att det lägsta kravet för CFC-beskattningsreglerna går precis vid den undre gränsen för majoritetsägande. Det betyder att de utländska juridiska personer som potentiellt skulle tillkomma ägs genom en minoritetsandel av dem som skulle beskattas. Utifrån antagandet att de flesta som

väljer att äga bolag som omfattas av CFC-reglerna ser kontroll över bolaget som viktigt bedöms effekten av den ändrade definitionen som begränsad. Den offentligfinansiella effekten bedöms därför vara försumbar.

#### *Särskilda regler om utländsk juridisk persons skatt som tillgodoförs delägare*

Den föreslagna bestämmelsen har som syfte att tillgodose att CFC-reglerna fungera på avsett sätt rent beräkningstekniskt. Förslaget i sig medför därmed ingen offentligfinansiell effekt.

#### *Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid avyttring av andelar i CFC-bolag*

Den offentligfinansiella effekten av förslaget om att kapitalvinst på andel i CFC-bolag inte ska tas upp till den del skatt har betalats löpande på andelen, bedöms vara begränsad. Skatteverkets register är inte uppbyggda på ett sätt som gör det möjligt att identifiera vilka som beskattas enligt CFC-reglerna. Därmed går det heller inte att se vilka som blir föremål för dubbelbeskattning vid avyttring av andelar som beskattas enligt CFC-reglerna. Utifrån den erfarenhet som finns hos Skatteverket görs dock bedömningen att få berörs av förändringen. Bedömningen stöds dels av det faktum att CFC-reglernas själva syfte är att minimera förekomsten av detta slags bolag, dels av att dubbelbeskattning sällan bör uppkomma i de CFC-bolag som ändå finns.

När det gäller juridiska personer kan dubbelbeskattning av kapitalvinster enligt nuvarande regler endast uppstå i fråga om andelar som inte är att betrakta som näringsbetingade. Är andelarna näringsbetingade gäller nämligen normalt att kapitalvinsten inte ska tas upp till beskattning. Eftersom onoterade andelar per automatik är att betrakta som näringsbetingade är det två kategorier som är aktuella. Den första kategorin är marknadsnoterade andelar i dotterbolag som CFC-beskattas och som avyttras inom ett år från det att andelarna blivit näringsbetingade, vilket de är om röstetalet uppgår till minst 10 procent. Den andra kategorin är en svensk juridisk person som äger en utländsk juridisk person som CFC-beskattas men inte är att betrakta som en motsvarighet till ett svenskt aktiebolag eller ekonomisk förening, eller är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inom EES. Bedömningen är att det finns mycket få svenska juridiska personer som äger andelar som kan innefattas i de två ovannämnda kategorierna. Därmed bedöms också den offentligfinansiella effekten vara marginell.

När det gäller fysiska personer kan kapitalvinster vid försäljning av andelar som CFC-beskattas i princip alltid bli föremål för dubbelbeskattning. Bedömningen är dock att den offentligfinansiella effekten av förslaget är marginell även för fysiska personer.

#### *Beräkning av säkerhetsreserv vid inträde i CFC-beskattning för försäkringsverksamhet*

Ägare till en utländsk juridisk person som blir föremål för CFC-beskattning ska enligt nu gällande regler inte inräkna obeskattade reserver första året inkomstberäkning görs. För ägare till utländsk försäkrings-

verksamhet, som inte undantas enligt 39 a kap. 7 § IL, innebär det att något ingående värde på säkerhetsreserven inte ska beräknas. Det betyder att hela det första inkomstårets avsättning till säkerhetsreserven påverkar inkomsten, utan hänsyn till att denna borde ha justerats för ett ingående värde. Det innebär i sin tur att den beräknade inkomsten skulle kunna bli så låg att CFC-beskattniing inte blir aktuell.

Den föreslagna förändringen innebär att en ägare som CFC-beskattas ska, det första året inkomstberäkningen görs, anses ha gjort en avsättning till säkerhetsreserven föregående år. På det sättet kommer endast förändringen av säkerhetsreserven att påverka det skattemässiga resultatet.

Följden av den föreslagna ändringen är att ägare till försäkringsföretag, vars inkomster inte är undantagna från CFC-beskattniing enligt kompletteringsregeln, kan komma att CFC-beskattas. Enligt Skatteverkets bedömning finns ett antal ägare till företag av den aktuella kategorin som skulle beröras av den föreslagna förändringen. Det finns dock ingen möjlighet att med exakthet fastställa antalet. Bedömningen är dock att det handlar om ett fåtal och att den genomsnittliga skatteeffekten är begränsad. Sammanfattningsvis görs en försiktig bedömning att förslaget medför ökade skatteintäkter men att den samlade offentlig-finansiella effekten är marginell.

#### *Ändringar i bilaga 39 a till inkomstskattelagen*

Att beräkna de offentlig-finansiella konsekvenserna av förslaget är svårt eftersom det saknas uppgifter om inkomster som behövs för en sådan beräkning. Förslaget kan emellertid förväntas öka skatteintäkterna, om än i begränsad omfattning, både på kort och på lång sikt.

För inkomster som till följd av förslaget fortsatt blir undantagna från CFC-beskattniing enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL innebär förslaget ingen offentlig-finansiell effekt. Dessa inkomster anses inte vara lågbeskattade enligt kompletteringsregeln och CFC-beskattas därför inte enligt gällande regler.

För inkomster som inte längre blir undantagna från CFC-beskattniing enligt kompletteringsregeln, innebär förslaget att beskattningen i utlandet prövas mot huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL. För de inkomster som inte är lågbeskattade enligt huvudregeln medför förslaget inga offentlig-finansiella effekter då de inte heller CFC-beskattas under gällande regler. Om inkomsterna däremot är lågbeskattade enligt huvudregeln medför förslaget att företagets alla inkomster kommer att CFC-beskattas. Här bortses från andra bestämmelser i 39 a kap. IL som innebär att inkomst som är lågbeskattad enligt huvudregeln ändå inte blir CFC-beskattad. I den mån lågbeskattade inkomster som tidigare varit undantagna från CFC-beskattniing tas upp till beskattning i Sverige ökar skatteintäkterna på kort sikt. För fysiska personer med CFC-inkomster kan det utgå både statlig och kommunal inkomstskatt. Juridiska personer med CFC-inkomster betalar endast statlig inkomstskatt.

På lång sikt medför förslaget att de svenska skatteintäkterna säkerställs, genom att förändringen motverkar en urholkning av den svenska skattebasen. Detta minskar de ekonomiska incitamenten att flytta verksamhet till stater för att undkomma skatt i Sverige.

Med de skäl som beskrivits ovan förväntas förslaget leda till ökade skatteintäkter i Sverige. Det saknas emellertid uppgifter om hur många som berörs eller hur stora inkomster det kan bli fråga om. En beräkning av förslagets effekter kan därför inte grundas på annat än antaganden. Internationell forskning om multinationella företag och CFC-beskattning pekar på att endast en del av de ökade skatteintäkterna som följer av att företag i mindre utsträckning kan använda s.k. skatteparadis tillfaller länder med CFC-beskattning.<sup>6</sup> Det beror på att inkomsterna förs till företag i länder där de inte CFC-beskattas, men där inkomsten beskattas lägre än i länder för vilka CFC-beskattning aktualiseras. Även om förslagen genomförs kommer det därför att finnas ekonomiska incitament att föra över inkomster till juridiska personer i länder med lägre beskattning än i Sverige, men där CFC-beskattning inte blir aktuell. Det är därför troligt att ökningen av skatteintäkterna i Sverige blir begränsad då många skattebetalare, vare sig det handlar om juridiska eller fysiska personer, kan tänkas organisera sina ägarstrukturer så att CFC-beskattning undviks eller inte får fullt genomslag. De föreslagna förändringarna innebär dock att det blir långt fler länder som Sverige anser har bolag som är lågbeskattade och där Sverige har möjlighet att CFC-beskatta inkomster som reglerna är avsedda att träffa. Något som i förlängningen ökar förutsättningarna att säkerställa skatteintäkterna.

## 6.3 Konsekvenser för enskilda och företag

### 6.3.1 Administrativa kostnader

#### *Ändrad definition av intressegemenskap*

Delägare som tidigare inte omfattades av CFC-beskattning men som kommer att göra det efter den föreslagna ändringen kommer att få en ökad administrativ kostnad. Kostnaden uppstår genom att ytterligare tid kommer att behöva läggas på att redovisa den del av den utländska juridiska personens inkomster som belöper på den egna andelen. Bedömningen är dock att det är få personer som berörs, varför den totala ökningen av den administrativa bördan är liten.

#### *Särskilda regler om utländsk juridisk persons skatt som tillgodoförs delägare*

Den föreslagna bestämmelsen har som syfte att tillgodose att CFC-reglerna fungera på avsett sätt rent beräkningstekniskt. Förslaget i sig har därmed ingen påverkan på de administrativa kostnaderna.

#### *Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid avyttring av andelar i CFC-bolag*

Konsekvensen för de som berörs av de ändrade reglerna är en lättnad i beskattningen, genom att vinster på andelar som CFC-beskattas inte

<sup>6</sup> Se t.ex. Clifford, S. (2017). Taxing Multinationals beyond borders: Financial and Locational Responses to CFC Rules. EPRU Working Paper Series, 2017-02.



längre blir föremål för dubbelbeskattning. När det gäller administrativ börda innebär förslaget att en avräkning ska göras av den skatt som har betalats löpande, i samband med redovisningen av avyttring av andelar som CFC-beskattas. Kostnaden för detta bedöms som liten. I och med att väldigt få personer berörs av regeländringen är konsekvensen på den samlade administrativa bördan marginell.

#### *Beräkning av säkerhetsreserv vid inträde i CFC-beskattning för försäkringsverksamhet*

Delägare till försäkringsverksamhet i länder som inte omfattas av den s.k. länderlistan kan komma att CFC-beskattas som en följd av den föreslagna förändringen. Sådana delägare måste dock även med nu gällande regler beakta CFC-reglerna. Den administrativa kostnaden bedöms därför förändras marginellt för delägare som eventuellt påverkas.

#### *Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen*

Inkomster i flertalet stater som i dag är helt undantagna från CFC-beskattning genom kompletteringsregeln och den tillhörande listan kommer enligt förslaget att kunna CFC-beskattas i Sverige. Prövning enligt huvudregeln aktualiseras i fler fall genom förslaget. I vissa fall måste även en prövning göras av om inkomsten inte ska anses lågbeskattad enligt 39 a kap. 7 a § IL.

Sammantaget bedöms förändringarna av CFC-reglerna inte leda till några ytterligare kostnader för fullgörandet av företags skyldigheter att erlagga skatt. De befintliga reglerna behöver redan hanteras på samma sätt som kommer att ske efter förändringen. Inkomster från utländska företag måste på samma sätt prövas mot CFC-lagstiftningen. Det blir ingen reell skillnad i fullgörandekostnaden för att pröva ytterligare kostnader mot huvudregeln. Skillnaden i kostnad beräknas därmed bli marginell. Inkomster från utländska företag måste på samma sätt prövas mot CFC-lagstiftningen.

### **6.3.2 Företagens förutsättningar**

Inget av förslaget bedöms påverka förutsättningarna för någon kategori företag att bedriva verksamhet i förhållande till andra kategorier. Detta gäller med avseende på såväl storlek och bransch som företagsform.

## **6.4 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna**

#### *Ändrad definition av intressegemenskap*

Bedömningen är att få personer kommer att beröras av förslaget vilket betyder att konsekvenserna för Skatteverket blir små. Förslaget bedöms inte medföra någon ökning av antalet mål i allmän förvaltningsdomstol.

### *Särskilda regler om utländsk juridisk persons skatt som tillgodoförs delägare*

Den föreslagna bestämmelsen har som syfte att tillgodose att CFC-reglerna fungera på avsett sätt rent beräkningstekniskt. Förslaget i sig har därmed inga tillkommande konsekvenser för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

### *Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid avyttring av andelar i CFC-bolag*

Förslaget bedöms medföra marginella konsekvenser för Skatteverket och bedöms inte medföra någon ökning av antalet mål i allmän förvaltningsdomstol.

### *Beräkning av säkerhetsreserv vid inträde i CFC-beskattning för försäkringsverksamhet*

Uppgifter saknas om någon kommer att beröras av förslaget. I förhållande till Skatteverkets totala hantering kommer i alla händelser konsekvenserna för Skatteverket att vara små. Förslaget bedöms inte medföra någon ökning av antalet mål i allmän förvaltningsdomstol.

### *Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen*

Förändringen kommer inte föranleda någon extra kostnad för Skatteverket. Kontroll av efterlevnad torde komma att ske inom ramarna för befintliga kontroller och befintliga kontrollresurser. Inga särskilda informationsinsatser torde behövas med anledning av förslaget. Inga särskilda hänsyn synes behöva tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande. Bedömningen är att förslaget inte kommer att medföra någon ökning av antalet mål i allmän förvaltningsdomstol.

## 6.5 Övriga effekter

Förslagen avser att motverka att inkomster förläggs till lågbeskattade juridiska personer utomlands för att undkomma skatt i Sverige och således i förlängningen till att sådana inkomster i fortsättningen ska beskattas i Sverige. I den mån så sker, kommer den faktiska beskattningen att överensstämja bättre med hur det är avsett. Förslagen torde dock inte medföra några märkbara fördelningseffekter.

CFC-regler tar sikte på lågbeskattade utländska juridiska personer och gäller oberoende av om en utländsk juridisk person hör hemma i ett industri- eller utvecklingsland. Reglerna avses ha preventiv effekt. Denna effekt kan tänkas påverka även etableringar i ett låginkomstland som t.ex. ger långtgående skattebefrielser eller som saknar eller i princip saknar bolagsskatt. Förekomsten av sådana regler eller avsaknaden av bolagsskatt bör, oavsett att det rör sig om ett låginkomstland, kunna föranleda CFC-beskattning i Sverige. I den mån sådana utvecklingsländer bör stödjas bör stödet i stället inriktas på att uppnå större skattebas, inklusive skydd för denna bas, genom att stöd ges till kapacitetsutbyggnad och inhemsk resursmobilisering genom väl fungerande skattesystem och effektiv skatteuppbörd.

Förslaget bedöms i övrigt inte ha effekter på sysselsättning, miljö, integration eller den ekonomiska jämställdheten.

## 7 Författningskommentar

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

#### **20 a kap.**

##### *1 §*

Genom det nya *tredje stycket* görs bestämmelserna i kapitlet tillämpliga vid beräkning av säkerhetsreserv vid sådant beskattningsinträde som avses i första stycket 3, dvs. när en delägare blir skattskyldig för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster enligt CFC-reglerna i 39 a kap. Vad som avses med säkerhetsreserv framgår av 39 kap. 8 §.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.15.1.

##### *9 §*

I paragrafen, som är ny, regleras hur säkerhetsreserv vid beskattningsinträde som avses i 20 a kap. 1 § första stycket 3, dvs. i fråga om skattskyldighet som inträder enligt CFC-reglerna i 39 a kap., ska hanteras. Paragrafen ska tillämpas vid beräkning av både nettoinkomsten och överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 5 respektive 13 §. Paragrafen är bara tillämplig om den utländska juridiska personen motsvarar ett skadeförsäkringsföretag. Vad som avses med säkerhetsreserv framgår av 39 kap. 8 § och vad som avses med skadeförsäkringsföretag framgår av 39 kap. 2 §.

Den utländska juridiska personen ska vid prövningen av 39 a kap. 5 respektive 13 § anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om den hade varit ett svenskt aktiebolag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker. Hur beräkning av säkerhetsreserv ska göras framgår av Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsföretags beräkning av säkerhetsreserv (FFFS 2013:8).

En tillämpning av paragrafen förutsätter inte att den utländska juridiska personen faktiskt har någon motsvarighet till säkerhetsreserven.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.15.1.

#### **24 kap.**

##### *2 §*

Genom ändringen i *första stycket sjunde strecksatsen* görs bestämmelsen i 42 kap. 22 § uttryckligen tillämplig på såväl utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster som i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.11.

## 25 kap.

### 2 §

Det nya *tredje stycket* innebär att den nya bestämmelsen 42 kap. 22 a § om kapitalvinst på andel i utländska juridiska personer med låg-beskattade inkomster även tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.12.

## 39 kap.

### 8 b §

I paragrafen, som är ny, finns särskilda bestämmelser som ska tillämpas vid minskning av säkerhetsreserven. Det gäller närmare bestämt vid tillämpning av CFC-reglerna och beräkning dels av den utländska juridiska personens nettointkomst i 39 a kap. 5 § IL, dels av överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen i 39 a kap. 13 § IL. Vad som avses med en säkerhetsreserv framgår av 39 kap. 8 §.

I *första stycket* anges förutsättningarna för att paragrafens andra och tredje stycke ska vara tillämpliga. Den utländska juridiska personen ska motsvara ett skadeförsäkringsföretag och ska ha ansetts ha en säkerhetsreserv vid delägarrens beskattningsinträde. Vidare ska säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång vara lägre än det värde som bestämdes på säkerhetsreserven enligt 20 a kap. 9 § vid beskattningsinträdet. Vad som avses med ett skadeförsäkringsföretag följer av 39 kap. 2 § andra stycket.

*Andra stycket* reglerar det fall då säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång är högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. I detta fall är alltså

- säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, men

- säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

I vanliga fall gäller att ett skadeförsäkringsföretag ska ta upp en inkomst motsvarande minskningen av säkerhetsreserven under beskattningsåret, dvs. skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång och säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång (39 kap. 6 § 2). I ett sådant fall, som avses i andra stycket, ska dock minskningen som ska tas upp begränsas till skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Det innebär att minskningen av säkerhetsreserven som utgörs av skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet och säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång inte ska beaktas, dvs. ska inte tas upp som inkomst. Det innebär vidare att det kommer finnas ett bokföringsmässigt värde och ett skattemässigt värde på säkerhetsreserven. Anledningen till varför skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet och säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång inte ska tas upp som inkomst är att motsvarande belopp tidigare inte har dragits av som en utgift.

I det *tredje stycket* regleras det fall då säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång är lika med eller lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Då det är fråga om en minskning av säkerhetsreserven under beskattningsåret (se hänvisningen till 6 § 2 i första stycket) är dock säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång högre än

säkerhetsreserven vid årets utgång. I ett sådant fall, som avses i tredje stycket, ska inte någon minskning alls av säkerhetsreserven tas upp som inkomst. Anledningen till att minskningen inte ska tas upp som inkomst är att motsvarande belopp inte har dragits av som en utgift.

I det fall säkerhetsreserven minskar under beskattningsåret, men säkerhetsreserven vid såväl beskattningsårets ingång som utgång var högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska de vanliga bestämmelserna i 39 kap. 6 § 2 tillämpas. Det innebär att hela minskningen av säkerhetsreserven ska tas upp som inkomst. Denna situation behöver dock inte någon särreglering eftersom det följer av 39 a kap. 5 respektive 13 § och en tillämpning av 39 kap. 6 § 2.

Det fall då en utländsk juridisk person, som motsvarar ett skadeförsäkringsföretag, inte har åsatts någon säkerhetsreserv enligt 20 a kap. 9 §, behöver inte heller någon särreglering. Även då gäller 39 a kap. 5 respektive 13 § och 39 kap. 6 § 2.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.15.2.

#### 8 c §

I paragrafen, som är ny, finns särskilda bestämmelser som ska tillämpas vid ökning av säkerhetsreserven. Det gäller närmare bestämt vid tillämpning av CFC-reglerna och beräkning dels av den utländska juridiska personens nettoinkomst i 39 a kap. 5 §, dels av överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen i 39 a kap. 13 §. Vad som avses med en säkerhetsreserv framgår av 39 kap. 8 §.

I *första stycket* anges förutsättningarna för att paragrafens andra och tredje stycke ska vara tillämpliga. Den utländska juridiska personen ska motsvara ett skadeförsäkringsföretag och ska ha ansetts ha en säkerhetsreserv vid delägarrens beskattningsinträde. Vidare ska säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång vara lägre än det värde som bestämdes på säkerhetsreserven enligt 20 a kap. 9 § vid beskattningsinträdet. Vad som avses med ett skadeförsäkringsföretag följer av 39 kap. 2 § andra stycket.

*Andra stycket* reglerar det fall då säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång är högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. I detta fall är alltså

- säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, men
- säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

I vanliga fall gäller att ett skadeförsäkringsföretag ska dra av en utgift motsvarande ökningen av säkerhetsreserven under beskattningsåret, dvs. skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång och säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång (39 kap. 6 § 7). I ett sådant fall, som avses i andra stycket, ska dock ökningen som ska dras av begränsas till skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Det innebär att ökningen av säkerhetsreserven som utgörs av skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet och säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång inte ska beaktas, dvs. ska inte dras av som utgift. Det innebär vidare att det kommer finnas ett bokföringsmässigt värde och ett skattemässigt värde på säkerhetsreserven. Anledningen till varför skillnaden mellan säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet och

säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång inte ska dras av som utgift är att motsvarande belopp inte tidigare har tagits upp som en inkomst.

I det *tredje stycket* regleras det fall då säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång är lika med eller lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Då det är fråga om en ökning av säkerhetsreserven under beskattningsåret (se hänvisningen till 6 § 7 i första stycket) är dock säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång högre än säkerhetsreserven vid årets ingång. I ett sådant fall, som avses i tredje stycket, ska någon ökning av säkerhetsreserven inte dras av alls som utgift. Anledningen till varför ökningen inte ska dras av som utgift är att motsvarande belopp inte har tagits upp som en inkomst.

I det fall säkerhetsreserven ökar under beskattningsåret, men säkerhetsreserven vid såväl beskattningsårets ingång som utgång är högre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet, ska de vanliga bestämmelserna i 39 kap. 6 § 7 tillämpas. Det innebär att hela ökningen av säkerhetsreserven ska dras av. Denna situation behöver inte heller någon särreglering eftersom det följer av 39 a kap. 5 respektive 13 § och en tillämpning av 39 kap. 6 § 7.

Inte heller behöver situationen då en utländsk juridisk person som inte har åsatts någon säkerhetsreserv enligt 20 a kap. 9 § någon särreglering. Även då gäller 39 a kap. 5 respektive 13 § och 39 kap. 6 § 7.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.15.2.

#### 8 d §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser som gäller situationen då delägaren i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster upphör att vara skattskyldig enligt CFC-reglerna i 39 a kap. I en sådan situation ska säkerhetsreserven återföras till beskattning. Det är här fråga om en utländsk juridisk person som motsvarar ett skadeförsäkringsföretag. Vad som avses med ett skadeförsäkringsföretag följer av 39 kap. 2 § andra stycket. Skattskyldigheten kan upphöra t.ex. genom att delägaren avyttrar sin andel i den utländska juridiska personen eller genom att ägarförhållandena i den utländska juridiska personen ändras.

I *första stycket* finns huvudregeln. Delägaren ska, om skattskyldigheten enligt CFC-reglerna upphör, ta upp sin andel av säkerhetsreserven som inkomst. Andelen ska tas upp det beskattningsår under vilket skattskyldigheten upphör. Skattskyldigheten bestäms vid utgången av delägarrens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket).

Säkerhetsreserven, som delägaren ska ta upp sin andel av, är den säkerhetsreserv som föreligger vid utgången av det beskattningsår närmast före det beskattningsår under vilket skattskyldigheten upphör. Det är med andra ord säkerhetsreserven vid utgången av det sista beskattningsåret, som delägaren beskattas för den utländska juridiska personens överskott.

*Andra stycket* reglerar en särskild variant av situationen i första stycket, där effekten blir att delägarrens andel av hela säkerhetsreserven inte behöver tas upp till beskattning utan endast en viss del av säkerhetsreserven. Det gäller det fall där den utländska juridiska personen har ansetts ha en säkerhetsreserv om ett visst belopp på grund av ett beskattningsinträde. Det är i detta fall fråga om ett beskattningsinträde

där delägaren har blivit skattskyldig enligt bestämmelserna i 39 a kap. I detta fall ska delägaren ta upp sin andel av endast skillnaden mellan säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Storleken på säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör kan, skattemässigt, inte vara lägre än säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Detta beror på de särskilda bestämmelserna i 39 kap. 8 b §, som innebär att en minskning av säkerhetsreserven till ett belopp under säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet inte beaktas, dvs. inte tas upp som inkomst till beskattning. Det skattemässiga värdet på säkerhetsreserven motsvarar alltid som lägst det värde som åsattes säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet.

Bestämmelserna i *tredje stycket* har utformats med förebild i bestämmelserna om periodiseringsfond i 30 kap. 10 a § andra och tredje meningen (prop. 2003/04:10 s. 91 och 125). I stycket regleras den situationen då en delägars skattskyldighet upphör på grund av att det uppkommer ett underskott i den utländska juridiska personen (39 a kap. 5 § andra stycket). Med tillämpning av tredje stycket behöver delägaren, i det fall som regleras i första stycket, inte ta upp sin andel av säkerhetsreserven som motsvarar delägens andel av underskottet. Om det i stället är fråga om ett sådant fall som regleras i andra stycket behöver delägaren inte ta upp sin andel av skillnaden som motsvarar delägens andel av underskottet. Med skillnaden avses den skillnad som anges i andra stycket, dvs. skillnaden mellan säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör och säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet. Delägaren ska alltså ta upp endast sin andel av säkerhetsreserven alternativt sin andel av skillnaden till den del andelen överstiger delägens andel av underskottet. Om delägaren nästa beskattningsår återigen är skattskyldig enligt CFC-reglerna i 39 a kap. för den utländska juridiska personens inkomster behöver delägens andel av säkerhetsreserven alternativt andel av skillnaden helt eller delvis inte tas upp. En förutsättning för detta är dock att delägaren begär det. Delägaren får begära omprövning om han eller hon anser att det är sannolikt att han eller hon kommer att vara skattskyldig enligt CFC-reglerna för inkomsterna i den utländska juridiska personen nästa beskattningsår. En sådan begäran kan avse hela eller delar av den andel av säkerhetsreserven alternativt den andel av skillnaden som tas upp under det beskattningsår då skattskyldigheten upphör. Ett bifall till en begäran om omprövning kan inte meddelas innan beskattningen fastställs för det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår då skattskyldigheten upphör. Av 39 a kap. 2 § följer att det är förhållandena vid utgången av beskattningsåret som är avgörande för om en skattskyldig ska anses som delägare i en utländsk juridisk person eller inte.

Av *fjärde stycket* framgår vad som avses med delägens andel i denna paragraf. Med delägens andel avses delägens andel av kapitalet i den utländska juridiska personen beräknad vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör. Vid ett indirekt innehav eller ett innehav genom ett svenskt handelsbolag eller en

i utlandet delägarbeskattad juridisk person beräknas delägarans andel även enligt bestämmelsen i 39 a kap. 4 § första strecksatsen.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.15.3.

### **39 a kap.**

#### **3 §**

Ändringen i *första stycket 1* innebär att den grad av gemensam ledning som utgör intressegemenskap sänks genom att nuvarande rekvisit ”under i huvudsak gemensam ledning” (dvs. 50 procent) ändras till ”under till minst 25 procent gemensam ledning”.

Ändringen i *första stycket 2* innebär att innehavskravet minst 50 procent för intressegemenskap mellan två juridiska personer sänks till minst 25 procent.

Ändringen i *första stycket 3* innebär att innehavskravet minst 50 procent för intressegemenskap mellan en fysisk person och en juridisk person sänks till minst 25 procent.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.2

#### **5 §**

Ändringen i *fjärde stycket* innebär att vid beräkning av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad ska det bortses från utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska personen och som har tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.16.

#### **13 §**

I det *andra stycket* begränsas en delägarans möjligheter att dra av underskott från tidigare beskattningsår vid beräkning av sin andel av överskottet hos den utländska juridiska personen. En tredje mening har lagts till med anledning av den nya bestämmelsen i 39 kap. 8 d § tredje stycket. Meningen har utformats med förebild i styckets andra meningen om minskning av underskott på grund av periodiseringsfonder som helt eller delvis inte har återförts på grund av bestämmelserna i 30 kap. 10 a § (prop. 2003/04:10 s. 91 och 131). Tillägget innebär att underskottet ska minskas till den del delägaren under ett tidigare beskattningsår inte har tagit upp sin andel av säkerhetsreserven enligt 39 kap. 8 d § första stycket eller sin andel av skillnaden enligt 39 kap. 8 d § andra stycket på grund av vid den tidpunkten föreliggande tidigare års underskott.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.15.3.

#### **14 §**

I paragrafen, som är en hänvisningsparagraf, har två strecksatser lagts till.

Genom den nya *tredje strecksatsen* införs en hänvisning till bestämmelserna om beskattningsinträde. Enligt 20 a kap. 1 § första stycket 3 tillämpas dessa bestämmelser i samband med att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster blir skattskyldig enligt CFC-reglerna i 39 a kap.



Den nya *sjätte strecksatsen* har införts med anledning av de nya bestämmelserna som reglerar den skattemässiga hanteringen av säkerhetsreserven dels under den tid som en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig enligt CFC-reglerna, dels i samband med att en sådan delägars skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör.

Förslaget behandlas närmare i avsnitten 4.15.2–4.15.3.

#### **42 kap.**

##### *22 §*

Det nya *andra stycket* innebär att inkomst som delägaren har tagit upp enligt 39 a kap. 13 § bara ska beaktas i den utsträckning delägaren inte tidigare har tillgodogjort sig denna inkomst genom att räkna av den vid en tidigare utdelning på, eller delavyttring av, andelar i CFC-bolaget enligt förevarande paragraf respektive 22 a §.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.12.

##### *22 a §*

*Första stycket* innebär att kapitalvinst på andelar i CFC-bolag inte ska tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 39 a kap. 13 §. Enligt *andra stycket* gäller dock detta bara i den utsträckning som delägaren inte tidigare har tillgodogjort sig den inkomst som delägaren har tagit upp enligt 39 a kap. 13 § genom att räkna av den vid en tidigare utdelning på, eller delavyttring av, andelar i CFC-bolaget enligt 22 § respektive förevarande paragraf.

Som en följd av den nya paragrafen ändras *rubriken närmast 42 kap. 22 §* så att den omfattar kapitalvinst.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.12.

## **7.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt**

#### **4 kap.**

##### *1 §*

Ändringen innebär att rätt till avräkning enligt 4 kap. AvrL inte gäller för utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska personen och som har tillgodoförts eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.16.

## I

(Lagstiftningsakter)

## DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/1164

av den 12 juli 2016

**om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion**

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande <sup>(1)</sup>,med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande <sup>(2)</sup>,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) De nuvarande politiska prioriteringarna inom området internationell beskattning belyser behovet att säkerställa att skatt betalas där vinster och mervärde skapas. Det är därmed viktigt att återupprätta förtroendet för att skattesystemen är rättvisa och ge regeringarna möjlighet att effektivt utöva sin suveränitet på skatteområdet. Dessa nya politiska mål har omsatts i konkreta rekommendationer om åtgärder inom ramen för initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster (BEPS) av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Europeiska rådet välkomnade detta arbete i sina slutsatser av den 13–14 mars 2013 och 19–20 december 2013. Som svar på behovet av en rättvisare beskattning fastställer kommissionen i sitt meddelande av den 17 juni 2015 en handlingsplan för rättvis och effektiv företagsbeskattning inom Europeiska unionen.
- (2) Slutrapporterna om OECD:s 15 åtgärds punkter mot BEPS offentliggjordes den 5 oktober 2015. Detta resultat välkomnades av rådet i dess slutsatser av den 8 december 2015. I rådets slutsatser betonades behovet av att finna gemensamma, men likväl flexibla, lösningar på EU-nivå, som är i enlighet med OECD:s BEPS-slutsatser. I slutsatserna stöddes dessutom ett effektivt, snabbt och samordnat genomförande av åtgärder mot BEPS på EU-nivå och gavs uttryck för att EU-direktiv bör, om så är lämpligt, vara det verktyg som föredras för att genomföra OECD:s BEPS-slutsatser på EU-nivå. Det är avgörande för en väl fungerande inre marknad att medlemsstaterna

<sup>(1)</sup> Ännu ej offentliggjord i EUT.<sup>(2)</sup> Ännu ej offentliggjord i EUT.

åtminstone genomför sina åtaganden enligt BEPS och, mer allmänt, vidtar åtgärder för att motverka skatteflyktsmetoder och säkerställa en rättvis och effektiv beskattning i unionen på ett tillräckligt konsekvent och samordnat sätt. På en marknad med mycket integrerande ekonomier, finns ett behov av gemensamma strategier och samordnade åtgärder för att förbättra den inre marknadens funktion och maximera de positiva effekterna av initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster. Dessutom kan bara ett gemensamt ramverk förhindra en fragmentering av marknaden och få ett slut på nuvarande bristande överensstämmelse och snedvridning av marknaden. Slutligen skulle nationella genomförandeåtgärder som följer en gemensam hållning inom unionen kunna ge de skattskyldiga rättslig säkerhet genom att dessa åtgärder skulle vara förenliga med unionsrätten.

- (3) Det är nödvändigt att fastställa regler för att stärka den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatteplanering på den inre marknaden. Eftersom dessa regler ska passa in i 28 olika bolagsskattesystem bör de begränsas till allmänna bestämmelser, medan genomförandet bör överlåtas till medlemsstaterna, som är bättre lämpade att utforma de specifika delarna i dessa regler på ett sätt som bäst passar deras bolagsskattesystem. Detta mål kan uppnås genom att man skapar en minsta skyddsnivå för nationella bolagsskattesystem mot skatteflyktsmetoder i unionen. Det är därför nödvändigt att samordna svaren från medlemsstaterna vid genomförandet av resultaten av OECD:s 15 åtgärds punkter mot BEPS i syfte att förbättra effektiviteten hos den inre marknaden som helhet genom att motverka skatteflyktsmetoder. Det är därför nödvändigt att fastställa en gemensam lägsta skyddsnivå för den inre marknaden inom vissa områden.
- (4) Det är nödvändigt att införa regler som är tillämpliga på alla skattskyldiga som är föremål för bolagsbeskattning i en medlemsstat. Med tanke på att detta skulle leda till att det krävdes att fler nationella skatter omfattades, är det inte önskvärt att utvidga detta direktivs tillämpningsområde till att omfatta typer av subjekt som inte omfattas av bolagsbeskattning i en medlemsstat, dvs. i synnerhet transparenta subjekt. Dessa regler bör även gälla för fasta driftställen, som tillhör dessa bolagsskattskyldiga företag, vilka kan vara belägna i en annan medlemsstat eller i andra medlemsstater. Bolagsskattskyldiga företag kan vara skattemässigt hemmahörande i en medlemsstat eller vara etablerade enligt en medlemsstats rätt. Fasta driftställen till subjekt som är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland bör också omfattas av dessa regler om de är belägna i en eller flera medlemsstater.
- (5) Det är nödvändigt att fastställa regler mot erodering av skattebasen på den inre marknaden och motflyttning av vinster från den inre marknaden. Det är nödvändigt med regler på följande områden för att bidra till att uppnå det målet: begränsade ränteavdrag, utflyttningsbeskattning, en allmän regel mot missbruk, regler om utländska kontrollerade bolag och regler för att motverka hybrida mismatchningar. Om tillämpningen av dessa regler ger upphov till dubbelbeskattning bör de skattskyldiga få skattelättnader genom avdrag för den skatt som erlagts i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, allt efter omständigheterna. Dessa regler bör därför inte bara syfta till att motverka skatteflyktsmetoder utan också undvika att skapa andra hinder på marknaden, som exempelvis dubbelbeskattning.
- (6) I ett försök att minska sin globala skattebörda, har företagsgrupper i allt större utsträckning ägnat sig åt BEPS genom för höga räntebetalningar. Regeln om räntebegränsning är nödvändig för att avskräcka från sådana metoder genom att man begränsar avdragsrätten för de skattskyldigas överstigande lånekostnader. Det är därför nödvändigt att fastställa ett procenttal för avdragsrätt som hänför sig till en skattskyldiges beskattningsbara vinst före räntor, skatt, av- och nedskrivningar (EBITDA). Medlemsstaterna skulle kunna sänka detta procenttal, införa tidsgränser eller begränsa beloppet för de låneutgifter som inte dragits av och som kan rullas framåt eller bakåt för att säkerställa en högre skyddsnivå. Med tanke på att syftet är att föreskriva miniminormer, skulle medlemsstaterna kunna anta ett alternativt mått som hänvisar till rörelseresultat före räntor och skatt (EBIT) och fastställs på ett sätt som är likvärdigt med det EBITDA-grundade måttet. Medlemsstaterna skulle utöver den regel om räntebegränsning som föreskrivs i detta direktiv även kunna använda riktade regler mot koncernintern skuldfinansiering, särskilt regler om underkapitalisering. Intäkter som inte tas upp till beskattning bör inte avräknas mot avdragsgilla lånekostnader. Detta beror på att endast skattepliktig inkomst bör beaktas vid fastställandet av hur mycket ränta som får dras av.
- (7) Om den skattskyldige är del av en företagsgrupp som lämnar lagstadgad koncernredovisning, kan företagsgruppens övergripande skuldsättning på världsnivå övervägas för att ge de skattskyldiga rätt att dra av större belopp av överstigande lånekostnader. Det kan också vara lämpligt att fastställa undantagsregler utifrån eget kapital enligt vilka regeln om räntebegränsningar inte tillämpas om företaget kan visa att förhållandet mellan dess egna kapital och dess totala tillgångar är ungefär lika med eller högre än motsvarande andel för företagsgruppen. Regeln om räntebegränsning bör tillämpas avseende den skattskyldiges överstigande lånekostnader, oberoende av

om kostnaderna har sitt ursprung i skuld som uppkommit nationellt, gränsöverskridande inom unionen eller i ett tredjeland eller av om de har sitt ursprung hos tredje part eller närstående företag eller är interna inom en företagsgrupp. Om en företagsgrupp omfattar mer än ett subjekt i en medlemsstat kan medlemsstaten överväga den övergripande ställningen för företagsgruppens samtliga subjekt i samma stat, inbegripet ett system med beskattning av subjekt separat som möjliggör överföring av vinster eller ränkekapacitet mellan subjekt i en företagsgrupp, vid tillämpning av regler som begränsar ränteavdraget.

- (8) För att minska den administrativa börd och börd när det gäller efterlevnad av lagstiftningen som reglerna medför, utan att påtagligt minska deras skatteeffekt, kan det vara lämpligt att föreskriva om en safe harbour-regel så att nettoräntan alltid är avdragsgill upp till ett fastställt belopp, när detta leder till ett högre avdrag än det EBITDA-grundade procenttalet. Medlemsstaterna skulle kunna sänka tröskelbeloppet för att säkerställa högre skydd av sin inhemska skattebas. Eftersom BEPS i princip genomförs genom för höga räntebetalningar mellan subjekt som är närstående företag, är det lämpligt och nödvändigt att tillåta ett eventuellt undantag för fristående subjekt från räntebegränsningsregelns tillämpningsområde med tanke på att risken för skatteflykt är begränsad. För att underlätta övergången till den nya regeln om räntebegränsning skulle medlemsstaterna kunna föreskriva om en övergångsregel som skulle omfatta befintliga lån i den mån som villkoren för dessa inte därefter ändras, dvs. att undantaget enligt övergångsregeln i fall av efterföljande ändring inte skulle vara tillämpligt på höjningar av lånets belopp eller löptid utan begränsas till de ursprungliga lånevillkoren. Utan att det påverkar tillämpningen av reglerna om statligt stöd skulle medlemsstaterna även kunna undanta överstigande lånekostnader för lån som används för att finansiera långvariga offentliga infrastrukturprojekt med hänvisning till att sådana finansieringsarrangemang innebär ringa eller inga risker för BEPS. I detta sammanhang bör medlemsstaterna på rätt sätt visa att finansieringsarrangemang för offentliga infrastrukturprojekt har vissa särdrag som motiverar en sådan behandling i jämförelse med andra finansieringsarrangemang som omfattas av den restriktiva regeln.
- (9) Även om det är allmänt accepterat att finansiella företag, dvs. finansinstitut och försäkringsföretag, också bör omfattas av begränsningarna av ränteavdrag är det också vedertaget att dessa två sektorer uppvisar särskilda egenskaper som kräver ett mer skräddarsytt tillvägagångssätt. Eftersom diskussionerna på detta område ännu inte är tillräckligt slutgiltiga internationell nivå och inom unionen, är det ännu inte möjligt att föreskriva särskilda regler inom finans- och försäkringssektorn, och medlemsstaterna bör därför kunna undanta dem från tillämpningsområdet för räntebegränsningsreglerna.
- (10) Utflyttningsskatt har funktionen att garantera att, när en skattskyldig person flyttar ut tillgångar eller sin skatterättsliga hemvist från en stats skattejurisdiktion, så beskattar den staten det ekonomiska värdet av den vinst som skapats inom dess territorium, även om denna vinst ännu inte har realiserats vid tidpunkten för utflyttningen. Det är därför nödvändigt att ange i vilka fall skattskyldiga omfattas av regler om utflyttningsskatt och beskattas för realiserade vinster som har upparbetats i deras överförda tillgångar. Det är också bra att klarlägga att överföringar av tillgångar, inbegripet kontanter, mellan ett moderbolag och dess dotterbolag faller utanför tillämpningsområdet för den föreskrivna regeln om utflyttningsskatt. För att beräkna beloppen är det avgörande att fastställa ett marknadsvärde för de överförda tillgångarna vid tidpunkten för utflyttningen baserat på armlängdsprincipen. För att säkerställa regelns förenlighet med användningen av avräkningsmetoden är det önskvärt att medlemsstaterna får hänvisa till den tidpunkt då rätten att beskatta överförda tillgångar upphör. Rätten att beskatta bör definieras på nationell nivå. Det är också nödvändigt att den mottagande staten får ifrågasätta det värde av de överförda tillgångarna som fastställs av den stat från vilken utflyttningen sker, när värdet inte motsvarar ett sådant marknadsvärde. Medlemsstaterna skulle i detta avseende kunna använda befintliga tvistlösningsmekanismer. Inom unionen är det nödvändigt att ta itu med tillämpningen av utflyttningsskatt och fastställa på vilka villkor den ska anses vara förenlig med unionsrätten. I sådana situationer bör de skattskyldiga ha rätt att antingen omedelbart betala det fastställda utflyttningsskattebeloppet eller få anstånd med betalningen av skatten genom att betala den i delbetalningar under ett visst antal år, eventuellt jämte ränta och en garanti.

I detta syfte skulle medlemsstaterna kunna begära att de berörda skattskyldiga inkluderar nödvändig information i en deklaration. Utflyttningsskatt bör inte tas ut i de fall överföringen av tillgångar är av tillfällig natur och det är fastställt att tillgångarna ska återgå till överförarens medlemsstat, om överföringen sker i syfte att uppfylla kapitaltillsynskrav eller för likviditetshandlingar eller när det gäller transaktioner för värdepappersfinansiering eller tillgångar som ställs som säkerhet.

- (11) Allmänna regler mot missbruk ingår i skattesystemen för att motverka skatteflyktsmetoder som ännu inte har behandlats genom särskilt riktade bestämmelser. Dessa regler har därför till syfte att täcka luckor och bör inte

påverka tillämpningen av specifika regler för att motverka missbruk. Inom unionen bör de allmänna reglerna mot missbruk tillämpas på arrangemang som inte är genuina. Annars bör den skattskyldige ha rätt att välja den skattemässigt mest effektiva strukturen för sin kommersiella verksamhet. Det är dessutom viktigt att se till att de allmänna reglerna mot missbruk tillämpas på ett enhetligt sätt i inhemska situationer, inom unionen och gentemot tredjeländer, så att deras räckvidd och resultatet av deras tillämpning i inhemska och gränsöverskridande situationer inte skiljer sig åt. Medlemsstaterna bör inte hindras att tillämpa sanktioner, när de allmänna reglerna mot missbruk är tillämpliga. Vid bedömningen av om ett arrangemang ska betraktas som icke-genuint skulle medlemsstaterna kunna beakta alla giltiga ekonomiska skäl, inbegripet finansiell verksamhet.

- (12) Reglerna om utländska kontrollerade bolag (CFC) får till följd att inkomster från ett lågt beskattat kontrollerat dotterbolag omfördelas till dess moderbolag. Då blir moderbolaget skattskyldigt för inkomsten i den stat där det är skattemässigt hemmahörande. Beroende på de politiska prioriteringarna i den staten, kan reglerna om utländska kontrollerade bolag vara inriktade på hela det lågt beskattade dotterbolaget eller specifika inkomstskategorier eller begränsas till inkomster som artificiellt har avletts till dotterbolaget. I synnerhet för att säkerställa att CFC-reglerna utgör ett proportionerligt svar vid farhågor om BEPS är det avgörande att medlemsstater som begränsar sina CFC-regler till att endast omfatta inkomster som artificiellt har avletts till dotterbolaget specifikt inriktat sig på situationer där merparten av de beslutsfunktioner som genererat avledna inkomster hos det kontrollerade dotterbolaget utövas i den skattskyldiges medlemsstat. För att minska den administrativa bördan och efterlevnadskostnaderna bör det också vara godtagbart att dessa medlemsstater undantar vissa subjekt med låga vinster eller låg vinstmarginal som innebär lägre risker för skatteflykt. Följaktligen måste CFC-reglerna utsträckas till att omfatta inkomst från fasta driftställen, om dessa inkomster inte beskattas eller är skattebefriade i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande. Däremot finns det ingen anledning att inom ramen för CFC-reglerna beskatta inkomst från fasta driftställen som enligt nationella regler nekas skattebefrielse genom att dessa fasta driftställen behandlas som om de vore utländska kontrollerade bolag. I syfte att säkerställa en högre skyddsnivå skulle medlemsstaterna kunna sänka tröskelvärdet för kontroll eller använda ett högre tröskelvärde vid jämförelse av den faktiska bolagsskatt som betalats med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat. När medlemsstaterna införlivar CFC-reglerna i sin nationella rätt skulle de kunna använda ett tröskelvärde som utgör en tillräckligt hög andel av skattesatsen.

Det är önskvärt att hantera sådana situationer både i tredjeländer och i unionen. För att iaktta de grundläggande friheterna bör inkomstkategorierna kombineras med ett undantag för verklig verksamhet som syftar till att i unionen begränsa effekterna av reglerna till fall där det utländska kontrollerade bolaget inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet. Det är viktigt att skatteförvaltningarna och de skattskyldiga samarbetar för att samla in relevanta fakta och omständigheter för att avgöra huruvida undantaget för verklig verksamhet ska tillämpas. Det bör vara godtagbart att medlemsstaterna när de införlivar CFC-reglerna i sin nationella rätt använder vita, grå eller svarta listor över tredjeländer som sammanställts på grundval av vissa kriterier som anges i detta direktiv och som kan omfatta bolagsskattesatsens nivå, eller använder vita listor över medlemsstater som sammanställts på den grunden.

- (13) Hybrida mismatchningar är följden av skillnader i den rättsliga klassificeringen av betalningar (finansiella instrument) eller subjekt och dessa skillnader visar sig vid interaktionen mellan rättssystemen i de två jurisdiktionerna. Effekten av sådana mismatchningar är ofta dubbla avdrag (dvs. avdrag i båda staterna) eller ett avdrag av inkomst i den ena staten som inte är inkluderad i skattebasen i den andra. För att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar är det nödvändigt att fastställa regler som innebär att en av de två jurisdiktionerna i en hybrid mismatchning bör vägra avdrag för en betalning som leder till ett sådant resultat. I detta sammanhang vore det lämpligt att klargöra att åtgärder som syftar till att motverka hybrida mismatchningar i detta direktiv är avsedda att ta itu med sådana situationer av hybrida mismatchningar som är hänförliga till skillnader i den rättsliga klassificeringen av ett finansiellt instrument eller ett subjekt och att de inte är avsedda att inverka på de allmänna dragen i en medlemsstats skattesystem. Även om medlemsstaterna, inom ramen för uppförandekodgruppen för företagsbeskattning, har enats om riktlinjer för den skattemässiga behandlingen av hybridsubjekt och hybrida fasta driftställen inom unionen samt för den skattemässiga behandlingen av hybridsubjekt i förbindelserna med tredjeländer är det fortfarande nödvändigt att utfärda bindande regler. Det är avgörande att ytterligare insatser görs när det gäller hybrida mismatchningar mellan medlemsstater och tredjeländer samt när det gäller andra hybrida mismatchningar, till exempel sådana som berör fasta driftställen.
- (14) Det är nödvändigt att förtydliga att genomförandet av reglerna mot skatteflykt som föreskrivs i detta direktiv inte bör påverka den skattskyldiges skyldighet att följa armlängdsprincipen eller medlemsstatens rätt att justera upp det skattepliktiga underlaget i enlighet med armlängdsprincipen, där så är tillämpligt.

- (15) I enlighet med artikel 28.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 45/2001 har samråd ägt rum med Europeiska datatillsynsmannen <sup>(1)</sup>. Rätten till skydd av personuppgifter enligt artikel 8 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna samt Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG <sup>(2)</sup> är tillämpliga på den behandling av personuppgifter som utförs inom ramen för detta direktiv.
- (16) Med tanke på att ett viktigt mål med detta direktiv är att förbättra motståndskraften hos den inre marknaden som helhet mot gränsöverskridande skatteflyktsmetoder, kan detta inte i tillräcklig utsträckning uppnås av medlemsstaterna var för sig. De nationella bolagsskattesystemen är olika, och oberoende åtgärder från medlemsstaternas sida skulle bara återskapa den nuvarande fragmenteringen av den inre marknaden vid direkt beskattning. Det skulle därför göra det möjligt för ineffektiviteter och felaktigheter att kvarstå vid samverkan av olika nationella åtgärder. Resultatet skulle bli bristande samordning. På grund av det faktum att en stor del av ineffektiviteten på den inre marknaden främst skapar problem av gränsöverskridande karaktär måste avhjälpande åtgärder antas på unionsnivå. Det är därför avgörande att anta lösningar som fungerar på den inre marknaden som helhet, och detta kan bättre uppnås på unionsnivå. Unionen kan därmed vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Genom att fastställa en minsta skyddsnivå för den inre marknaden syftar detta direktiv endast till att uppnå nödvändig minsta samordning inom unionen för att förverkliga dess mål.
- (17) Kommissionen ska utvärdera genomförandet av detta direktiv fyra år efter dess ikraftträdande och rapportera om detta till rådet. Medlemsstaterna bör till kommissionen överlämna all information som behövs för denna utvärdering.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

#### KAPITEL I

#### ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

##### Artikel 1

#### Tillämpningsområde

Detta direktiv är tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater, inbegripet fasta driftställen i en eller flera medlemsstater som tillhör subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeländ.

##### Artikel 2

#### Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

1. **lånekostnader:** räntekostnader för alla former av skuld, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital, enligt definitionen i nationell rätt, inbegripet men ej begränsat till betalningar avseende vinstandelslån, tillskriven ränta på instrument som konvertibla obligationer och nollkupongsobligationer, belopp enligt alternativa finansieringsarrangemang, till exempel islamisk finansiering, finansieringskostnadsdelen av betalningar av finansiell leasing, kapitaliserad ränta som ingår i balansräkningsvärdet av en därtill relaterad tillgång, eller nedskrivning av kapitaliserad ränta, belopp som i förekommande fall mäts med hänvisning till avskattningen på finansiering inom ramen för interprissättningsregler, belopp av fiktiv

<sup>(1)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 av den 18 december 2000 om skydd för enskilda då gemenskapsinstitutionerna och gemenskapsorganen behandlar personuppgifter och om den fria rörligheten för sådana uppgifter (EGT L 8, 12.1.2001, s. 1).

<sup>(2)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (EGT L 281, 23.11.1995, s. 31).



ränta inom ramen för derivatinstrument eller säkringsarrangemang med anknytning till ett subjeks lån, vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaffandet av kapital, garantiavgifter för finansieringsarrangemang, arrangemangsavgifter och liknande kostnader som gäller upplåning av kapital.

2. *överstigande lånekostnader*: det belopp med vilket en skattskyldiges avdragsgilla lånekostnader överstiger de skattepliktiga räntetäkterna och andra ekonomiskt motsvarande skattepliktiga intäkter som uppbärs av den skattskyldige enligt nationell rätt.

3. *beskattningsperiod*: beskattningsår, kalenderår eller annan lämplig period för skatteändamål.

4. *närstående företag*:

- a) ett subjekt i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att motta 25 procent eller mer av vinsterna i det subjektet.
- b) en fysisk person eller ett subjekt som direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att motta 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinst.

Om en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer i en skattskyldig och ett eller fler subjekt, ska alla berörda subjekt, inbegripet den skattskyldige, betraktas som närstående företag.

Vid tillämpningen av artikel 9 och där en mismatchning innefattar ett hybridsubjekt ska denna definition ändras så att kravet på 25 procent ersätts med ett krav på 50 procent.

5. *finansieringsföretag*: avser något av följande subjekt:

- a) Ett kreditinstitut eller ett värdepappersföretag enligt definitionen i artikel 4.1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG<sup>(1)</sup> eller en förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIF-förvaltare) enligt definitionen i artikel 4.1 b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU<sup>(2)</sup> eller förvaltningsbolag för företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) enligt definitionen i artikel 2.1 b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG<sup>(3)</sup>.
- b) Ett försäkringsföretag enligt definitionen i artikel 13.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG<sup>(4)</sup>.
- c) Ett återförsäkringsföretag enligt definitionen i artikel 13.4 i direktiv 2009/138/EG.
- d) Ett tjänstepensionsinstitut som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG<sup>(5)</sup>, om inte en medlemsstat har beslutat att helt eller delvis inte tillämpa det direktivet på det institutet i enlighet med artikel 5 i det direktivet, eller den kapitalförvaltare till ett tjänstepensionsinstitut som avses i artikel 19.1 i det direktivet.
- e) Pensionsinstitut som förvaltar pensionsplaner som betraktas som en del av sociala trygghetssystem och som omfattas av Europaparlamentets och rådets förordningar (EG) nr 883/2004<sup>(6)</sup> och (EG) 987/2009<sup>(7)</sup> samt alla rättssubjekt som har inrättats i syfte att investera i sådana planer.

<sup>(1)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG (EUT L 145, 30.4.2004, s. 1).

<sup>(2)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010 (EUT L 174, 1.7.2011, s. 1).

<sup>(3)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EUT L 302, 17.11.2009, s. 32).

<sup>(4)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II) (EUT L 335, 17.12.2009, s. 1).

<sup>(5)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (EUT L 235, 23.9.2003, s. 10).

<sup>(6)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (EUT L 166, 30.4.2004, s. 1).

<sup>(7)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EG) 987/2009 av den 16 september 2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (EUT L 284, 30.10.2009, s. 1).

- f) En alternativ investeringsfond (AIF) som förvaltas av en AIF-förvaltare enligt definitionen i artikel 4.1 b i direktiv 2011/61/EU eller en AIF som omfattas av tillsyn enligt tillämplig nationell rätt.
  - g) Fondföretag i den mening som avses i artikel 1.2i direktiv 2009/65/EG.
  - h) En central motpart enligt definitionen i artikel 2.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 <sup>(1)</sup>.
  - i) En värdepapperscentral enligt definitionen i artikel 2.1.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 <sup>(2)</sup>.
6. *överföring av tillgångar*: en transaktion varigenom en medlemsstat förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna, medan tillgångarna fortsätter att rättsligt eller ekonomiskt tillhöra samma skattskyldige.
7. *överföring av skatterättslig hemvist*: en transaktion varigenom en skattskyldig upphör att ha skatterättslig hemvist i en medlemsstat och erhåller skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.
8. *överföring av näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe*: en transaktion varigenom den skattskyldige upphör med skattepliktig verksamhet i en medlemsstat och inleder sådan skattepliktig verksamhet i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, utan att bli skatteremässigt hemmahörande i den medlemsstaten eller i det tredjelandet.
9. *hybrida missmatchingar*: en situation som råder mellan en skattskyldig i en medlemsstat och ett närstående företag i en annan medlemsstat eller ett strukturerat arrangemang mellan parter i medlemsstater där följande resultat kan hänföras till skillnader i den rättsliga klassificeringen av ett finansiellt instrument eller ett subjekt
- a) ett avdrag av samma betalning, kostnader eller förluster görs både i den medlemsstat där betalningen har sin källa eller kostnaden eller förlusten uppstår och i en annan medlemsstat (dubbla avdrag), eller
  - b) det görs ett avdrag i den medlemsstat där betalningen har sin källa utan att samma betalning tas med på motsvarande sätt för skatteändamål i en annan medlemsstat (avdrag utan inkludering).

## Artikel 3

## Minsta skyddsnivå

Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattobaser.

## KAPITEL II

## ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT

## Artikel 4

## Räntebegränsningsregel

1. Överstigande lånekostnader ska vara avdragsgilla under den beskattningsperiod då de uppkommer med upp till 30 procent av den skattskyldiges vinst före räntor, skatt, av- och nedskrivningar (EBITDA).

<sup>(1)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 av den 4 juli 2012 om OTC-derivat, centrala motparter och transaktionsregister (EUT L 201, 27.7.2012, s. 1).

<sup>(2)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 av den 23 juli 2014 om förbättrad värdepappersavveckling i Europeiska unionen och om värdepapperscentraler samt ändring av direktiv 98/26/EG och 2014/65/EU och förordning (EU) nr 236/2012 (EUT L 257, 28.8.2014, s. 1).



Vid tillämpning av denna artikel får medlemsstaterna även betrakta följande som skattskyldig:

- a) Ett subjekt som får eller måste tillämpa reglerna på en företagsgrupps vägnar, definierad enligt nationell skatterätt.
- b) Ett subjekt i en företagsgrupp, definierad i enlighet med nationell skatterätt, som inte konsoliderar sina medlemmars resultat för skatteändamål.

Under sådana omständigheter får överstigande lånekostnader och EBITDA beräknas på gruppnivå och omfatta alla gruppmedlemmars resultat.

2. EBITDA ska beräknas genom att man till de bolagsskattepliktiga inkomsterna i den skattskyldiges medlemsstat lägger tillbaka de skattejusterade beloppen för överstigande lånekostnader och de skattejusterade beloppen för av- och nedskrivningar. Inkomstbelopp som inte ska tas upp till beskattning ska inte tas med i den skattskyldiges EBITDA.

3. Genom undantag från punkt 1 kan den skattskyldige ges rätt till

- a) att dra av överstigande lånekostnader upp till 3 000 000 EUR,
- b) att fullt dra av överstigande lånekostnader, om den skattskyldige är ett fristående subjekt.

Vid tillämpning av punkt 1 andra stycket ska 3 000 000 EUR anses gälla hela företagsgruppen.

Vid tillämpning av första stycket b avses med fristående subjekt en skattskyldig som inte för affärsredovisningsändamål ingår i en koncern eller har något närstående företag eller fast driftställe.

4. Medlemsstaterna får från tillämpningsområdet för punkt 1 undanta överstigande lånekostnader som uppkommit till följd av

- a) lån som avtalats före den 17 juni 2016, men undantaget får inte utvidgas till några efterföljande ändringar av sådana lån,
- b) lån som används för att finansiera ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt där projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i unionen.

Vid tillämpning av första stycket b avses med långfristigt offentligt infrastrukturprojekt ett projekt som ska tillhandahålla, uppgadera, driva och/eller upprätthålla en storskalig tillgång som en medlemsstat anser vara i det allmännas intresse.

När första stycket b är tillämpligt ska alla inkomster från ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt undantas från den skattskyldiges EBITDA, och inga undantagna överstigande lånekostnader får inkluderas i företagsgruppens överstigande lånekostnader gentemot en tredje part som avses i punkt 5 b.

5. Om den skattskyldige är medlem i en koncern för affärsredovisningsändamål får denne ges rätt att antingen:

- a) Göra fullt avdrag för överstigande lånekostnader om den skattskyldige kan visa att förhållandet mellan dess eget kapital och dess totala tillgångar är lika med eller högre än motsvarande förhållande för företagsgruppen, om följande villkor är uppfyllda:
  - i) Förhållandet mellan den skattskyldiges eget kapital och dess totala tillgångar anses vara lika med motsvarande förhållande för företagsgruppen om förhållandet mellan den skattskyldiges eget kapital och dess totala tillgångar är upp till två procentenheter lägre, och
  - ii) alla tillgångar och skulder värderas med hjälp av samma metod som i koncernredovisningen enligt punkt 8

eller

- b) dra av överstigande lånekostnader till ett belopp som överstiger vad den skattskyldige skulle ha rätt att dra av enligt punkt 1. Denna högre gräns för rätten till avdrag av överstigande lånekostnader ska gälla för den koncern där den skattskyldige för affärsredovisningsändamål är medlem, och ska beräknas i två steg:
- i) först ska företagsgruppens andel fastställas genom att gruppens överstigande lånekostnader gentemot tredje part delas med företagsgruppens EBITDA, och
  - ii) därefter ska företagsgruppens andel multipliceras med den skattskyldiges EBITDA, beräknad i enlighet med punkt 2.
6. Den skattskyldiges medlemsstat får anta bestämmelser som innebär att man antingen
- a) utan tidsbegränsning rullar framåt överstigande lånekostnader som inte kan dras av under innevarande beskattningsperiod enligt punkterna 1–5,
  - b) utan tidsbegränsning rullar framåt, och under högst tre år rullar bakåt, överstigande lånekostnader som inte kan dras av under innevarande beskattningsperiod enligt punkterna 1–5, eller
  - c) utan tidsbegränsning rullar framåt överstigande lånekostnader och, under högst fem år, oanvänd räntekapacitet som inte kan dras av under innevarande beskattningsperiod enligt punkterna 1–5.
7. Medlemsstaterna får undanta finansiella företag från tillämpningsområdet för punkterna 1–6, även när sådana finansiella företag för affärsredovisningsändamål ingår i en koncern.
8. Vid tillämpning av denna artikel består en koncern för affärsredovisningsändamål av alla subjekt som är fullt integrerade i den koncernredovisning som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller nationella finansiella redovisningssystem i en medlemsstat. Den skattskyldige får ges rätt att använda koncernredovisning som utarbetats enligt andra redovisningsstandarder.

#### Artikel 5

#### Utflyttningsbeskattning

1. En skattskyldig ska beskattas för ett belopp som motsvarar marknadsvärdet av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för utflyttningen av tillgångarna, minus deras skattemässiga värde, om någon av följande omständigheter föreligger:
- a) En skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om huvudkontorets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.
  - b) En skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.
  - c) En skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten.
  - d) En skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe från en medlemsstat till en annan medlemsstat eller ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.
2. En skattskyldig ska ges rätt att få anstånd med betalningen av den utflyttningskatt som avses i punkt 1, genom att betala den i delbetalningar under fem år, om någon av följande omständigheter föreligger:
- a) En skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet).

- b) En skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.
- c) En skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet.
- d) En skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid sitt fasta driftställe till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

Denna punkt ska tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU <sup>(1)</sup>.

3. Om en skattskyldig får anstånd med betalningen i enlighet med punkt 2, får ränta debiteras i enlighet med lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat, allt efter omständigheterna.

Om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd, får den skattskyldige också åläggas att lämna en garanti som ett villkor för att uppskjuta betalningen i enlighet med punkt 2.

Det andra stycket ska inte tillämpas om lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat föreskriver möjligheten till återkrav av skatteskulden genom en annan skattskyldig som tillhör samma företagsgrupp och är skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten.

4. När punkt 2 är tillämplig ska anståndet med betalningen omedelbart upphöra och skatteskulden blir möjlig att återkräva i följande fall:

- a) De överförda tillgångarna eller den näringsverksamhet som bedrivs vid den skattskyldiges fasta driftställe säljs eller på annat sätt avyttras.
- b) De överförda tillgångarna överförs vidare till ett tredjeland.
- c) Den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe överförs vidare till ett tredjeland.
- d) Den skattskyldige går i konkurs eller avvecklas.
- e) Den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på delbetalningar och korregerar inte situationen inom en rimlig tidsperiod som inte får överstiga 12 månader.

Leden b och c ska inte tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 2010/24/EU.

5. Om överföringen av tillgångar, skatterättslig hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe görs till en annan medlemsstat, ska den medlemsstaten godta det värde som fastställts av den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat som ingångsvärde för tillgångarna för skatteändamål, såvida detta inte motsvarar marknadsvärdet.

6. Vid tillämpning av punkterna 1–5 avses med *marknadsvärde* det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är närstående vid en direkt transaktion.

7. Förutsatt att tillgångarna inom 12 månader ska återgå till överförarens medlemsstat ska denna artikel inte tillämpas på överföring av tillgångar för värdepappersfinansiering, tillgångar som ställs som säkerhet eller när överföringen av tillgångar sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav eller med avseende på likviditetshantering.

<sup>(1)</sup> Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (EUT L 84, 31.3.2010, s. 1).

## Artikel 6

**Allmän regel mot missbruk**

1. Vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del.
2. Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.
3. Om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang inte ska tas hänsyn till i enlighet med punkt 1 ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enlighet med nationell rätt.

## Artikel 7

**Regel om kontrollerade utländska bolag**

1. Den skattskyldiges medlemsstat ska behandla ett subjekt, eller ett fast driftställe vars vinster är befriade eller undantagna från skatter i den medlemsstaten, som ett kontrollerat utländskt bolag om följande villkor är uppfyllda:
  - a) När det gäller ett subjekt, att den skattskyldige själv eller tillsammans med sina närstående företag innehar en direkt eller indirekt andel på över 50 procent av rösterna eller direkt eller indirekt äger mer än 50 procent av subjektets kapital eller har rätt att motta mer än 50 procent av subjektets vinst och
  - b) Den faktiska bolagsskatt som subjektet eller det fasta driftstället betalat på sin inkomst dessutom är lägre än skillnaden mellan den bolagsskatt som skulle ha tagits ut på subjektet eller det fasta driftstället enligt det tillämpliga systemet för bolagsbeskattning i den skattskyldiges medlemsstat och den faktiska bolagsskatt som subjektet eller det fasta driftstället betalat på sin inkomst.

Vid tillämpning av första stycket b ska ett fast driftställe till ett kontrollerat utländskt bolag som är befriat eller undantaget från skatt i det utländska kontrollerade bolagets jurisdiktion inte beaktas. Vidare ska med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat avses bolagsskatt beräknad enligt reglerna i den skattskyldiges medlemsstat.

2. Om ett subjekt eller ett fast driftställe betraktas som ett kontrollerat utländskt bolag enligt punkt 1 ska den skattskyldiges medlemsstat i skattebasen inbegripa
  - a) ett subjeks ej utdelade inkomster eller det fasta driftställets inkomster, från kategorierna
    - i) räntor eller andra inkomster som genereras av finansiella tillgångar,
    - ii) royalty eller andra inkomster som genereras av immateriella rättigheter,
    - iii) utdelningar och inkomster från avyttring av aktier,
    - iv) inkomster från finansiell leasing,
    - v) inkomster från försäkrings- och bankverksamhet och annan finansiell verksamhet,
    - vi) inkomster från faktureringsföretag som får försäljnings- och tjänsteintäkter från varor och tjänster som köpts från och sålts till närstående företag och som inte tillför något eller litet ekonomiskt mervärde.

Detta led ska inte tillämpas om det kontrollerade utländska bolaget bedriver verklig ekonomisk verksamhet som stöds av personal, utrustning, tillgångar och lokaler, vilket visas av relevanta fakta och omständigheter.

Om det kontrollerade utländska bolaget är skattemässigt hemmahörande eller är beläget i ett tredjeland som inte är part i EES-avtalet får medlemsstaterna besluta att avstå från att tillämpa det föregående stycket

eller

- b) ett subjekt eller ett fast driftställe ej utdelade inkomster, från icke-genuina arrangemang som har genomförts med det huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel.

Vid tillämpning av detta led ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den mån som subjektet eller det fasta driftstället inte skulle äga tillgångarna eller inte skulle ha åtagit sig de risker som genererar hela eller delar av dess inkomster om det inte kontrollerades av ett företag i vilket de betydelsefulla funktioner som utförs av personer, som är relevanta för dessa tillgångar och risker, utförs och som är av stor betydelse för att generera det kontrollerade företagets inkomster.

3. Om en skattskyldigs skattebas enligt en medlemsstats regler ska beräknas i enlighet med punkt 2 a får medlemsstaten välja att inte betrakta ett subjekt eller ett fast driftställe som ett kontrollerat utländskt bolag enligt punkt 1 om en tredjedel eller mindre av de inkomster som tillfaller subjektet eller det fasta driftstället ingår i kategorierna enligt punkt 2 a.

Om en skattskyldigs skattebas enligt en medlemsstats regler ska beräknas i enlighet med punkt 2 a får medlemsstaten välja att inte betrakta finansiella företag som kontrollerade utländska bolag om en tredjedel eller mindre av subjektets inkomster från kategorierna enligt punkt 2 a kommer från transaktioner med den skattskyldige eller dess närstående företag.

4. Medlemsstaterna får från tillämpningsområdet för punkt 2 b undanta ett subjekt eller ett fast driftställe

- a) med bokförd vinst på högst 750 000 EUR och passiv inkomst på högst 75 000 EUR, eller  
b) vars bokförda vinst uppgår till högst 10 procent av dess driftskostnader under beskattningsperioden.

Vid tillämpning av första stycket b får driftskostnaderna inte omfatta kostnaderna för varor som säljs utanför det land där subjektet är hemmahörande eller det fasta driftstället är beläget, för skatteändamål och betalningar till närstående företag.

#### Artikel 8

##### Beräkning av kontrollerade utländska bolags inkomster

1. Om artikel 7.2 a tillämpas ska de inkomster som ska inbegripas i den skattskyldiges skattebas beräknas enligt bestämmelserna i bolagsskattelagstiftningen i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande eller belägen. Subjektets eller det fasta driftställets förluster ska inte inbegripas i skattebasen, utan kan i enlighet med nationell rätt rullas framåt och beaktas under kommande beskattningsperioder.
2. Om artikel 7.2 b tillämpas ska de inkomster som ska inbegripas i den skattskyldiges skattebas begränsas till belopp som genereras genom de tillgångar och risker som är kopplade till de betydelsefulla funktioner som utförs av personer i det kontrollerande företaget. Allokeringen av kontrollerade utländska bolags inkomster ska beräknas i enlighet med armlängdsprincipen.
3. De inkomster som ska inbegripas i skattebasen ska beräknas i förhållande till den skattskyldiges andel i subjektet enligt artikel 7.1 a.
4. Inkomsterna ska inbegripas i den beskattningsperiod för den skattskyldige under vilken subjektets beskattningsår löper ut.

5. Om subjektet delar ut vinst till den skattskyldige och denna utdelade vinst inbegrips i den skattskyldiges beskattningsbara inkomst ska, för att undvika dubbelbeskattning, de inkomster som tidigare inbegripits i skattebasen enligt artikel 7 dras av från skattebasen vid beräkning av det skattebelopp som ska betalas på utdelad vinst.

6. Om den skattskyldige avyttrar sin andel i subjektet eller i den verksamhet som bedrivs av det fasta driftstället och någon del av inkomsterna från avyttringen tidigare har inbegripits i skattebasen i enlighet med artikel 7 ska, för att undvika dubbelbeskattning, det beloppet dras av från skattebasen vid beräkning av det skattebelopp som ska betalas på inkomsterna.

7. Den skattskyldiges medlemsstat ska medge avdrag för den skatt som subjektet eller det fasta driftstället har betalat från den skatt som den skattskyldige ska betala i den stat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande eller belägen. Avdraget ska beräknas i enlighet med nationell rätt.

#### Artikel 9

#### Hybrida mismatchningar

1. I den mån en hybrid mismatchning leder till dubbla avdrag ska avdraget endast göras i den medlemsstat där en sådan betalning har sin källa.

2. I den mån en hybrid mismatchning leder till ett avdrag utan inkludering ska betalarens medlemsstat vägra avdrag för denna betalning.

#### KAPITEL III

#### SLUTBESTÄMMELSER

#### Artikel 10

#### Översyn

1. Kommissionen ska utvärdera genomförandet av detta direktiv, särskilt effekterna av artikel 4, senast den 9 augusti 2020 och rapportera om detta till rådet. Kommissionens rapport ska, om det är lämpligt, åtföljas av ett lagstiftningsförslag.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna all information som behövs för att utvärdera genomförandet av detta direktiv.

3. De medlemsstater som avses i artikel 11.6 ska senast den 1 juli 2017 till kommissionen överlämna all information som behövs för att utvärdera ändamålsenligheten i de nationella riktade reglerna för att förebygga risker för erodering av skattebasen och flyttning av vinster (BEPS).

#### Artikel 11

#### Införlivande

1. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska till kommissionen överlämna texten till dessa bestämmelser utan dröjsmål.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2019.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

3. När det i detta direktiv nämns ett penningbelopp i euro (EUR) får de medlemsstater som inte har euron som valuta välja att beräkna motsvarande värde i nationell valuta den 12 juli 2016.

4. Genom undantag från artikel 5.2 får Estland så länge landet inte beskattar outdelade vinster, betrakta en överföring av tillgångar i monetär eller icke-monetär form, inbegripet kontanter, från ett fast driftställe beläget i Estland till ett huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet som vinstutdelning och ta ut inkomstskatt, utan att ge de skattskyldiga rätt att skjuta upp betalningen av sådan skatt.

5. Genom undantag från punkt 1 ska medlemsstaterna senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 5. De ska överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen utan dröjsmål.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2020.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

6. Genom undantag från artikel 4 får medlemsstater som vid tidpunkten den 8 augusti 2016 har nationella riktade regler för att förebygga risker för BEPS som är lika effektiva som den regel om räntebegränsning som fastställs i detta direktiv tillämpa dessa riktade regler fram till utgången av det första hela beskattningsåret efter dagen för offentliggörandet, på den officiella webbplatsen, av överenskommelsen mellan OECD-medlemmarna om en miniminorm för BEPS-åtgärd 4, dock längst till och med den 1 januari 2024.

#### Artikel 12

#### **Ikraftträdande**

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

#### Artikel 13

#### **Adressater**

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 12 juli 2016.

På rådets vägnar  
P. KAZIMÍR  
Ordförande