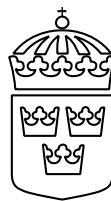


Regeringens proposition

2017/18:296



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

Prop.
2017/18:296

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 30 augusti 2018

Margot Wallström

Magdalena Andersson
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås anpassningar av gällande CFC-regler (Controlled Foreign Company) i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, för att dessa ska leva upp till de krav som följer av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Anpassning till gällande CFC-regler föreslås också vad gäller säkerhetsreserv i bestämmelserna om beskattningsinträde och i bestämmelserna om skadeförsäkringsföretag. Det föreslås även att vissa ändringar genomförs 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 propositionen innebär ändringar för delägare i båda kategorierna.

I propositionen görs också bedömningen att det inte krävs några lagändringar för att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	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	19
3	Ärendet och dess beredning	20
4	Bakgrund	20
4.1	OECD:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering	20
4.1.1	Allmänt om arbetet	20
4.1.2	Åtgärder mot skatteplanering med CFC-bolag	21
4.2	EU:s arbete med att påverka skattebaserosion och flyttning av vinster	22
4.2.1	Gällande CFC-regler	22
5	Genomförande av CFC-reglerna i direktivet mot skatteundandraganden	24
5.1	Artikel 7.1 Definition av CFC-bolag	24
5.2	Artikel 7.1 a Skattskyldig enligt CFC-reglerna	26
5.3	Artikel 7.1 b Lågskattekrav	36
5.4	Artikel 7.2 Definition av inkomst	38
5.4.1	Huvudregeln i 39 a kap. inkomstskattelagen	38
5.4.2	Förslag till ny bilaga 39 a till inkomstskattelagen	39
5.4.3	Undantag för verklig verksamhet enligt artikel 7.2 a andra och tredje styckena	59
5.4.4	CFC-inkomst i form av artificiellt avledd inkomst enligt artikel 7.2 b	62
5.5	Artikel 7.3 Undantag från CFC-beskattningsmodell enligt modellen i artikel 7.2 a	63
5.6	Artikel 7.4 Undantag från CFC-beskattningsmodell enligt modellen i artikel 7.2 b	65
5.7	Artikel 8.1 Beräkning av inkomst vid CFC-regler som följer modellen i artikel 7.2 a	65
5.8	Artikel 8.2 Beräkning av CFC-inkomst enligt modellen i artikel 7.2 b	66
5.9	Artikel 8.3 Deläggarens andel av CFC-inkomsten	67
5.10	Artikel 8.4 Beskattningsår	68
5.11	Artikel 8.5 Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattnings vid efterföljande utdelning från ett CFC-bolag	69
5.12	Artikel 8.6 Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattnings vid efterföljande avyttring av ett CFC-bolag	72

5.13	Artikel 8.7 Undanröjande av dubbelbeskattning	74	Prop. 2017/18:296
5.14	Vissa frågor som inte regleras i direktivets CFC-regler	76	
5.15	Säkerhetsreserv vid CFC-beskattning	78	
5.15.1	Ingående värde på säkerhetsreserv	78	
5.15.2	Under tiden som en delägare beskattas enligt CFC-reglerna	82	
5.15.3	En delägars skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör.....	85	
5.16	Särskilda bestämmelser avseende skatt som betalats av ett CFC-bolag och som tillgodoförs delägare	88	
5.17	Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.....	89	
5.17.1	Det behövs ingen lagändring för att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.....	91	
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	93	
7	Konsekvensanalys.....	93	
7.1	Syfte och alternativa lösningar	94	
7.2	Offentligfinansiella effekter	96	
7.3	Konsekvenser för enskilda och företag	99	
7.3.1	Administrativa kostnader.....	100	
7.3.2	Företagens förutsättningar	101	
7.4	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	102	
7.5	Övriga effekter	103	
8	Författningskommentar	103	
8.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	103	
8.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	110	
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 ..	111	
Bilaga 2	Sammanfattning av promemorian	125	
Bilaga 3	Promemorians lagförslag.....	126	
Bilaga 4	Företeckning över remissinstanserna.....	140	
Bilaga 5	Lagrådsremissens lagförslag	141	
Bilaga 6	Lagrådets yttrande	156	
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 30 augusti 2018		161	

Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 20 a kap. 1 §, 24 kap. 5 §, 39 a kap. 3, 5, 6, 11, 13 och 14 §§, 42 kap. 22 § och bilaga 39 a ska ha följande lydelse, dels att det ska införas fem nya paragrafer, 20 a kap. 9 §, 39 kap. 8 c–8 e §§ och 48 kap. 6 c §, och närmast före 20 a kap. 9 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

20 a kap.

1 §²

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

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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2016:1202.

Prop. 2017/18:296 innehavsår i 4 §, anskaffningsutgift och förbättringsutgift i 5 § samt värdering av förpliktelse i 8 §, avse förhållandena i det överlåtande företaget.

Bestämmelsen i 9 § tillämpas i fall 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 utländska juridiska personen, om personen motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag, anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker.

24 kap.

5 §³

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 delägar- – utdelning från i utlandet del-
beskattade utländska juridiska ägarbeskattade juridiska personer
personer i 42 kap. 22 §, och från 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 §,
- spel i 42 kap. 25 §, och
- schablonintäkt i 42 kap. 43 §.

8 c §

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 10–12 §§ och vid tillämpning av 6 § 2 (minskning av säkerhetsreserv) 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 d §

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 10–12 §§ och vid tillämpning av 6 § 7 (ökning av säkerhetsreserv) 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 dras av.

8 e §

En delägare som har varit skattskyldig för lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt 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, delägarans andel av säkerhetsreserven eller skillnaden helt eller delvis inte tas upp.

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

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*

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,

4. personerna är juridiska personer och en och samma fysiska eller juridiska person direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i personerna, eller

4. personerna är närstående.

5. 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.

5 §

Nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats eller beskattats lindrigare än den beskattning som

Prop. 2017/18:296 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 eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande.

6 §

Vid beräkning av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen enligt 5 § tillämpas 10–12 §§ med följande undantag:

1. Avdrag får inte göras för avsättning till periodiseringsfond.
2. Avdrag får göras för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående beskattningsåren och som tidigare inte dragits av vid beräkning av nettoinkomsten. Detta gäller dock bara om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår.

Om den utländska juridiska personen motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag ska personen vid beräkning av nettoinkomsten anses ha en säkerhetsreserv vid ingången av beskattningsåret. Säkerhetsreserven ska anses motsvara den maximala säkerhetsreserv som den utländska juridiska personen, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som beräkningen avser.

Andra stycket gäller även vid beräkning av sådant avdrag för underskott som avses i första stycket 2.

Inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar för den utländska juridiska personen. Resultat- och balansräkningarna ska

1. vara upprättade enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078),
2. innehålla de *tilläggsupplysningar* som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § bokföringslagen, och
2. innehålla de *upplysningar* som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § bokföringslagen, och
3. vara upprättade i den juridiska personens redovisningsvaluta.

Om resultat- och balansräkningarna har upprättats i utländsk valuta, ska de räknas om till svenska kronor. Vid omräkningen ska principerna i 5–7 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. tillämpas på motsvarande sätt. Om principerna i den lagen inte kan tillämpas, ska omräkningen göras på något annat lämpligt sätt.

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.

13 §⁵

En delägar 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 delägarens enligt 2 och 4 §§ beräknade andel av kapitalet i personen. Till den del överskottet tas upp till beskattning av en begränsat skattskyldig delägar ska det inte tas upp av en obegränsat skattskyldig delägar.

En delägar 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 delägar 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 e § 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

⁴ Senaste lydelse 2011:1256.

⁵ Senaste lydelse 2011:1256.

Prop. 2017/18:296 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 §,
 - *beskattningsinträde i 20 a kap.,*
- undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 13 §, *och*
 - undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 13 §,
- periodiseringsfonder i 30 kap.
 - periodiseringsfonder i 30 kap. 2 och 10 a §§, *och*
 - *säkerhetsreserv i 39 kap. 8 c–8 e §§.*

42 kap.

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 §.

Utdelning från i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och *från* 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 inte beaktas inkomst som delägaren har tagit upp enligt 39 a kap. 13 § och som redan har beaktats enligt första stycket eller 48 kap. 6 c §.

48 kap.

6 c §

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 inte beaktas inkomst som delägaren har tagit upp enligt 39 a kap. 13 § och som redan har beaktats enligt första stycket eller 42 kap. 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 48 kap. 6 c § tillämpas första gången på utdelning från utländska juridiska personer med låg-beskattade 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,*

⁶ Senaste lydelse 2007:1254.

- 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/coördinationiecentra 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), Liberia, Libyen, Madagaskar, 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,*
- *Madeira 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 liknande avdrag, samt*
- *Kenya och Namibia, båda 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 på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån.*

2. Amerika, men bara vad avser

– Amerikas förenta stater, Brasilien, 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, 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 på grund av 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, båda 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 liknande 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 på grund av 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, båda vad avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

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

- Prop. 2017/18:296 *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 inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt*
 - Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt Slovenien, båda vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, som inte beskattas med den normala inkomstskatten 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 inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.*

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

Prop. 2017/18:296

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

1 §¹

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.

¹ Paragrafen fick sin nuvarande beteckning genom 2008:1350.

Den 5 oktober 2015 lämnade OECD rekommendationer mot skattebaserosion och flyttning av vinster ("Base Erosion and Profit Shifting Project", BEPS) avseende CFC-regler i rapporten "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: 2015 Final Report" (OECD:s BEPS-rekommendationer åtgärd 3).

Den 12 juli 2016 antogs rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Direktivet innehåller bl.a. CFC-regler.

Med anledning av direktivet mot skatteundandraganden har Finansdepartementet tagit fram promemorian "Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden" (i det följande benämnd "promemorian"). I promemorian föreslås anpassningar av gällande CFC-regler 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.

En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 2*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 3*. Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2018/00823/S3).

I denna proposition behandlas promemorians förslag.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 7 juni 2018 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 5*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 6*. Regeringen har delvis följt Lagrådets synpunkter på lagförslagen, som behandlas i avsnitt 5.1, 5.2, 5.7, 5.12, 5.15.1, 5.15.2 och 5.15.3 samt i författningskommentaren.

I övrigt har vissa smärre ändringar av redaktionell och språklig karaktär gjorts i förhållande till lagrådsremissens lagförslag.

4 Bakgrund

4.1 OECD:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering

4.1.1 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 bolags-skatteintäkterna och till tydliga skillnader i de effektiva bolagsskattesatser som multinationella och inhemska företag betalar på vinster upparbetade i ett och samma land.¹ 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.²

4.1.2 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 BEPS-rekommendationer åtgärd 3. Rekommendationerna är icke-bindande s.k. best practice-rekommendationer. De 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.

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

² 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.

- Rekommendationen att CFC-inkomst definieras. För detta ändamål finns en icke uttömmande lista över synsätt och 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 dubbelbeskattning.

4.2 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 CFC-regler (artikel 7 och 8) som i huvudsak ansluter till OECD:s 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 5.

4.2.1 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 2007:1254, prop. 2007/08:16, bet. 2007/08:SkU13).

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 respektive den lägsta röstandelen i 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 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (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

Prop. 2017/18:296 tillämplig på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (39 a kap. 7 § tredje stycket IL).

EU-domstolens (EUD) 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 2007:1254, prop. 2007/08:16, bet. 2007/08:SkU13). Enligt regeln ska inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma inom EES inte anses lågbeskattad om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs (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).

5 Genomförande av CFC-reglerna i direktivet mot skatteundandraganden

5.1 Artikel 7.1 Definition av CFC-bolag

Regeringens bedömning: Kraven i artikel 7.1 på vad som ska anses som CFC-bolag bedöms vara uppfyllda i gällande rätt.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Göteborgs universitet och Skatteverket ifrågasätter om CFC-reglerna lever upp till direktivet när de inte omfattar obegränsat skattskyldigas utländska fasta driftställen som är undantagna från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.

Skälen för regeringens bedömning: Definitionen av CFC-bolag enligt direktivet 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-beskattnings av subjekt redan uppfyllt i svensk rätt.

I recit 12 anges att det är önskvärt att hantera situationer både i tredje länder och i unionen samt att undantag bör göras i unionen för att iaktta 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 i unionen hänvisas till avsnitt 5.4.3.

Vad därefter gäller definitionen av CFC-bolag såvitt avser fast driftställe gäller enligt artikel 7.1 som ytterligare villkor att det fasta driftstället ska anses som CFC-bolag bara om dess vinst är befriad från eller undantagen från skatt i huvudkontorsstaten. Den fråga som avses här ska skiljas från beskattning enligt den s.k. filialregeln i gällande svenska CFC-regler (39 a kap. 9 § IL), vilken behandlas i avsnitt 5.3. I direktivets recit 12 anges 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 nekats skattebefrielse saknas det enligt recit 12 anledning att CFC-beskatta inkomsten. 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.

Lagrådet anser att det kan ifrågasättas om den svenska lagstiftningen är förenlig med direktivet såvitt avser utländska fasta driftställen. *Lagrådet* anser att bestämmelsen i artikel 7.2 a tredje stycket om verklig ekonomisk verksamhet, vilken i lagrådsremissen beskrivs som ett undantag, snarare synes utgöra en utvidgning av möjligheten att CFC-beskatta.

Vad gäller de synpunkter som *Lagrådet* och vissa remissinstanser framför såvitt avser CFC-reglernas tillämpning på obegränsat skattskyldigas utländska fasta driftställen gör regeringen följande bedömning. CFC-beskattnings av fasta driftställen aktualiseras enligt artikel 7.1 om det fasta driftstället inte beskattas i huvudkontorsstaten. För svensk del kan denna situation uppkomma vid s.k. exemptavtal. Enligt artikel 7.2 a andra stycket ska CFC-beskattnings inte ske om CFC-bolaget bedriver verklig ekonomisk verksamhet som stöds av personal, utrustning, tillgångar och lokaler, vilket visas av relevanta fakta och omständigheter. Vidare kan medlemsstaterna enligt artikel 7.2 a tredje stycket välja att inte tillämpa undantaget i andra stycket på CFC-bolag som är skattemässigt hemmahörande eller beläget i ett tredje land som inte är part i EES-avtalet (bestämmelserna om verklig ekonomisk verksamhet behandlas närmare i

avsnitt 5.4.3). Undantag från CFC-beskattnings är alltså obligatoriskt såvitt avser CFC-bolag inom EES och valfritt såvitt avser CFC-bolag utanför EES. Med CFC-bolag avses både subjekt och fasta driftställen. Undantaget i artikel 7.2 a är föranlett av bestämmelserna om etableringsfrihet i artikel 49 och 54 FEUF (Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt).

Vad gäller fasta driftställen inom EES gör regeringen bedömningen att dessa, till följd av undantaget för verklig ekonomisk verksamhet i artikel 7.2 a andra stycket, i praktiken inte skulle kunna bli föremål för CFC-beskattnings. Skälet för detta är att fast driftställe generellt sett enbart uppkommer om det föreligger en faktisk verksamhet och sådant driftställe bedöms därmed inte kunna utgöra ett rent konstlat upplägg, vilket är en förutsättning för reglernas tillämpning på bolag inom EES. Reglerna i 39 a kap. IL bör därför enligt regeringens uppfattning inte utvidgas till fasta driftställen inom EES.

Vad gäller fasta driftställen utanför EES konstaterar regeringen att direktivets artikel 7.2 a andra och tredje styckena tillåter att medlemsstaterna från CFC-beskattnings undantar CFC-bolag utanför EES, vilka utgör en verklig etablering. Gällande CFC-regler i 39 a kap. IL omfattar utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster, medan obegränsat skattskyldigas utländska fasta driftställen inte omfattas av reglerna. Regeringen bedömer att CFC-reglerna även fortsättningsvis bör vara avgränsade på detta sätt. Regeringen vill med anledning av vad Lagrådet anför göra följande förtydligande. Av bestämmelserna i artikel 7.2 a andra och tredje styckena samt recit 12 följer att undantag för verklig ekonomisk verksamhet ska göras såvitt avser CFC-bolag inom EES och att sådant undantag även får göras för CFC-bolag utanför EES. Härigenom finns det enligt regeringens bedömning utrymme att bibehålla nuvarande ordning även i fråga om fasta driftställen utanför EES och alltså inte heller i denna del utvidga reglerna i 39 a kap. IL till fasta driftställen.

Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att svensk rätt utan ytterligare lagändringar uppfyller åtagandena i direktivet vad gäller definitionen av CFC-bolag.

5.2 Artikel 7.1 a Skattskyldig enligt CFC-reglerna

Regeringens förslag: Definitionen av intressegemenskap i 39 a kap. 3 § IL ändras så att det krävs minst 25 procent innehav eller kontroll i stället för nuvarande minst 50 procent innehav eller kontroll. Vidare ska två personer också vara i intressegemenskap om de är juridiska personer och en och samma person direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i personerna.

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

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Förslaget i promemorian innebär att gränsen för intressegemenskap sänks från 50 procent till 25 procent samt att rekvisitet

”under i huvudsak gemensam ledning” ändras till ”under till minst 25 procent gemensam ledning” Prop. 2017/18:296

Remissinstanserna: FAR anser att införlivandet så långt som möjligt bör göras enligt direktivets huvudbestämmelser så att undantag och nationella särlösningar kan undvikas och bättre förutsättningar skapas för ett enhetligt CFC-regelverk med en jämn spelplan inom EU, ökad förutsägbarhet och konkurrensneutralitet mellan företag i olika medlemsstater. Det framförs enligt FAR inte några egentliga skäl till att Sverige ska ha ett lägre ägarkrav än direktivet, varför reglerna bör utformas med grund i direktivets grundbestämmelser, vilket innebär 50 procent. När det gäller promemorians förslag till ändrad definition av ”intressegemenskap” anser FAR att det föreslagna uttrycket ”står under till minst 25 procent gemensam ledning” är oklart och att begreppet gemensam ledning inte kan kvantifieras på föreslaget sätt. Ett ägarkrav på 25 procent kombinerat med sänkt nivå för intressegemenskap torde göra tillämpningsområdet mycket vidsträckt och det blir i vissa situationer mycket komplicerat att avgöra om en skattskyldig räknas som delägare. Även om CFC-reglerna har karaktären av stopplagstiftning måste en skattelagstiftning utifrån legalitetsskäl vara tillräckligt preciserad så att skattskyldiga kan förutse skatteeffekterna. Förslaget innebär en regelskärpning för fysiska personer särskilt vad gäller bedömningen av om intressegemenskap föreligger och den skatterättsliga sanktionen är hårdare för fysiska personer. Den del av förslaget som innebär en regelskärpning för fysiska personer bör därför inte genomföras. Att regelverket skärps för fysiska personer enbart med anledning av EU-rättslig lagstiftning som inte tar sikte på beskattningen av privatpersoner kan ifrågasättas på konstitutionell grund och försvagar legitimiteten i skattelagstiftningen.

Näringslivets regelnämnd anser att svenska krav inte på ett betydande sätt kan avvika från motsvarande krav i omvärlden och att gränsen vad gäller innehavskrav snarare borde anpassas till direktivet. Avvikelser av aktuell karaktär bör undvikas och om de ska tillämpas bör det motiveras mer extensivt. Förslaget kommer att medföra olika regler beroende på om ägaren är fysisk eller juridisk person och kommer således inte att vara neutralt mellan olika ägarformer samt ökar komplexiteten ytterligare. *Näringslivets skattedelegation, NSD*, (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv och Svensk Sjöfart* ansluter sig) delar bedömningen att en sänkning av kravet för intressegemenskap är nödvändig som en konsekvens av direktivet och anser att en motsvarande höjning av ägarkravet bör övervägas. NSD pekar därvid på att lägre krav för att intressegemenskap ska föreligga innebär att fler konstellationer blir aktuella för CFC-beskattning. En höjning skulle i större grad anpassa reglerna till direktivet och innebära konkurrenskraftigare regler för Sverige. NSD ser ingen anledning att införa mer restriktiva regler än direktivets. *Srf konsulternas förbund* anser att införlivandet av direktivet bör följa direktivets huvudbestämmelser och att Sverige därigenom medverkar till att öka harmoniseringen av de regler som syftar till att minska risken för skatteundandraganden. Promemorians förslag vad gäller kravet på ägarandel bör därför anpassas till direktivets huvudbestämmelser. *Sveriges advokatsamfund* konstaterar att Sverige valt att bibehålla ett lägre innehavskrav än vad som anges i direktivet och anför att det i övrigt i

förslaget samt i andra sammanhang avseende regler som syftar till att minska risken för skatteundandraganden eftersträvas en harmonisering inom EU. Det bör utredas om skäl finns för Sverige att avvika från direktivet i denna del och ha striktare regler än i direktivet.

Göteborgs universitet, Sveriges advokatsamfund och Öhrlings Price-waterhouseCoopers AB ifrågasätter om direktivets villkor ”rätt att motta mer än 50 procent av subjektets vinst” är uppfyllt i gällande regler och anför att rätt till vinst kan föreligga utan att kontroll föreligger.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Direktivet omfattar enligt artikel 1 samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning 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 skattskyldig 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 5.14 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 upplyste 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 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-beskattning (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. Regeringen återkommer nedan till frågan om striktare krav än direktivets.

Det kan vad gäller direktivets rekvisit ”innehar en direkt eller indirekt andel” noteras att direktivet 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 och måste anses gå utöver syftet med direktivet. Trots att gällande regler inte omfattar indirekt innehav genom svenska juridiska personer bedömer regeringen därför i denna del att CFC-beskattnings är säkerställd i linje med de krav som ställs i direktivet och 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 5.14 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 syftar till att hantera kringgående av innehavskrav som avser kapitalandel och 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.³ 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* av personen. Vid utformningen av de svenska CFC-reglerna gavs ägarrekvisitet avsiktligt

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

en mycket bred räckvidd genom användningen av rekvisitet ”kontroll”, jfr prop. 2003/04:10, s. 54 f. I promemorian görs bedömningen att gällande svenska regler omfattar direktivets villkor om rätt att motta mer än 50 procent av subjektets vinst och att direktivet därmed i denna del kan anses ha täckning i gällande regler utan ytterligare lagändringar.

Som *Göteborgs universitet*, *Sveriges advokatsamfund* och *Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB* anför kan det förekomma situationer där rätt till vinst föreligger utan att kontroll föreligger. Tänkbara situationer är t.ex. att en skattskyldig innehar preferensaktier som ger rätt till mer än 50 procent av en utländsk juridisk persons vinst, medan personens innehav eller kontroll uppgår till mindre än innehavskravets 25 procent. En anpassning av reglerna i 39 a kap. 2 § IL till direktivet genom att även den som har rätt till viss andel av ett CFC-bolags vinst ska anses som delägare enligt 39 a kap. IL framstår under dessa förhållanden som nödvändig. En sådan reglering skulle dock få till följd att CFC-reglerna i 39 a kap. IL inte endast blir tillämpliga på situationer där en delägare utövar ett bestämmande inflytande på CFC-bolaget. Detta kan i sin tur få till följd att lagstiftningen omfattas av den fria rörligheten för kapital i artikel 63 FEUF, vilken gäller även i förhållande till tredje land (se t.ex. EUD:s domar i *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company C-190/12*, p. 30 och *SECIL, C-464/14*, p. 35). Mot bakgrund av EUD:s rättspraxis gör regeringen bedömningen att ett genomförande i svensk rätt av direktivets rekvisit om rätt att motta mer än 50 procent av ett subjekts vinst riskerar att medföra att tillämpningen av CFC-reglerna i förhållande till länder utanför EES begränsas till s.k. rent konstlade upplägg. En sådan begränsning skulle enligt regeringens bedömning motverka syftet med CFC-reglerna, framförallt när det gäller reglernas funktion i förhållande till reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar. Direktivet utgör enligt artikel 3 en minimistandard och medlemsstaterna får ha striktare regler för att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska skattebaser. Med hänsyn till den inverkan som direktivets rekvisit ”rätt att motta mer än 50 procent av subjektets vinst” riskerar att få på de svenska CFC-reglerna anser regeringen att striktare regler är motiverat i detta avseende. Regeringen bedömer därför att bestämmelsen i 39 a kap. 2 § första stycket IL om vilka skattskyldiga som anses som delägare i ett CFC-bolag inte bör utvidgas till skattskyldiga som har rätt att motta viss andel av en utländsk juridisk persons vinst.

Lagrådet anser att den sammantagna argumentationen i denna del framstår som svårförståelig och motsägelsefull och att detta också är relevant när det gäller ställningstagandet att inte genomföra den del av närståendereglererna i artikel 2.4 som knyter an till rätten att motta 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinster.

Regeringen vill med anledning av Lagrådets synpunkter göra följande förtydligande. Enligt artikel 7.2 a tredje stycket får medlemsstaterna såvitt avser CFC-bolag utanför EES välja om undantag från CFC-beskattning enligt bestämmelsens andra stycke ska göras för bolag som bedriver verklig ekonomisk verksamhet, dvs. det är inte tvingande att begränsa CFC-reglerna till bolag som bedriver verklig ekonomisk verksamhet. Sett isolerat får medlemsstaterna således CFC-beskatta den som är delägare i ett CFC-bolag utanför EES även om bolaget bedriver verklig ekonomisk verksamhet. Till följd av rekvisitet om ”rätt att motta mer än 50 procent av

subjektets vinst” i artikel 7.1 a kommer frågan emellertid i ett annat ljus. Skälet för detta är att nationella bestämmelser som inte endast är tillämpliga på situationer där en delägare utövar ett bestämmande inflytande på ett CFC-bolag, utöver FEUF:s regler om etableringsfrihet, också aktualiserar dess regler om fri rörlighet för kapital (jfr t.ex. EUD:s ovan nämnda rättspraxis). Sistnämnda regler gäller även i förhållande till tredje land. Möjligheterna att rättfärdiga den restriktion som CFC-reglerna i sådant fall skulle kunna anses utgöra riskerar mot bakgrund av EUD:s rättspraxis att vara begränsade. De svenska CFC-reglerna löper därför om rekvisitet om ”rätt till vinst” genomförs i svensk rätt risk att – i likhet med vad som gäller för CFC-bolag inom EES – enbart kunna tillämpas i begränsade fall. Syftet med CFC-reglerna för svenska förhållanden skulle i sådant fall inte uppfyllas. Regeringen bedömer att striktare regler är önskvärda till skydd för svensk skattebas och att den möjlighet som direktivets artikel 3 ger medlemsstaterna att införa striktare regler för att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska skattebaser därför bör utnyttjas. Detta sker genom att rekvisitet om rätt till vinst inte införs i 2 §. Härigenom uppnås att en begränsning motsvarande den som efter EUD:s Cadbury-dom gäller enligt 7 a § inte kan uppkomma även i fråga om CFC-bolag utanför EES.

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]⁴ 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 enligt 2 § 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,

⁴ 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.

- Prop. 2017/18:296
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.

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.

I promemorian konstateras att innehavskravet ”minst 25 procent” i gällande svenska regler tillsammans med direktivets låga tjugofem-procentskrav för ”närstående företag” för svensk del resulterar 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-beskattnings. 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 enligt bedömningen i promemorian 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, föreslår promemorian därför att gränsen för personer i intressegemenskap sänks.

Med hänsyn till att samtliga medlemsstater ska införa direktivets CFC-regler berör promemorian 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 5.4), att göra undantag för verklig etablering för CFC-bolag utanför EES och att gå längre än den miniminivå som direktivet innehåller genom att införa striktare regler. Medlemsstaternas exakta utformning av nationella CFC-regler kan därför väntas skilja sig åt i flera avseenden. I promemorian görs bedömningen att innehavskravet i gällande regler är väl avvägt och det bedöms inte finnas skäl att höja nivån från nuvarande 25 procent. Dessutom bedöms en höjning knappast vara 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 bolagsbeskattning), 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. Promemorian gör därför bedömningen att gällande regler endast bör ändras i fråga om definitionen av intressegemenskap i 39 a kap. 3 § IL och inte i fråga om innehavskravet i 2 §.

Flera remissinstanser kritiserar – främst med hänvisning till förutsägbarhet, konkurrensneutralitet och ökad harmonisering – promemorians bedömning att innehavskravet i gällande regler inte bör höjas från 25 procent till direktivets 50 procent. Remissinstanserna anser att regeln inte bör vara striktare än den s.k. minimistandarden i direktivet. Med anledning av vad remissinstanserna framför om gällande reglers avvikelser från direktivets ägarkrav vill regeringen framhålla följande. Direktivet utgör en minimistandard och ett land kan införa striktare regler exempelvis för att skydda skattebasen i större utsträckning. Därutöver ger direktivets regler medlemsstaterna handlingsfrihet i flera delar genom att vissa regler är alternativa eller fakultativa. Av konstruktionen med en minimistandard framgår vidare att direktivet inte avses leda till en fullständig harmonisering av medlemsstaternas regler. Regeringen vill också i detta sammanhang erinra om CFC-reglernas funktion att motverka oönskade skatteplaneringsåtgärder i förhållande till reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar. Gällande CFC-regler infördes som en konsekvens av reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar. För att motverka oönskade skatteplaneringsåtgärder när utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar undantas från beskattning har det bedömts nödvändigt med åtgärder för att skydda den svenska bolagsskattebasen. En höjning av ägarkravet skulle från CFC-beskattning utesluta situationer med självständiga innehav som uppgår till mindre än 50 procent och som inte heller uppgår till 50 procent tillsammans med personer i intressegemenskap. Som anges i promemorian och som flera remissinstanser pekar på innebär ett bibehållet ägarkrav på 25 procent i kombination med sänkt krav för intressegemenskap att fler konstellationer kan komma att omfattas av CFC-reglerna. Regeringens sammantagna bedömning är ändå att gällande ägarkrav 25 procent har en ändamålsenlig utformning och bör behållas. Vad gäller *Näringslivets regelnämnds* uppfattning att förslaget kommer att medföra olika regler beroende på om ägaren är fysisk eller juridisk person och att det inte kommer att vara

neutralt mellan olika ägarformer vill regeringen tydliggöra att det i fråga om innehavskravet inte föreslås olika regler beroende på om ägaren är fysisk eller juridisk person. Regeringen gör vidare liksom promemorian bedömningen att en sänkning av kravet för intressegemenskap är en nödvändig konsekvens av direktivet. Av de skäl som anges ovan gör regeringen bedömningen att en motsvarande höjning av innehavskravet inte är lämplig.

I promemorian diskuteras alternativa sätt att anpassa regeln i 39 a kap. 3 § IL till direktivet – antingen att ersätta nuvarande definition helt med direktivets definition eller att begränsa ändringen till de utvidgningar som är nödvändiga för att 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 bl.a. 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, som promemorian konstaterar, innebära en begränsning i dessa delar, vilket inte bedöms lämpligt. Det är heller inte nödvändigt eftersom direktivets artikel 3 tillåter striktare regler. Regeringen föreslår därför i likhet med promemorian att nuvarande definition justeras i de delar som krävs för att direktivets ”närstående företag” ska omfattas.

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 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 tjugofemprocentskrav medan 39 a kap. 3 § IL i huvudsak innehåller ett femtioprocentsskrav når inte 3 § upp till direktivets krav. I promemorian föreslås rekvisitet ”under i huvudsak gemensam ledning” i punkt 1 ändras till ”under till minst 25 procent gemensam ledning” samt femtioprocentsskravet i punkterna 2 och 3 sänkas till 25 procent. FAR anför att den del av förslaget som innebär en regelskärpning för fysiska personer inte bör genomföras. Regeringen bedömer att olika nivåer för intressegemenskap beroende på om en ägare är fysisk eller en juridisk person skulle komplicera regelverket på ett sätt som inte är önskvärt. En sådan lösning skulle vidare innebära ett avsteg från gällande reglering där i huvudsak samma regler avgör om en person ska anses som delägare i ett CFC-bolag. Att direktivet enbart omfattar skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning motiverar enligt regeringens uppfattning heller inte en ändring av definitionen av intressegemenskap enbart för juridiska personer. När nivån 25 procent ska vara avgörande för om intressegemenskap föreligger bör samma princip gälla oavsett om personerna är fysiska eller juridiska personer. Regeringen föreslår därför att ändringarna i 3 § omfattar såväl fysiska som juridiska personer. FAR anför vidare att det föreslagna uttrycket ”står under till minst 25 procent gemensam ledning” i punkt 1 är oklart och att begreppet gemensam ledning inte kan kvantifieras på förslaget sätt. Regeringen anser mot bakgrund av FAR:s synpunkter att direktivets artikel 2.4 bättre kan ges täckning i 3 § genom att en ny punkt införs i paragrafen även om punkterna i något fall kan komma att omfatta samma situation. Regeringen föreslår därför att en ny punkt 4 införs i 3 §. Av den nya punkt 4 följer att två personer är i intressegemenskap om de är juridiska personer och en och samma fysiska eller juridiska person direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i personerna.

De synpunkter som framförts av flera remissinstanser avseende innehavsskravets överensstämmelse med direktivets rekvisit ”rätt att motta mer än 50 procent av subjektets vinst” har genom direktivets definition av närstående företag i artikel 2.4 betydelse också för definitionen av personer i intressegemenskap i 39 a kap. 3 § IL. Vad *Lagrådet* anför angående detta rekvisit i anslutning till artikel 7.1 a är enligt *Lagrådet* också relevant när det gäller ställningstagandet att inte genomföra den del av närståendereglererna i artikel 2.4 som knyter an till rätten att motta vinst. Regeringen gör i detta avseende samma bedömning som i frågan om 39 a kap. 2 § IL bör ändras för att omfatta direktivets rekvisit rätt till viss andel av ett CFC-bolags vinst i artikel 7.1 a (se ovan i detta avsnitt).

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 39 a kap. 3 § IL.

Regeringens bedömning: Gällande regler om prövning av om inkomsten hos en utländsk juridisk person är lågbeskattad bedöms uppfylla åtagandena i direktivets artikel 7.1 b om lågskatteprövning utan ytterligare lagändringar.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *FAR* anser att införlivandet så långt som möjligt bör göras enligt direktivets huvudbestämmelser så att undantag och nationella särlösningar kan undvikas och bättre förutsättningar skapas för ett enhetligt CFC-regelverk med en jämn spelplan inom EU, ökad förutsägbarhet och konkurrensneutralitet mellan företag i olika medlemsstater. Lågskattekravet bör anpassas till direktivets lågskattekrav, dvs. 50 procent. *Srf konsulternas förbund* anser att införlivandet av direktivet bör följa direktivets huvudbestämmelser och att Sverige därigenom medverkar till att öka harmoniseringen av de regler som syftar till att minska risken för skatteundandraganden. Nivån för när en inkomst hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad bör därför anpassas till direktivets huvudbestämmelser.

Skälen för regeringens bedömning: 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 det inte är aktuellt med CFC-beskattnings av fasta driftställen för svenskt vidkommande bortses från dessa i det följande (frågan behandlas i avsnitt 5.1). 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 av vad som skulle utgått i ägarstaten – ska subjektet behandlas som ett CFC-bolag. Ett högre lågskattekrav kan användas vid jämförelsen mellan den faktiska bolagsskatt som betalats och 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 inkomstbeskattning 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 5.4.2). 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 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 striktare än direktivets lågskattekrav 50 procent. Gällande regler är i detta avseende därmed striktare än direktivets regler. Jämförelsen av effektiv beskattning av CFC-bolaget och den skatt som skulle ha utgått i Sverige avser enligt 39 a kap. 5 § 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 striktare regler (artikel 3). Med anledning vad *FAR* och *Srf konsulternas förbund* framför om gällande reglers avvikelse från direktivets lågskattekrav vill regeringen framhålla följande. Direktivet utgör en minimistandard och ett land kan införa striktare regler exempelvis för att skydda skattebasen i större utsträckning. Av konstruktionen med en minimistandard framgår att direktivet inte kommer att innebära en fullständig harmonisering av medlemsstaternas regler. Därutöver ger direktivets regler medlemsstaterna handlingsfrihet i flera delar genom att vissa regler är alternativa eller fakultativa. I fråga om lågskattekravet konstaterar regeringen att bedömningen enligt direktivet av om ett CFC-bolag är lågbeskattat utgörs av en jämförelse mellan den faktiska bolagsskatt som ett CFC-bolag betalat på sin inkomst och den bolagsskatt som skulle ha tagits ut på bolagets inkomst enligt tillämpligt bolagsskattesystem i ägarstaten. Vid vilken nivå beskattningen anses låg kommer därför att bero på skatte-reglerna i den medlemsstat vars CFC-regler ska tillämpas. En sänkning av gällande lågskattekrav från 55 procent till 50 procent skulle därför inte åstadkomma ett harmoniserat lågskattekrav. Vidare får ett krav på 55 procent anses likvärdigt med ett krav på 50 procent i fråga om förutsägbarhet. Regeringen bedömer att gällande regler om prövning av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad därför i sin helhet uppfyller åtagandena i direktivet utan ytterligare lagändringar. Av de skäl som anges

5.4 Artikel 7.2 Definition av inkomst

I detta avsnitt behandlas direktivets bestämmelser om vilka inkomster som ska kunna omfattas av CFC-beskattnings hos delägare. 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 det inte är aktuellt med CFC-beskattnings av fasta driftställen för svenskt vidkommande bortses från dessa i det följande (frågan behandlas i avsnitt 5.1). Kategorimodellen behandlas i avsnitt 5.4.1–5.4.2 och modellen för artificiellt avledd inkomst behandlas i avsnitt 5.4.4. I avsnitt 5.4.3 behandlas undantag från CFC-beskattnings vid verklig etablering, vilka återfinns i direktivets artikel 7.2 a.

5.4.1 Huvudregeln i 39 a kap. inkomstskattelagen

Regeringens bedömning: Kraven i artikel 7.2 på vilken inkomst som ska kunna blir föremål för CFC-beskattnings hos delägare bedöms vara uppfyllda i 39 a kap. IL.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt i denna fråga. *Svensk Sjöfart* konstaterar dock att ingen ändring föreslås såvitt avser rederiundantaget i 39 a kap. 8 § IL.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt den kategorimodell som stadgas i artikel 7.2 a ska CFC-beskattnings, oberoende av om CFC-bolagets inkomst delats ut, omfatta följande inkomstskategorier 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-beskattnings enligt den s.k. huvudregeln, följer en s.k. full inclusion-modell, dvs. i princip all inkomst i ett CFC-bolag beskattas hos delägaren, 39 a kap. 5 § IL (undantag från denna princip följer bl.a. av 5 § tredje stycket). Direktivet innebär en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattbaser (artikel 3). Direktivet hindrar alltså inte beskattnings 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 förenligt med direktivets regler och bedöms alltså kunna kvarstå oförändrat.

5.4.2 Förslag till ny bilaga 39 a till inkomstskattelagen

Regeringens förslag: Bilaga 39 a till inkomstskattelagen ändras så att länder med skattesystem som inte med automatik kan anses godtagbara ur CFC-hänseende utesluts från tillämpningsområdet för kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL. Bilagan ändras även så att länder med skattesystem som kan anses godtagbara ur CFC-hänseende omfattas av kompletteringsregeln.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens utom vad avser vissa detaljer i utformningen av listan.

Remissinstanserna: FAR framför att som en konsekvens av översynen ”underkänner” Sverige helt eller delvis 23 andra EU-länders bolagsskattesystem, dvs. dessa bedöms ha beskattningsordningar som innebär att svensk CFC-lagstiftning kan bli tillämplig. Att Sverige underkänner andra EU-medlemsstaters bolagsskattesystem i allt större utsträckning är i sig en oroväckande tendens och väcker betänkligheter, bl.a. utifrån grundfunktionen om en gemensam inre marknad och grundprincipen om fri etablering i EU-fördraget. Det kan ifrågasättas om direktivet ska ges en tolkning som innebär att ett medlemsland kan peka ut mer än 85 procent av övriga medlemsländer som potentiella skatteparadis. Det kan knappast ha varit syftet med direktivet och Sverige torde vara ensamt om en sådan inställning. I fråga om Malta anför FAR att såvitt känt har bolagsskattesystemet på Malta varit detsamma sedan Maltas EU-inträde 2004 och att det kan ifrågasättas om en sådan kraftfull åtgärd mot en annan medlemsstat är berättigad inom ramen för CFC-beskattningen närmare 15 år senare. Srf konsulternas förbund framför att i förslaget till ny bilaga 39 a anses samtliga EU/EES-länder förutom de nordiska länderna och Tyskland helt eller delvis ha bolagsskatteregler som innebär att svensk CFC-lagstiftning kan bli aktuell att tillämpa. Det är anmärkningsvärt att Sverige på detta sätt helt eller delvis dömer ut 25 EU/EES-länders bolagsskattesystem när svenska regler ska anpassas till ett EU-direktiv mot skatteundandraganden. *Näringslivets skattedelegation NSD*, (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Svensk*

Prop. 2017/18:296 *Försäkring, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv och Svensk Sjöfart ansluter sig*) har i stort inget att invända mot den föreslagna utformningen av den vita listan, men påpekar att vissa undantag från kompletteringsregeln behöver ses över med hänsyn till regeringens nyligen presenterade förslag om en sänkt bolagsskatt till 20,6 %. NSD efterlyser utförligare motiveringar till listans utformning och vissa förtydliganden samt betonar vikten av regelbunden uppdatering av bilaga 39 a. *Svensk Sjöfart* har därutöver allmänt påtalat vikten av att respektera de beslut som tas inom EU och inte anföra nationella bedömningar av olika länders ekonomi utan att verka inom EU-samarbetet i dessa frågor. Även *Göteborgs universitet* efterlyser regelbunden och mer frekvent översyn av bilaga 39 a.

Skälen för regeringens förslag

Direktivet tillåter vita listor

Även kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL med tillhörande bilaga 39 a ska stå i överensstämmelse med punkt 2 a i artikel 7. 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 ("vita listan"). 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.

Utformningen av bilaga 39 a till inkomstskattelagen ska motsvara direktivets krav

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-beskattnings – med vissa

undantag, bl.a. enligt 5 § tredje stycket – kommer att omfatta all inkomst i CFC-bolaget. Prop. 2017/18:296

I bilaga 39 a förekommer även partiella undantag från kompletteringsregeln. Dessa undantag innebär att viss inkomst på grund av 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 på grund av 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 5.5.

Vad gäller överensstämmelsen mellan inkomstkategorierna i artikel 7.2 a (se avsnitt 5.4.1) 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-beskattning i första hand ska komma i fråga för bl.a. royalty (prop. 2003/04:10, s. 74). I RÅ 2008 ref. 11 gjorde emellertid Högsta förvaltningsdomstolen (dåvarande Regeringsrätten) bedömningen att verksamheter som bestod i varumärkeshantering och upplåtelse av licensrättigheter saknade finansiella inslag av mer påtaglig karaktär, vilket ansågs förutsättas i förarbetena. Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolens 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. 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 Högsta förvaltningsdomstolens 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 i praktiken för vissa stater med automatik utesluter CFC-

beskattning 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 inkomst som anges där – under förutsättning att övriga krav för CFC-beskattning 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 per automatik kan anses beskattas på ett ur CFC-hänseende godtagbart sätt. I övrigt bedöms utformningen av bilaga 39 a som hållbar i förhållande till uppräknningen i punkt 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 direktivets 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 lämnades i promemorian och med regeringens förslag.

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.

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 av 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 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 innebar att inkomster från viss verksamhet skattemässigt gynnades, men dessa efter prövning i varje enskilt fall bedömts vara ur CFC-hänseende godtagbara. Det är framförallt 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 bolags-skattesatsens 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

Prop. 2017/18:296 strukturer, bristande tillväxt och strukturella problem⁵. 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 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 kompletteringsregelns 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 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 beskattnings 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, Komererna, Kongo (Kongo-Brazzaville), Kroatien, Libanon, Liberia, Libyen, Litauen, Luxemburg, Madagaskar, Macao SAR, Madeira, Marocko, Mauritius, Mayotte, Melilla, Nederländerna, Nordkorea, Peru, Polen, Réunion, Rumänien, Rwanda, Ryssland, San Marino, Sao Tomé och Príncipe, Senegal,

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

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-beskattningsregler. Ett närliggande fall som föreslås inte i sin helhet omfattas av kompletteringsregeln är inkomst som omfattas av regler om s.k. notional interest deduction (NID-avdrag), dvs. ett fiktivt ränteavdrag beräknat på det egna kapitalet, vilket kan medföra att inkomst blir lågbeskattad. Regler om NID-avdrag 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 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, Cypern, Italien, Liechtenstein, Portugal (inkl. Madeira) 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-beskattningsregler.

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 på grund av 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 på grund av 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.

Med anledning av vad *FAR* och *Srf konsulternas förbund* anför om antalet EU- och EES-länder som helt eller delvis undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde vill regeringen särskilt framhålla följande. Bilaga 39 a bygger på en omfattande genomgång av ländernas skattesystem. I många fall finns inslag i dessa länders system som innebär att sådan inkomst som CFC-reglerna avser att träffa riskerar att vara lågbeskattad. Till detta kan tilläggas att direktivet tydligt anger att CFC-regler ska omfatta CFC-bolag både inom EU och i tredje land, men att – för att iaktta de grundläggande friheterna – undantag för verklig verksamhet ska gälla i fråga om CFC-bolag inom EES. Vad avser CFC-bolag inom EES gäller därför även i fortsättningen det undantag för verklig etablering som finns i 39 a kap. 7 a § IL (se avsnitt 5.4.3).

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. *FAR* ifrågasätter ändringen i fråga om Malta och anför att såvitt känt har bolagsskattesystemet på Malta varit detsamma sedan Maltas EU-inträde 2004. Regeringen konstaterar härvid att skattereglerna i Malta kan medföra att sådan inkomst som CFC-reglerna är avsedda att träffa kan vara lågbeskattad.

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 föreslår regeringen inte 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). Regeringen föreslår därför att inte heller dessa stater 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 innebär att företag 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.

Komorerna (Frankrike): Se Frankrike.

Kongo (Kongo-Brazzaville): 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 inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 inkomstkatt i tio år. Vissa försäkringsbolag och investmentbolag är undantagna från inkomstkatt. Dessutom finns det flera skatteförmåner för finansiella företag och fonder. Det finns även ekonomiska zoner där företag kan undantas från inkomstkatt i tio år och därefter blir föremål för reducerad inkomstkatt.

Amerika

Argentina: Den normala inkomstkatten 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 inkomstkatt erhållas.

Barbados: Den normala inkomstkatten för bolag är 25 procent. Företag inom tillverkningsindustrin och små företag beskattas med 15 procent och

Prop. 2017/18:296 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 innovations-verksamhet, 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.

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 samt 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

Prop. 2017/18:296 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 kronor). 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: 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). Royaltyinkomster 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. Prop. 2017/18:296

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: Den normala inkomstskatten för bolag är 12 procent. Det finns förmåner för åtta utvalda offshoreverksamheter, bl.a. back office-verksamhet.

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

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

Ryssland: Se under avsnitt Europa.

Singapore: Den normala inkomstskatten 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.

Sydkorea: Den normala inkomstskatten 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. Prop. 2017/18:296

Turkiet: Se under avsnitt Europa.

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

Uzbekistan: Den normala inkomstkatten 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 inkomstkatten för bolag är 10 procent.

Azerbajdzjan: Den normala inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 informellt kapital som medför att normal inkomstkatt inte utgår.

Bosnien Hercegovina: Den normala inkomstkatten för bolag är 10 procent.

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

Bulgarien: Den normala inkomstkatten för bolag är 10 procent.

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

Frankrike: Den normala inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 inkomstkatten 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 inkomstkatten för bolag är 10 procent.

Grekland: Den normala inkomstkatten för bolag är 29 procent. Sedan år 2016 finns skatteförmåner för vissa investeringar i Grekland. Bl.a. kan

Prop. 2017/18:296 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 0 procent.

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 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 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 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.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i bilaga 39 a till inkomstskattelagen.

5.4.3 Undantag för verklig verksamhet enligt artikel 7.2 a andra och tredje styckena

Regeringens bedömning: 39 a kap. IL och bilaga 39 a till IL behöver inte ändras för att genomföra artikel 7.2 a andra och tredje styckena om undantag från CFC-beskattningsregler för verklig verksamhet.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: FAR anför vad gäller undantaget för verklig etablering i 39 a kap. 7 a § IL att utredningen borde ha analyserat hur

Prop. 2017/18:296 villkoren för undantag från CFC-beskattnings vid verklig etablering förhåller sig till företagande i den digitala ekonomin.

Skälen för regeringens bedömning: 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 iakttagas – 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 EUD:s 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). EUD slog i domen fast att etableringsfriheten utgör ett hinder mot 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 (bestämmelsen behandlas även i avsnitt 5.1 såvitt avser obegränsat skattskyldigas utländska fasta driftställen). Mot bakgrund av att det inte är aktuellt med CFC-beskattnings av fasta driftställen för svenskt vidkommande bortses från dessa här (jfr avsnitt 5.1). 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 – 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 om 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 stödjas av tillgångar. Denna skillnad berörs inte i reciten. Motsvarande krav finns, i vart fall inte uttryckligen, inte 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 enligt regeringens uppfattning 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 med hänvisning till etableringsfriheten reduceras. Detta talar enligt regeringens uppfattning 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 bedömer regeringen att regleringen lever 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 enligt regeringens mening inte av direktivets utformning i artikel 7.2 a andra stycket eller av recit 12. Regeringen gör mot bakgrund av detta bedömningen 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.

FAR anför att utredningen borde ha analyserat hur villkoren för undantag från CFC-beskattning vid en verklig etablering förhåller sig till företagande i den digitala ekonomin. Regeringen kan med anledning av detta konstatera att de bestämmelser som ska genomföras i svensk rätt finns i direktivets artikel 7.2 a om undantag för verklig verksamhet. Regeringen bedömer inte att genomförandet av artikel 7.2 a kräver en sådan analys som *FAR* efterlyser.

5.4.4 CFC-inkomst i form av artificiellt avledd inkomst enligt artikel 7.2 b

Regeringens bedömning: 39 a kap. IL och bilaga 39 a till IL behöver inte ändras för att genomföra artikel 7.2 b om CFC-beskattning av artificiellt avledd inkomst.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt om artikel 7.2 b.

Skälen för regeringens bedömning: Som alternativ till kategori-modellen i artikel 7.2 a kan CFC-beskattning ta sikte på ett subjekt 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, och föreslås inte heller vara, 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

5.5 Artikel 7.3 Undantag från CFC-beskattningsreglerna enligt modellen i artikel 7.2 a

Regeringens bedömning: 39 a kap. IL och bilaga 39 a till IL behöver inte ändras för att genomföra artikel 7.3 som tillåter att medlemsstaterna gör undantag från CFC-beskattningsreglerna om CFC-inkomst enligt direktivets definition uppgår till högst en tredjedel eller om CFC-bolaget är ett finansiellt företag vars CFC-inkomst enligt direktivets definition till högst en tredjedel kommer från transaktioner med den skattskyldige eller dess närstående företag.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår att EES-kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § andra stycket IL tas bort för att CFC-reglerna ska uppfylla direktivets minimibeskattningskrav.

Skälen för regeringens bedömning: 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-beskattningsreglerna enligt en 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 i princip hela inkomsten 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 som undantas från

kompletteringsregeln såvitt avser ”inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet” och ”inkomst från försäkringsverksamhet”, endast koncernintern verksamhet av nämnda slag 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-beskattningsföreskrifter 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 skatteundandraganden 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-beskattningsföreskrifter 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 gynnas 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 finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet inom EES även kan omfattas av rätten till undantag för verklig etablering i 39 a kap. 7 a § IL. Regeringen delar mot denna bakgrund inte *Skatteverkets* inställning att 7 § andra stycket bör tas bort för att uppfylla direktivets miniminivå. Regeringen bedömer därför att 39 a kap. IL och bilaga 39 a är förenliga med direktivets artikel 7.3 andra stycket.

5.6 Artikel 7.4 Undantag från CFC-beskattningsenligt modellen i artikel 7.2 b

Prop. 2017/18:296

Regeringens bedömning: 39 a kap. IL behöver inte ändras för att genomföra artikel 7.4 i direktivet, vilken tillåter att medlemsstaterna gör undantag från CFC-beskattningsenligt modellen om ett CFC-bolags vinst eller passiva inkomst inte uppgår till vissa belopp.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt om genomförandet av artikel 7.4.

Skälen för regeringens bedömning: I punkt 4 finns en fakultativ undantagsregel 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-bolag. 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, och föreslås inte heller vara, utformade enligt denna modell. Frågan om de svenska reglerna är förenliga med artikel 7.4 är därför inte aktuell för svenskt vidkommande.

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

Regeringens bedömning: Kraven i artikel 8.1 i direktivet om hur CFC-bolags inkomst ska beräknas bedöms vara uppfyllda i gällande rätt.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt om genomförandet av artikel 8.1.

Skälen för regeringens bedömning: 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 skatte-mässigt 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 (s.k. carry forward).

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 enligt 39 a kap. 11 § IL ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar för den utländska juridiska personen, upprättade enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) och innehålla de tilläggsupplysningar som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § bokföringslagen (uttrycket ”tilläggsupplysningar” föreslås

ändras, se avsnitt 5.14). 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 uppfyller härigenom enligt regeringens bedömning direktivets krav på att beräkningen av CFC-inkomst ska göras enligt lagstiftningen där den skattskyldige är hemmahörande eller belägen. Vidare gör regeringen bedömningen att gällande svenska regler om att underskott inte ska kvittas mot annan inkomst hos delägaren utan omfattas av regler om 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.

Lagrådet anför att det i 2003 års lagstiftningsärende förekom en diskussion om vilka särskilda hänsyn som det fanns anledning att ta när den utländska inkomsten skulle översättas till ett tänkt svenskt beskattningsunderlag och konstaterar att det i lagrådsremissen i stort sett saknas sådana överväganden. Lagrådet anser att andra medlemsstaters arbete med att genomföra direktivet skulle ha kunnat ge impulser. Lagrådet anför även att dess synpunkter 2003 – om att det då aktuella förslaget innehöll komplicerade bestämmelser, brister och otydligheter i lagregleringen samt att överväganden rörande utformningen hade kunnat relateras till lagstiftningen i andra länder – har giltighet även nu. Regeringen vill med anledning härav förtydliga att det i detta lagstiftningsärende i huvudsak är fråga om att genomföra CFC-reglerna i direktivet mot skatteundandraganden i den mån de inte redan har täckning i gällande regler. Det är alltså inte inom ramen för detta lagstiftningsarbete fråga om att göra en bredare översyn av regelverket. Vidare konstaterar regeringen att utformningen av CFC-reglerna i medlemsstaterna kan komma att skilja sig åt i flera avseenden till följd av de valbara regler som direktivet innehåller i olika delar. Regeringen anser att de svenska reglerna, i den mån direktivet ger sådant utrymme, bör utformas med utgångspunkt i det svenska skattesystemet.

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

Regeringens bedömning: Gällande rätt behöver inte ändras för att genomföra artikel 8.2 i direktivet om hur CFC-bolags inkomst ska beräknas.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt om genomförandet av artikel 8.2.

Skälen för regeringens bedömning: 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 det kontrollerande 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.

5.9 Artikel 8.3 Delägarans andel av CFC-inkomsten

Regeringens bedömning: Kravet i artikel 8.3 avseende vilken inkomst delägaren ska ta upp bedöms vara uppfyllt i gällande rätt.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt om genomförandet av artikel 8.3.

Skälen för regeringens bedömning: 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 delägarans andel av kapitalet i personen. Andelen ska beräknas enligt 2 och 4 §§. Hänvisningen till 2 § innebär att delägarans 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 § första stycket andra meningen IL till den del överskottet ska tas upp av en begränsat skattskyldig. En i Sverige begränsat skattskyldig person som innehar ett CFC-bolag 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 § första stycket 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.

I promemorian görs bedömningen att gällande svenska regler genom reglerna i 39 a kap. 13 § första stycket IL uppfyller direktivets krav i artikel 8.3. Vad beträffar undantaget i 13 § första stycket andra meningen

görs bedömningen att utan ett sådant undantag skulle svensk CFC-beskattnings ske hos två skattskyldiga för CFC-inkomsten och att detta inte kan vara avsikten i direktivet. Med hänsyn härtill och till att undantaget är begränsat till den del av ett överskott som ska beskattas hos en begränsad skattskyldig delägare bedöms undantaget vara förenligt med artikel 8.3. Regeringen delar promemorians bedömning att artikel 8.3 har täckning i gällande regler.

5.10 Artikel 8.4 Beskattningsår

Regeringens bedömning: Gällande reglering i 39 a kap. 12 § och 13 § tredje stycket inkomstskattelagen bedöms uppfylla kravet i direktivets artikel 8.4 om vilken beskattningsperiod CFC-inkomst ska tas upp av delägaren.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt om genomförandet av artikel 8.4.

Skälen för regeringens bedömning: 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 heller sägas stå i strid med direktivets reglering. Regeringen bedömer därför att gällande svenska reglerna i 39 a kap. 12 § och 13 § tredje stycket IL uppfyller och är förenliga med direktivets krav i artikel 8.4.

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

Prop. 2017/18:296

Regeringens 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.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker förslaget eller är i huvudsak positiva till det. *FAR* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Sjöfart* och *Svensk Försäkring* ansluter sig (förkortat NSD m.fl.), menar att det kvarstår en risk för dubbelbeskattning i de fall ett CFC-bolag ägs indirekt via ett mellanliggande utländskt bolag. Eftersom delägaren inte erhåller utdelning på andelarna i CFC-bolaget, utan på andelarna i den utländska juridiska personen som äger CFC-bolaget, kan delägaren inte tillgodoräkna sig det CFC-beskattade beloppet vid tillämpning av bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL. Sådan dubbelbeskattning bör enligt remissinstanserna undanröjas. *Skatteverket* ifrågasätter om det är motiverat med en hårdare beskattning vid indirekt ägande av andelar i CFC-bolaget. NSD m.fl. påpekar även att om det mellanliggande bolaget är etablerat inom EU måste det göras en bedömning av reglernas förenlighet med den grundläggande etableringsfriheten.

Vidare efterfrågar FAR och Skatteverket förtydliganden av bestämmelsens tillämpningsområde i vissa avseenden. FAR anser att det bör förtydligas när en inkomst ska ha klassificerats som lågbeskattad för att bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL om utdelning ska vara tillämplig. Det avgörande bör vara att utdelning tidigare har beskattats, inte om bolaget är lågbeskattat under året för utdelningen. Därutöver anser FAR att det bör förtydligas hur bestämmelsen ska tillämpas om utdelning från en utländsk juridisk person hänför sig till både vinst som har CFC-beskattats och vinst som inte har varit föremål för CFC-beskattning. Skatteverket efterfrågar ett förtydligande av om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar minskar utrymmet för skattefri kapitalvinst enligt den nya bestämmelsen i 48 kap. 6 c § IL.

Slutligen anser NSD m.fl. att det bör förtydligas att en utbetalning från en utländsk skattemyndighet inom ramen för ett imputationssystem enligt 42 kap. 24 § IL omfattas av 42 kap. 22 § IL.

Skälen för regeringens förslag: 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

Prop. 2017/18:296 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 § IL. 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. Andelarna i X är inte näringsbetingade. 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. 5 § IL görs 42 kap. 22 § IL tillämplig även i inkomstslaget näringsverksamhet. I 24 kap. 5 § 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.

NSD m.fl. anser att det bör förtydligas att 42 kap. 22 § IL omfattar utbetalningar enligt 42 kap. 24 § IL. Enligt sistnämnda paragraf ska utbetalning genom utländsk stats försorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatten på utdelad bolagsvinst (skattetillgodohavande) behandlas som utdelning. Enligt regeringens uppfattning får en utbetalning enligt 42 kap. 24 § IL anses utgöra en utdelning från CFC-bolaget i den utsträckning utbetalningen avser nedsättning av skatten på utdelad vinst

från detta bolag, och således i motsvarande utsträckning omfattas av 42 kap. 22 § IL. Prop. 2017/18:296

FAR anser att det bör förtydligas vad som gäller för utdelning från en utländsk juridisk person som sker både från vinst som har CFC-beskattats och vinst som inte har varit föremål för CFC-beskattnings. I detta sammanhang kan regeringen konstatera att den aktuella bestämmelsen inte ställer upp några krav på vad utdelningen avser. Bestämmelsen tillämpas således på utdelningar oavsett hur eller när den vinst som delas ut har upparbetats.

Enligt *FAR* bör en delägare få tillgodoräkna sig tidigare CFC-beskattnings när utdelning sker från en utländsk juridisk person även om denna person året för utdelningen inte räknas som lågbeskattad. Vidare anser *FAR* och *NSD* m.fl. att dubbelbeskattnings bör undanröjas vid indirekt ägande av ett CFC-bolag. *Skatteverket* ifrågasätter om det är motiverat med en hårdare beskattnings vid indirekt ägande av andelar i CFC-bolaget.

När det gäller frågan om utdelning från ett företag som inte längre räknas som CFC-bolag konstaterar regeringen att en förutsättning för att 42 kap. 22 § IL ska tillämpas är att utdelningen sker när det aktuella bolaget uppfyller förutsättningarna för att vara ett CFC-bolag. Det ryms inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt att överväga en annan ordning. Inom dessa ramar ryms inte heller att se över frågan om beskattnings av utdelning eller kapitalvinst på indirekt ägda andelar i CFC-bolag. Det kan noteras att de ändringar som remissinstanserna efterfrågar inte är nödvändiga för att genomföra direktivet mot skatteundandraganden.

Enligt *Skatteverket* bör det klargöras om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar minskar utrymmet för skattefri kapitalvinst enligt den nya 48 kap. 6 c § IL.

Bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL gäller bara om den aktuella utdelningen är skattepliktig. Motsvarande gäller för kapitalvinst i den bestämmelse som föreslås i 48 kap. 6 c § IL, se nästa avsnitt. Om det t.ex. rör sig om en utdelning på en näringsbetingad andel uppkommer ingen dubbelbeskattnings eftersom sådana utdelningar inte ska tas upp till beskattnings (24 kap. 17 § IL). En utdelning på näringsbetingade andelar som inte ska tas upp påverkar inte utrymmet för framtida utdelning eller kapitalvinst som inte ska tas upp enligt 42 kap. 22 § eller 48 kap. 6 c § IL.

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 beskattnings till den del delägaren har CFC-beskattats för inkomsten i CFC-bolaget. Dock bör 24 kap. 5 § IL justeras så att det tydligt framgår att 42 kap. 22 § IL även ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet såvitt avser utdelning från CFC-bolag.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 24 kap. 5 § IL.

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

Regeringens 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.

Regeringens bedömning: Såvitt avser fast driftställe bedöms inte artikel 8.6 kräva anpassningar i svensk rätt.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker förslaget eller är i huvudsak positiva till det. *FAR* och *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Sjöfart* och *Svensk Försäkring* ansluter sig (förkortat NSD m.fl.), menar att det kvarstår en risk för dubbelbeskattning i de fall ett CFC-bolag ägs indirekt via ett mellanliggande utländskt bolag. Eftersom kapitalvinsten inte hänför sig till andelarna i CFC-bolaget, utan till andelarna i den utländska juridiska personen som äger CFC-bolaget, kan delägaren inte tillgodoräkna sig det CFC-beskattade beloppet vid tillämpning av bestämmelsen i 48 kap 6 c § IL. Sådan dubbelbeskattning bör enligt remissinstanserna undanröjas. *Skatteverket* ifrågasätter om det är motiverat med en hårdare beskattning vid indirekt ägande av andelar i CFC-bolaget.

FAR och *NSD* m.fl. anser även att dubbelbeskattning av kapitalvinst på andel i utländska handelsbolag bör undanröjas genom den föreslagna bestämmelsen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Förutom artikel 8.5 (se avsnitt 5.11) 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. På samma sätt som gäller för bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL är det en förutsättning för att bestämmelsen ska tillämpas att kapitalvinsten uppkommer när det aktuella bolaget uppfyller förutsättningarna för att vara ett CFC-bolag.

I lagrådsremissen föreslogs att det uttryckligen bör 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. *Lagrådet* anser dock att någon sådan reglering inte behövs. Regeringen vidhåller emellertid sin uppfattning att en sådan reglering bör införas. Den föreslagna regleringen minimerar risken för att samma CFC-beskattade inkomst utnyttjas mer än en gång. Motsvarande reglering bör även införas i nuvarande 42 kap. 22 § IL.

Följande exempel kan illustrera regleringen.

Bolaget AB2 äger 100 procent av CFC-bolaget Y. Andelarna i Y är inte näringsbetingade. År 1 beskattas AB2 för en CFC-inkomst om 100. År 2 lämnar Y en utdelning till AB2 med 40. År 3 säljer AB2 hälften av sina andelar i Y och gör en kapitalvinst på 100. Av CFC-beskattningen år 1 om 100 räknas 40 av mot utdelningen år 2, vilket innebär att AB2 inte ska ta upp någon utdelning till beskattning, och 60 mot kapitalvinsten år 3, vilket innebär att AB2 bara ska ta upp 40 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. Regeringen instämmer i *Lagrådets* bedömning att bestämmelsen bör införas i 48 kap. IL, som reglerar avyttring av delägarätter och fordringsrätter, i anslutning till nuvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt.

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. *FAR* och *NSD m.fl.* anser att sådan dubbelbeskattning bör undanröjas. Det ryms dock inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt att införa en motsvarande bestämmelse.

Vidare anser FAR och NSD m.fl. att dubbelbeskattning bör undanröjas vid indirekt ägande av ett CFC-bolag. *Skatteverket* ifrågasätter om det är motiverat med en hårdare beskattning vid indirekt ägande av andelar i CFC-bolaget.

Inte heller denna fråga ryms inom ramen för detta lagstiftningsprojekt. Det kan noteras att de ändringar som remissinstanserna efterfrågar inte är nödvändiga för att genomföra direktivet mot skatteundandraganden.

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, dvs. 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 5.1).

Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att det bör införas en ny bestämmelse i 48 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 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 48 kap. 6 c § IL i den utsträckning denna inkomst inte redan har räknats av mot tidigare utdelning eller kapitalvinst på CFC-andelarna.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 42 kap. 22 § IL och att en ny paragraf, 48 kap. 6 c § IL, införs.

5.13 Artikel 8.7 Undanröjande av dubbelbeskattning

Regeringens bedömning: Kravet i artikel 8.7 på att avräkning ska medges för skatt som ett CFC-bolag betalat bedöms uppfyllt i gällande rätt.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att vid avräkning av utländsk skatt på CFC-inkomst bör avräkningsmöjlighet finnas för CFC-beskattning hos utländska underliggande företag avseende samma CFC-inkomst och att det kan ifrågasättas om inte den merbeskattning som uppstår skapar hinder på marknaden. Om CFC-beskattning längre ned i ägarkedjan skulle beaktas, i lågskattebedömningen eller genom avräkning, skulle i de flesta fall ingen ytterligare skatt tas ut i Sverige. *Näringslivets skattedelegation*, *NSD*, (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Svensk Försäkring*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenskt Näringsliv*, och *Svensk Sjöfart* ansluter sig) anser att avsaknaden av avräkningsmöjlighet för eventuell CFC-beskattning i mellanliggande

ägarled måste åtgärdas och anför att dess förenlighet med etableringsfriheten kan ifrågasättas om det mellanliggande bolaget är etablerat inom EU. NSD anför vidare i fråga om CFC-beskattning som aktualiseras när beskattning av ett CFC-bolag sker först i samband med utdelning att det är oklart om avräkning kommer att medges i vissa situationer. En sådan situation kan exempelvis vara då utdelning sker flera år efter det att inkomsten CFC-beskattats i Sverige, vilket kan bero på att vinsterna återinvesterats i verksamheten. Om det vid utdelningstillfället inte finns någon svensk skatt att göra avräkning mot blir inkomsten dubbelbeskattad. NSD efterlyser att reglerna utformas på ett sätt som säkerställer att ingen dubbelbeskattning uppstår.

Skälen för regeringens bedömning: Punkt 7 rör undanröjande av internationell dubbelbeskattning. Där anges att i den skattskyldiges medlemsstat ska vid CFC-beskattning – från skatten på CFC-inkomsten – avdrag medges för skatt som CFC-bolaget betalat. Utformningen av sådana regler överlämnas enligt bestämmelsen 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) hänförs 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 det inte är aktuellt med CFC-beskattning av fasta driftställen för svenskt vidkommande bortses från sådana här (jfr avsnitt 5.1).

Med anledning av vad *Skatteverket* och *Näringslivets skattedelegation*, NSD, (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Svensk Försäkring*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig) anför i fråga om att avräkning av CFC-beskattning i mellanliggande länder inte ges enligt gällande regler vill regeringen framhålla att direktivets CFC-regler inte omfattar en skyldighet att medge avräkning för CFC-beskattning i mellanliggande länder. Direktivets CFC-regler omfattar heller inte bestämmelser om

undantag från CFC-beskattningsregler – t.ex. genom regler om vilken medlemsstat som i en sådan situation ska avstå från beskattning – om CFC-beskattningsregler också sker i en mellanliggande medlemsstat. Därutöver kan konstateras att CFC-beskattningsregler enligt gällande rätt sker på samma sätt oavsett om ett CFC-bolag ägs direkt eller indirekt. Mot denna bakgrund finner regeringen att EU-rätten inte hindrar att avräkningsmöjlighet saknas för CFC-beskattningsregler i en mellanliggande medlemsstat och att gällande regler i 4 kap. AvrL därför inte behöver ändras för att svenska regler ska leva upp till direktivet i detta avseende.

När det gäller *Näringslivets skattedelegations, NSD:s*, (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen, Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig) synpunkt rörande avräkning och CFC-bolag som beskattas först vid utdelningstillfället kan regeringen inledningsvis konstatera att situationen gäller redan i dag såvitt avser Estland som är delvis undantaget från kompletteringsregeln. Även Georgien och Lettland har regler om bolagsbeskattningsregler först vid utdelning och föreslås också delvis undantas från kompletteringsregeln. Den situation som NSD pekar på behandlas i förarbetena till gällande regler (prop. 2003/04:10, s. 96). Där anges i fråga om estniska bolag att skatt som tas ut av ett utdelande bolag i samband med att utdelning lämnas är avräkningsbar det år då den underliggande inkomsten beskattats i Sverige. Vidare anges att om utdelningen medför att det estniska bolaget inte längre anses ha lågbeskattad inkomst och delägaren begär omprövning av den aktuella beskattningen och under förutsättning att utdelningen kan hänföras till viss inkomst, så ska CFC-beskattningsreglerna undanröjas. Såvitt känt har gällande regler varit tillräckliga i det avseende som NSD pekar på. Regeringen gör därför bedömningen att befintliga regler kan anses tillräckliga även i framtiden. I fråga om EES-länder gäller som tidigare nämnts även i fortsättningen undantaget för verklig etablering i 39 a kap. 7 a § IL.

Med hänvisning till reglerna i 4 kap. AvrL om avräkning av utländsk skatt betald av ett CFC-bolag bedömer därför regeringen att artikel 8.7 i direktivet har täckning i gällande regler. Direktivets regler om undanröjande av dubbelbeskattningsregler kan därför anses genomförda i svensk rätt.

5.14 Vissa frågor som inte regleras i direktivets CFC-regler

Regeringens förslag: Enligt 39 a kap. 11 § 2 IL ska resultat- och balansräkningar innehålla de upplysningar som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § bokföringslagen.

Regeringens bedömning: Bestämmelserna i 39 a kap. 1 § andra stycket IL om att CFC-reglerna inte ska tillämpas på vissa dödsbon och delägarbeskattade juridiska personer saknar motsvarighet i direktivet och bedöms kunna kvarstå oförändrade.

Promemorians bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden* påtalar att uttrycket ”tilläggsupplysningar” i bokföringslagen (1999:1078) ersatts av uttrycket ”upplysningar”.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Enligt 39 a kap. 11 § 2 IL ska resultat- och balansräkningar innehålla de tilläggsupplysningar som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § bokföringslagen. Som *Bokföringsnämnden* påpekar har uttrycket ”tilläggsupplysningar” ersatts av uttrycket ”upplysningar” i bokföringslagen (1999:1078). 39 a kap. 11 § IL bör därför ändras så att bokföringslagens terminologi används.

I övrigt konstaterar regeringen följande. 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 överlåtas 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. Regeringen bedömer därför att direktivet inte har någon inverkan på bestämmelsen i 39 a kap. 1 § andra stycket IL och att denna därför kan 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

Prop. 2017/18:296 vara en situation som omfattas av direktivet och bestämmelsen kan därför enligt regeringens bedömning kvarstå oförändrad.

I avsnitt 5.2 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. Avsnitt 5.2 behandlar också frågan om bestämmelsen i 39 a kap. 4 § IL om beräkning av storleken på indirekt innehav påverkas av direktivet.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 39 a kap. 11 § 2 IL.

5.15 Säkerhetsreserv vid CFC-beskattnings

5.15.1 Ingående värde på säkerhetsreserv

Regeringens 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 vid beskattningsinträdet. Det är bara utländska juridiska personer som motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag som ska anses ha en säkerhetsreserv. Säkerhetsreserven ska anses motsvara den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker.

Motsvarande gäller även vid beräkning av nettotinkomsten hos en utländsk juridisk person för att bedöma om personens inkomster är lågbeskattade. Säkerhetsreservens ingående värde ska då anses motsvara den maximala säkerhetsreserv som den utländska juridiska personen, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som beräkningen avser. Detsamma gäller också vid beräkning av avdrag för underskott som får göras från nettotinkomsten.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian finns inte något förslag om förtydligande av beräkningen av nettotinkomsten med avseende på säkerhetsreserven.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser lämnar inte några synpunkter på promemorians förslag. *Skatteverket* anser att 20 a kap. 9 § IL bör förtydligas genom att lägga till texten ”vid beräkning av nettotinkomsten enligt 39 a kap. 5 § och vid beräkning av delägarans andel av överskottet av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 §”. *Svensk Försäkring och Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig, påpekar att det är otydligt hur den maximala säkerhetsreserven i ett utländskt företag ska beräknas. Nyssnämnda remissinstanser anser vidare att det är oklart hur förslagen förhåller sig till regeringens förslag ”Nya

skatteregler för företagssektorn” vad gäller schablonintäkt på säkerhetsreserven. Slutligen befarar Skatteverket att regelverket kan tolkas på så sätt att det kan ta tre år efter ikraftträdandet innan reglerna får effekt.

Prop. 2017/18:296

Skälen för regeringens förslag

Allmänt

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) med bemyndigande för Finansinspektionen att meddela föreskrifter om säkerhetsreserver i skadeförsäkringsföretag, bemyndigat Finansinspektionen att meddela föreskrifter om verkställigheten av bestämmelserna i 39 kap. 8 § IL. Finansinspektionen har genom FFFS 2013:8 och FFFS 2015:23 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, eller
- 100 prisbasbelopp enligt 2 kap. 7 § socialförsäkringsbalken.

Föreslagna regler om schablonintäkt på säkerhetsreserven

Regeringen har föreslagit nya skatteregler för företagssektorn, vilka riksdagen har antagit den 14 juni 2018. I detta sammanhang införs vissa förändringar i reglerna om säkerhetsreserv (prop. 2017/18:245 s. 268–273). Dessa förändringar innebär att det införs dels en permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven, dels en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven.

Den första förändringen innebär att ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv ska ta upp en schablonintäkt (en permanent schablonintäkt). Intäkten ska beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret

Prop. 2017/18:296 går ut multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. Vid beräkningen av schablonintäkten ska statslåneräntan anses vara som lägst 0,5 procent. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

Den andra förändringen innebär att ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv vid ingången av det första beskattningsåret som börjar efter den 31 december 2020, ska ta upp en tillfällig schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till sex procent av säkerhetsreserven vid ingången av det beskattningsåret. Schablonintäkten ska tas upp antingen med en sjättedel det beskattningsåret och med en sjättedel per år under de påföljande fem beskattningsåren eller med hela beloppet under det första beskattningsåret. En schablonintäkt som inte har tagits upp ska tas upp, även om den nyssnämnda tiden inte har löpt ut, om företaget upphör att bedriva försäkringsrörelse, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, företaget upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 § IL eller företaget försätts i konkurs.

Svensk Försäkring och Näringslivets Skattedelegation (NSD), till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig, anser att det är oklart hur förslagen i promemorian förhåller sig till regeringens förslag ”Nya skatteregler för företagssektorn” vad gäller schablonintäkt på säkerhetsreserven. Även *Lagrådet* anser att det finns anledning att tydligare klarlägga hur den nya permanenta schablonintäkten på säkerhetsreserven förhåller sig till de fiktiva säkerhetsreserverna (jfr prop. 2017/18:245). Regeringen vill därför klargöra att de av riksdagen beslutade bestämmelserna om schablonintäkt på säkerhetsreserven, som regeringen föreslår i propositionen Nya skatteregler för företagssektorn (prop. 2017/18:245), och de förslag som lämnas i denna proposition är fristående och oberoende av varandra. De ska således tillämpas samtidigt och parallellt. Detta innebär t.ex. att vid beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster så ska en permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven tas upp som en inkomst hos den utländska juridiska personen samtidigt som en minskning av säkerhetsreserven också ska tas upp eller en ökning av säkerhetsreserven ska dras av i enlighet med de bestämmelser som föreslås i denna proposition (se avsnitt 5.15.2).

CFC-regler och beräkning av nettoinkomst respektive överskott av lågbeskattade inkomster

Delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster ska beskattas enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL (CFC-beskattning). Vid bedömningen av om den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster ska den utländska juridiska personens *nettoinkomst* beräknas (39 a kap. 5 och 6 §§ IL). Om nettoinkomsten inte beskattas, eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av denna inkomst hade utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige, anses nettoinkomsten lågbeskattad. En skattskyldig som har andelar i en

utländsk juridisk person med lågbeskattad nettoinkomst anses som delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.

En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig enligt 39 a kap. 13 § IL för en så stor andel av *överskottet av dessa lågbeskattade inkomster* beräknat på visst sätt som svarar mot delägarans andel av kapitalet i den utländska juridiska personen.

Vid beräkningen av nettoinkomsten respektive överskottet av lågbeskattade inkomster ska den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktiebolag (39 a kap. 10 § IL). Vid bedömningen av om den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster och när en delägare blir skattskyldig för första gången (beskattningsinträde) måste tillgångar och förpliktelser i den utländska juridiska personen åsättas värden för att nettoinkomsten och överskottet av lågbeskattade inkomster ska kunna beräknas. Hur dessa värden ska bestämmas vid ett beskattningsinträde framgår av bestämmelserna i 20 a kap. IL.

Ingående värde på säkerhetsreserv

I RÅ 2008 not. 61, som rör ett överklagat förhandsbesked, var frågan om en delägare till 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 (ingående värde). 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, enligt regeringens uppfattning, att reglerna om säkerhetsreserv får en sådan effekt att CFC-beskattnings i vissa fall inte aktualiseras. Det bör därför införas en uttrycklig bestämmelse i 20 a kap. IL för utländska juridiska personer (som motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag), enligt vilken den utländska juridiska personen åsätts en säkerhetsreserv med ett ingångsvärde vid beskattningsinträde enligt CFC-reglerna. *Skatteverket* anser att den föreslagna bestämmelsen, 20 a kap. 9 § IL, bör förtydligas genom att lägga till texten ”vid beräkning av nettoinkomsten enligt 39 a kap. 5 § och vid beräkning av delägarans andel av överskottet av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 §”. Regeringen gör bedömningen att det framgår av lagtexten att bestämmelsen gäller vid beräkning av delägarans andel av överskottet av lågbeskattade inkomster, varför något förtydligande inte behövs i denna del. För tydlighets skull bör dock ett förtydligande avseende beräkning av nettoinkomsten göras i 39 a kap. 6 § IL. Regeringen föreslår därför att det införs ett nytt andra stycke i denna paragraf där det anges att en säker-

hetsreserv ska åsättas ett ingångsvärde även vid beräkning av nettoinkomsten. I detta sammanhang bör det också förtydligas att detsamma gäller vid beräkning av avdrag för underskott, varför även ett tredje stycke med denna innebörd läggs till. Därmed finns ingen risk för, som Skatteverket befarar, att reglerna kan tolkas som att det kommer ta tre år innan reglerna får effekt.

Ingångsvärdet bör bestämmas till det värde som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som den utländska juridiska personen skulle ha kunnat redovisa, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker (alternativt vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som beräkningen av nettoinkomsten respektive underskottet avser). Värdet ska bestämmas oavsett vilka avsättningar, om några, som den utländska juridiska personen har gjort enligt de utländska reglerna. *Svensk Försäkring* och *Näringslivets Skatte-delegation (NSD)*, till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig, menar att det är otydligt hur den maximala säkerhetsreserven i ett utländskt företag ska beräknas. Regeringen anser att eventuella oklarheter om hur den maximala säkerhetsreserven ska beräknas får överlåtas till rättstillämpande myndigheter att avgöra.

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

Lagrådet anser att regleringen inte är oproblematisk och föreslår en alternativ utformning av bestämmelsen. Regeringen har förståelse för Lagrådets synpunkt, men menar att den utformning som regeringen föreslår är tydligare. Det bör enligt Lagrådet också klarläggas om maximibeloppet ska ta sikte på sådan verksamhet som faktiskt bedrivs i den utländska juridiska personen (och då sannolikt avseende försäkringsrisker som inte har någon särskild koppling till Sverige). Vid beräkningen av den maximala säkerhetsreserven som den utländska juridiska personen, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, skulle ha kunnat redovisa är regeringens avsikt att den verksamhet som faktiskt bedrivs av personen ska beaktas.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 20 a kap. 1 § och 39 a kap. 6 § IL samt att en ny paragraf, 20 a kap. 9 § IL, införs.

5.15.2 Under tiden som en delägare beskattas enligt CFC-reglerna

Regeringens förslag: Vid beräkning av en utländsk juridisk persons överskott av lågbeskattade inkomster enligt CFC-reglerna gäller särskilda bestämmelser vid <i>minskning av säkerhetsreserven</i> om
--

– den utländska juridiska personen, som motsvarar ett svenskt 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 dras av.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 5.15.1 föreslås nya bestämmelser som bl.a. innebär att den utländska juridiska personen ska åsättas ett värde på en säkerhetsreserv vid ett beskattningsinträde enligt 20 a kap. 1 § 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 lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt CFC-reglerna. Det bör även införas bestämmelser om de skattemässiga effekterna när delägarens skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör. Den sistnämnda frågan behandlas i avsnitt 5.15.3.

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 den vanliga regeln i 39 kap. 6 § 2 IL. Eftersom någon motsvarande ökning av säkerhetsreserven tidigare inte har dragits av bör dock minskningen inte tas upp till beskattning. Vid en tillämpning av regeln i 39 kap. 6 § 2 IL för ett svenskt skadeförsäkringsföretag (då något beskattningsinträde inte aktualiseras) 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 skatte-

Prop. 2017/18:296 effekter bör gälla för ett utländskt skadeförsäkringsföretag där 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.

Motsvarande resonemang gäller vid en ökning av en säkerhetsreserv. Om ökningen sker under det värde som har åsatts säkerhetsreserven vid ett beskattningsinträde, bör inte heller denna ökning beaktas. Ökningen ska, i avsaknad av särskilda bestämmelser, dras av enligt den vanliga regeln i 39 kap. 6 § 7 IL. Eftersom ett fiktivt ingångsvärde har åsatts säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet och då någon motsvarande minskning av säkerhetsreserven tidigare inte har tagits upp till beskattning, på grund av den nya föreslagna regeln i 39 kap. 8 c § IL, bör dock ökningen inte dras av.

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 (och alla efterföljande sju år) 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 bör följande belopp dras av alternativt tas upp skattemässigt (vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 10–12 §§ IL) och X Co:s säkerhetsreserv uppgå till följande värden.

År	Bokföringsmässigt värde vid ingången resp. utgången av året (maximalt)		Tas upp (+) eller dras av (-) skattemässigt	Skattemässigt värde vid utgången av året
	IB	UB		UB
1	100	90	0	100
2	90	85	0	100
3	85	95	0	100
4	95	110	-10	110
5	110	115	-5	115
6	115	105	+10	105
7	105	95	+5	100

IB = Ingående balans

UB = Utgående balans

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

Lagrådet anser att de båda bestämmelserna som regeringen föreslår synes kunna slås samman till en paragraf och lämnar ett förslag på en komprimerad lydelse. Regeringen menar dock att det blir tydligare hur systemet är tänkt att fungera med den utformning som regeringen har valt.

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

5.15.3 En delägars skattskyldighet enligt CFC-reglerna upphör

Regeringens 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 svenskt 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 delägens andel av underskottet. Om skattskyldigheten inträder igen det följande beskattningsåret ska, om den skattskyldige begär det, delägens andel av säkerhetsreserven (eller skillnaden) helt eller delvis inte tas upp.

Delägens andel motsvarar delägens 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.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser lämnar inte några synpunkter på promemorians förslag. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Försäkring* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig, anser att det kan ifrågasättas om förslaget är förenligt med EU-rätten. Om andelar i ett svenskt skadeförsäkringsföretag säljs framtvingas, till skillnad från avyttring av ett motsvarande utländskt CFC-bolag, ingen beskattning av säkerhetsreserven. Ett andelsinnehav i ett utländskt bolag behandlas således, enligt NSD, sämre än ett jämförbart innehav i ett svenskt bolag.

Skälen för regeringens förslag: I Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsföretags beräkning av

Prop. 2017/18:296 säkerhetsreserven (FFFS 2013:8 och FFFS 2015:23) 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 (SFS 2015:887 och prop. 2015/16:15), se 39 kap. 8 a § IL.

Det finns dock inte någon uttrycklig bestämmelse om att säkerhetsreserven ska tas upp till beskattning i det fall 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 skattekredit bör det säkerställas att reserven tas upp till beskattning när det finns skäl för det. Även förutsebarhetsskäl talar för att införa bestämmelser om vid vilken tidpunkt 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 svenskt 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 delägens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL). Om det då konstateras att skattskyldighet inte längre föreligger bör delägens 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 överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 10–12 §§ IL, åsätta ett värde på säkerhetsreserven (se förslaget i avsnitt 5.15.1). 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 5.15.2). 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 5.15.2. Antag att Anna under år 7 säljer 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 e § tredje stycket IL, ett underskott 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.

NSD m.fl. remissinstanser framhåller att det kan ifrågasättas om förslaget är förenligt med EU-rätten då avyttring av andelar i ett utländskt skadeförsäkringsföretag, till skillnad mot avyttring av andelar i ett svenskt skadeförsäkringsföretag, framtvingar en beskattning av säkerhetsreserven. NSD uppger inte närmare på vilket sätt som förslaget skulle vara oförenligt med EU-rätten. Regeringen utgår från att NSD menar att bestämmelsen (om att delägaren ska ta upp sin andel av säkerhetsreserven om skattskyldigheten enligt CFC-reglerna upphör) är ett hinder mot den fria rörligheten för kapital eller mot etableringsfriheten enligt fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Om bestämmelsen skulle anses vara ett hinder mot någon av dessa friheter, är regeringens uppfattning att bestämmelsen bör kunna rättfärdigas, dvs. godtas trots att den hindrar den fria rörligheten eller etableringsfriheten. Syftet med bestämmelsen är att bevara skattesystemets inre sammanhang och fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Dessa rättfärdigandegrunder har accepterats av EU-domstolen. Bestämmelsen kan inte anses gå utöver vad som är nödvändigt för att nå dessa syften.

Lagrådet anser att den legala termen säkerhetsreserv inte bör användas i den föreslagna bestämmelsen i 39 kap. 8 e § IL utan ytterligare bestämmelse. Med detta får, såsom regeringen uppfattar det, förstås att Lagrådet anser att det bör tydliggöras att säkerhetsreserven är fiktiv i den meningen att den endast är en beräkningspost för den utländska juridiska personen i samband med beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos personen. Regeringen anser att det framgår av bestämmelserna om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster i 39 a kap. 10–12 §§ att det

är fråga om en fiktiv beräkning. Lagstiftaren har i tidigare lagstiftningsarbeten inte funnit det nödvändigt att varje gång en beräkningspost, som ingår i överskottet, omnämns särskilt påpeka att det är fråga om en fiktiv post. Regeringen gör därför bedömningen att det inte heller är nödvändigt vid utformningen av den nu aktuella paragrafen. Det framgår också av andra stycket att den bestämmelsen gäller den situationen då den utländska juridiska personen har ansetts ha en säkerhetsreserv enligt 20 a kap. 9 §. Lagrådet har också föreslagit en redaktionell förändring av paragrafen. Paragrafen är emellertid utformad med förebild i 30 kap. 10 a §. Regeringen anser därför att den föreslagna lydelsen bör behållas.

Lagrådet ifrågasätter om inte en återföring till beskattning för delägarers del alltid har föregåtts av ett beskattningsinträde (enligt den i lagrådsremissen föreslagna bestämmelsen i 39 kap. 8 e § andra stycket IL) och anser att om så är fallet kan regleringen i första stycket utgå. Regeringens avsikt med bestämmelsen i första stycket är att reglera den situation då en delägare i en utländsk juridisk person är med från starten av den utländska juridiska personen. Den utländska juridiska personen åsätts i detta fall ett ingående värde på säkerhetsreserven om noll kronor. Något värde på säkerhetsreserven vid ett beskattningsinträde finns då alltså inte att räkna av från säkerhetsreserven vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då skattskyldigheten upphör. För att det inte ska vara någon tvekan om vad som gäller i den nu aktuella situationen anser regeringen att första stycket bör vara kvar.

Lagförslag

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

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

Regeringens förslag: Vid beräkning av om nettointkomsten 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.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt om promemorians förslag till bestämmelser avseende skatt som betalats av ett CFC-bolag och som tillgodoförs delägare.

Skälen för regeringens förslag: I vissa stater finns regler om avräkning av underliggande bolagsskatt (dvs. 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 exempelvis bolagsskatten uppgår till 35 procent och skatten därefter till 6/7 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.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 39 a kap. 5 § IL och 4 kap. 1 § AvrL.

5.17 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 kringgåtts 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.

5.17.1 Det behövs ingen lagändring för att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i direktivet

Prop. 2017/18:296

Regeringens bedömning: Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet är redan genomförd genom skatteflyktslagen.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: FAR ifrågasätter inte bedömningen att skatteflyktslagen uppfyller de krav som följer av skatteflyktsbestämmelsen i direktivet. FAR anser att det är angeläget att det görs en övergripande översyn av skatteflyktslagen.

Skälen för regeringens bedömning: 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 sätt 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.

FAR anser att det är angeläget att det görs en övergripande översyn av skatteflyktslagen. Det är dock inte aktuellt med en sådan översyn i detta lagstiftningsprojekt.

Prop. 2017/18:296

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens 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. De nya bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning vid utdelning från och avyttring av andelar i CFC-bolag ska dock tillämpas på utdelning och avyttring som sker efter den 31 december 2018.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt i denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: 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 lagen om avräkning av utländsk skatt föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2019. Ändringarna ska tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018. De nya bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning i 42 kap. 22 § och 48 kap. 6 c § 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.

7 Konsekvensanalys

Konsekvenserna redovisas separat för de olika delförslagen.

- Ändrad definition av intressegemenskap
- Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid avyttring av andelar i CFC-bolag
- Särskilda regler om utländsk juridisk persons skatt som tillgodoförs delägare
- Beräkning av säkerhetsreserv vid inträde i CFC-beskattning för försäkringsföretag
- Ändringar i bilaga 39 a till inkomstskattelagen (länderlistan)

Regelrådets sammantagna bedömning av konsekvensanalysen är att konsekvensutredningens beskrivning av bakgrund och syfte med förslaget, alternativa lösningar och effekter av om ingen regel kommer till stånd är

Prop. 2017/18:296 godtagbara och skapar en förståelse för förslaget i dessa avseenden. Så är också fallet med förslagets överensstämmelse med EU-rätten och med hänsyn till tid för ikraftträdande. I övrigt visar konsekvensutredningen flera brister: det saknas beskrivningar av berörda företag, av de administrativa kostnadernas och andra kostnaders storlek, av påverkan på verksamhet, liksom av påverkan på konkurrensförhållanden och påverkan i andra avseenden. Vidare saknas en beskrivning av om särskilda hänsyn tagits till små företag vid reglernas utformning. Därmed kan en sammantagen bedömning av förslagets konsekvenser inte göras. Regelrådet finner att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. En mer detaljerad redogörelse för Regelrådets och övriga remissinstansers synpunkter lämnas under respektive avsnitt nedan.

7.1 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 5.2. 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 tillgodoförs delägare

Direktivet ställer krav på att viss lågbeskattad inkomst hos en utländsk juridisk person ska CFC-beskattas hos delägare. Som beskrivits i avsnitt 5.16 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 får en skattepliktig utdelning eller kapitalvinst hänförlig till sina CFC-andelar. Som beskrivs i avsnitt 5.12 anser regeringen att det är nödvändigt att införa nya bestämmelser i inkomstskattelagen för att direktivets krav när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning vid kapitalvinst 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. Prop. 2017/18:296

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-beskattnings

Enligt artikel 7 och 8 i direktivet ska medlemsstaterna ha regler för CFC-beskattnings 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 lågbeskattade 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-beskattnings 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.

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. De föreslagna förändringarna kan således inte 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-beskattnings. 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-beskattnings 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 CFC-besattas. 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 fungerar på avsett sätt rent beräkningstekniskt. Förslaget i sig medför därmed ingen offentligfinansiell effekt.

Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattnings 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 ovan nämnda 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 försäkringsverksamhet, 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-beskattning 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-beskattning 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

Prop. 2017/18:296 ökade skatteintäkter men att den samlade offentligfinansiella effekten är marginell.

Ändringar i bilaga 39 a till inkomstskattelagen

Att beräkna de offentligfinansiella 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-beskattningsregeln enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL innebär förslaget ingen offentligfinansiell 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-beskattningsregeln, 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 offentligfinansiella 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-beskattningsregeln 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-beskattningsregler 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-beskattningsregler.⁶ 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-beskattningsregler 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-beskattningsregler inte blir aktuella. 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-beskattningsregler

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

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.

7.3 Konsekvenser för enskilda och företag

Regelrådet anser att det hade varit relevant med en djupare analys av vilka branscher och storlekskategorier som kan förväntas påverkas av förslagen. När det gäller administrativa kostnader anser *Regelrådet* att redovisningen är bristfällig. *Regelrådet* konstaterar att eftersom det saknas information om hur stor tidsåtgången kan bli för att uppfylla kraven för ett företag är det inte möjligt att bilda sig en uppfattning om de administrativa kostnadernas storlek. I och med att det heller inte finns uppgifter om antalet företag som berörs går det inte att utesluta att kostnaderna blir betydande. När det gäller andra kostnader för företagen menar *Regelrådet* att det, mot bakgrund av att skatteintäkterna ökar, är rimligt att anta att skattekostnaderna ökar för företagen. Vidare menar *Regelrådet* att reglernas syfte, att minska incitamenten att flytta verksamheten utomlands, utgör en påverkan på företagens verksamhet som borde redovisas. *Regelrådet* anser också att reglernas påverkan på konkurrensförhållandena borde redovisas samt att det saknas uppgifter om särskild hänsyn bör tas till små företag. *Tillväxtverket* anser att konsekvensanalysen avseende näringslivets konkurrenskraft inte är tillräckligt underbyggd. *Konkurrensverket* menar att det saknas motivering till antagandet att förslagen inte skiljer sig åt när det gäller förutsättningarna för olika kategorier företag sett till företagsstorlek, bransch och företagsform. Enligt *Tillväxtverket* finns det skäl att förvänta sig att den gränsöverskridande verksamhet som berörs av förslagen inte är jämnt fördelad över företagsstocken. Vidare menar *Tillväxtverket* att det saknas kvantitativa uppgifter och ett resonemang om vilka konsekvenser ett ökat skatteuttag, och ökade administrativa kostnader, har på näringslivet.

Regeringen har vid framtagandet av konsekvensanalysen haft att förhålla sig till följande förutsättningar. När det gäller CFC-beskattni ng är tillgången till relevant data i det närmaste obefintlig. I Skatteverkets register saknas uppgifter om när ägare till företag blir föremål för CFC-beskattni ng. Det saknas även möjligheter att ta fram statistik över omfattningen på ägande av företag där omständigheterna är sådana att CFC-beskattni ng kan bli aktuell. Även om det finns vissa uppgifter om svenska företags dotterbolag i andra länder så saknas en mängd relevanta uppgifter för att avgöra om CFC-beskattni ng kan komma att aktualiseras, exempelvis saknas uppgifter om vilken verksamhet som bedrivs och vilka slags intäkter som finns redovisade i dotterbolagen. När det gäller fysiska personers ägande av aktier i länder där skattereglerna är sådana att CFC-beskattni ng kan bli aktuell saknas uppgifter helt. Av detta följer att *Regelrådets* och *Tillväxtverkets* efterlysning av detaljerade uppgifter om berörda företag vad gäller storlek, bransch och företagsform inte är möjlig

att tillgodose. I brist på empiriska data och statistik för regeringen i stället ett utförligt resonemang om konsekvenserna utifrån den fakta och information som finns att tillgå. Regeringen anser till att börja med att konsekvenserna för företagen bör betraktas utifrån CFC-reglernas syfte. Syftet är att skapa en struktur som gör det olönsamt att förlägga verksamhet i länder som försöker locka till sig företag genom låg eller ingen beskattning. Detta innebär att företag inte kan uppnå konkurrensfördelar genom konstruktioner där vinster överförs till lågskatteländer. I stället måste företagen konkurrera genom att utveckla bra produkter eller genom att producera sina produkter så billigt som möjligt. Med andra ord skapas genom CFC-reglerna en struktur som gör att mindre effektiva företag genom skatteplanering inte kan konkurrera ut effektivare företag som betalar skatt enligt de regler och principer som gäller i Sverige och våra samarbetsländer. I förlängningen medför denna struktur en sundare utveckling av näringslivet och samhällsekonomin. Även när det gäller Regelrådets och Tillväxtverkets efterlysning av en konsekvensanalys av ett ökat skatteuttag anser regeringen att det är viktigt att se förslaget mot bakgrund av syftet med reglerna. Förslaget innebär inte att skatteuttaget ökar genom en utvidgning av skattebasen eller en höjning av skattesatsen. Syftet är som beskrivits ovan att skapa en struktur som eliminerar möjligheten att uppnå konkurrensfördelar genom skatteplanering, dvs. att skapa en struktur som säkrar den befintliga skattebasen. På så sätt betalar alla företag skatt på samma villkor, vilket gör det lönsamt för företag att lägga sina resurser på att utveckla den produktiva verksamheten i stället för att lägga dem på att konstruera företagsstrukturer som minskar skatten men inte bidrar till en effektivare produktion.

Konsekvenserna av de föreslagna förändringarna i olika avseenden redovisas mer utförligt nedan.

7.3.1 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 fungerar på avsett sätt rent beräkningstekniskt. Förslaget i sig har därmed ingen påverkan på de administrativa kostnaderna.

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

De föreslagna förändringarna av bilaga 39 a i inkomstskattelagen innebär i princip att ägare till företag i länder som tas bort från listan påverkas. Detta genom att en prövning av beskattningen måste göras mot huvudregeln. Av de föreslagna förändringarna är det få som innebär att ett land tas bort från listan så att alla verksamheter i landet omfattas av CFC-reglerna. De allra flesta förslag på förändringar innebär att vissa typer av verksamheter eller vissa typer av inkomster blir föremål för CFC-beskattning i ytterligare ett antal länder. Vilket slags verksamheter eller inkomster som omfattas varierar från land till land. För de flesta länder handlar det dock om verksamheter med inkomster av finansiell karaktär. Övriga verksamheter som bedrivs i länder som enligt förslaget tas bort från listan påverkas inte. Regeringens bedömning är att en betydande del av dem som blir föremål för CFC-beskattning är ägare till verksamheter som till någon del drivs i skatteplaneringssyfte. Regeringen är medveten om att även verksamheter som bedrivs helt av affärsmässiga skäl träffas av CFC-reglerna. Bedömningen är dock att det i regel handlar om företagskoncerner som har erfarenhet av att bedriva verksamhet internationellt och därmed har kompetens och resurser att hantera många länders ofta komplexa skattelagstiftning, vilket betyder att merkostnaden för att även hantera CFC-reglerna inte kan anses alltför betungande.

7.3.2 Företagens förutsättningar

Det saknas som nämns ovan statistik som visar vilka kategorier av företag som berörs av förslagen. Regeringens bedömning är dock att de allra flesta företag som blir föremål för CFC-beskattning är stora eller medelstora. Små företag och fysiska personer som inte har som syfte att skatteplanera berörs troligen i liten utsträckning av förslagen.

När det gäller företagens skattekostnader medför förslagen att företag som har en del av sin verksamhet i länder som tidigare omfattades av listan i bilaga till 39 a kan få en högre skattekostnad. Det är dock viktigt att se detta i sitt sammanhang, nämligen att ökningen av skattekostnaderna sker till samma nivå som gäller företag som bedriver hela sin verksamhet i Sverige. Därmed medför förslagen att en ökad konkurrensneutralitet uppnås. Det betyder att företag som lägger sina resurser på att utveckla sin verksamhet, exempelvis genom ökad produktivitet eller genom att skapa nya och bättre produkter, får en bättre situation i förhållande till företag som istället försöker konkurrera genom skatteplanering. På så sätt bidrar reglerna till ett effektivare resursutnyttjande i ekonomin och en sundare utveckling av Sveriges näringsliv. När det gäller förslagets påverkan på svenska företags konkurrenssituation i förhållande till företagen i övriga medlemsstater så beror effekten på hur dessa länder väljer att implementera direktivet. Det finns en valmöjlighet för medlemsstaterna att bestämma hur reglerna ska införas, dvs. direktivet utgör en minimistandard och ett land kan införa striktare regler exempelvis för att skydda skattebasen i större utsträckning. På grund av dessa valmöjligheter är det inte praktiskt möjligt att i förväg veta hur lagstiftningen i de andra medlemsstaterna kommer att se ut och därmed göra en jämförelse av förslagets påverkan på de svenska företagens förutsättningar i förhållande till förutsättningarna för företagen i andra medlemsstater.

7.4 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Kammarrätten i Göteborg menar att även om utfallet blir i enlighet med regeringens bedömning, att förslagen inte kommer att medföra någon ökning i antalet mål i förvaltningsdomstol, så kan konstateras att lagstiftningen är komplicerad och att långt fler länder kommer att omfattas av CFC-lagstiftningen. *Kammarrätten i Göteborg* anser att även en begränsad ökning av antalet mål under sådana omständigheter kan innebära en ökad arbetsbörda för domstolarna.

Regeringens bedömning är att översynen av lagstiftningen inte medför så omfattande förändringar att det finns anledning att räkna med någon ökning av antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna. När det gäller förslagen till förändringar av CFC-reglerna i övrigt är de inte av sådan karaktär att det kan uppstå nya svåra rättsliga frågor. Mot bakgrund av att förslagen i huvudsak innebär att något fler verksamheter kommer att omfattas av reglerna, och att de endast marginellt förändras till sitt innehåll, gör regeringen bedömningen att det inte finns skäl att utgå från att kostnaderna ökar för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Eventuella kostnadsökningar för de allmänna förvaltningsdomstolarna är därmed så begränsade att de ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

När det gäller Skatteverket är den sammantagna bedömningen att förändringen av CFC-reglerna inte leder till mer än en marginell kostnadsökning för Skatteverkets kontroll som ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. De befintliga reglerna behöver redan hanteras på samma sätt som kommer att ske efter förändringen.

Deklarationerna och företagens inkomster från utländska företag måste på samma sätt prövas mot CFC-lagstiftningen som i dag. Inflödet av ärenden kommer att öka då gränsen för att CFC-beskattas är lägre, men kontrollfunktionen sker på motsvarande sätt. Inga särskilda informationsinsatser torde behövas med anledning av förslaget. Inga särskilda hänsyn synes behöva tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande.

7.5 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 överensstämma bättre med hur det är avsett. Förslagen torde dock inte medföra några märkbara effekter på vare sig inkomstfördelningen eller den ekonomiska jämställdheten.

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 kapacitetsuppbyggnad och inhemsk resursmobilisering genom väl fungerande skattesystem och effektiv skatteuppbörd.

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

8 Författningskommentar

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

20 a kap.

1 §

Genom det nya *tredje stycket* görs bestämmelsen i 9 § tillämplig 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 §. Bestämmelsen har i allt väsentligt utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.1.

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 överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 10–12 §§. Paragrafen är bara tillämplig om den utländska juridiska personen motsvarar ett svenskt 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 tillämpningen av 39 a kap. 10–12 §§ anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, 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 och FFFS 2015:23).

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

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.1.

24 kap.

5 §

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. Bestämmelsen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

39 kap.

8 c §

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 av överskottet av lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 10–12 §§. 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 svenskt 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, och

– 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 vid beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person 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 fiktivt bokföringsmässigt värde och ett fiktivt skattemässigt värde på säkerhetsreserven.

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 i första stycket till 6 § 2) är säkerhetsreserven vid beskattningsårets ingång högre än säkerhetsreserven vid årets utgång. I ett sådant fall ska minskningen av säkerhetsreserven inte tas upp som inkomst.

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 inte någon särreglering eftersom det följer av 39 a kap. 10–12 §§ och en tillämpning av 39 kap. 6 § 2.

Det fall då en utländsk juridisk person, som motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag, inte har åsatts någon säkerhetsreserv enligt 20 a kap. 9 §, behöver inte heller någon särreglering. Även då gäller 39 a kap. 10–12 §§ och 39 kap. 6 § 2.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.2.

8 d §

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 av överskottet av lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 10–12 §§. 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 svenskt skadeförsäkringsföretag och ska ha ansetts ha en säkerhetsreserv vid deläggarens 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, och
- 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 vid beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person 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 fiktivt bokföringsmässigt värde och ett fiktivt skattemässigt värde på säkerhetsreserven.

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 i första stycket till 6 § 7) är säkerhetsreserven vid beskattningsårets utgång högre än säkerhetsreserven vid årets ingång. I ett sådant fall ska ökningen av säkerhetsreserven inte dras av.

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 någon särreglering eftersom det följer av 39 a kap. 10–12 §§ och en tillämpning av 39 kap. 6 § 7.

Det fall då en utländsk juridisk person, som motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag, inte har åsatts någon säkerhetsreserv enligt 20 a kap. 9 §, behöver inte heller någon särreglering. Även då gäller 39 a kap. 10–12 §§ och 39 kap. 6 § 7.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.2.

8 e §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser som gäller situationen då en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster upphör att vara skattskyldig för den utländska juridiska personens inkomster 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 svenskt 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, genom att ägarförhållandena i den utländska

juridiska personen ändras eller genom att nettointkomsten inte är positiv (dvs. nettointkomsten är 0 kronor eller negativ), se 39 a kap. 2 och 5 §§.

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 beskattningsåret närmast före det beskattningsår under vilket skattskyldigheten upphör.

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 c §, som innebär att en minskning av säkerhetsreserven till ett belopp som understiger det belopp som åsattes säkerhetsreserven vid beskattningsinträdet inte beaktas, dvs. inte tas upp som inkomst till beskattning. Det skattemässiga värdet på säkerhetsreserven motsvarar därför 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 meningarna (prop. 2003/04:10 s. 91 och 125). I stycket regleras den situationen då en delägarrens 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 delägarrens 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 delägarrens 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 delägarrens andel av underskottet. Om delägarrens nästa beskattningsår återigen är skattskyldig enligt CFC-reglerna i 39 a kap. för den utländska juridiska personens inkomster behöver delägarrens 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 delägarans andel i denna paragraf. Med delägarans andel avses delägarans 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.3.

39 a kap.

3 §

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.

I en ny *punkt 4 i första stycket* anges att två personer är i intressegemenskap om personerna är juridiska personer och en och samma fysiska eller juridiska person direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i personerna.

Tidigare första stycket 4 betecknas *första stycket 5*. Ändringen är en följdändring.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

5 §

Fjärde stycket, som är nytt, 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.16.

6 §

I paragrafen finns anvisningar om beräkningen av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen som omnämns i 5 §.

I *andra stycket*, som är nytt, uppges att om den utländska juridiska personen motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag ska personen vid beräkning av nettoinkomsten anses ha en säkerhetsreserv vid ingången av beskattningsåret. Säkerhetsreserven ska anses motsvara den maximala säkerhetsreserv som den utländska juridiska personen, om personen hade

varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som beräkningen avser.

I *tredje stycket*, som också är nytt, anges att andra stycket även gäller vid beräkning av sådant avdrag för underskott som avses i första stycket 2.

Precis som *Lagrådet* konstaterar är säkerhetsreserven fiktiv i den meningen att den endast är en beräkningspost för den utländska juridiska personen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.1.

11 §

Ändringen i *första stycket 2* innebär att uttrycket tilläggsupplysningar ersätts med uttrycket upplysningar. Ändringen är en följd av ändrad terminologi i bokföringslagen (1999:1078).

Övervägandena finns i avsnitt 5.14.

13 §

I det *andra stycket* begränsas en delägars 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 e § 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 e § första stycket eller sin andel av skillnaden enligt 39 kap. 8 e § andra stycket på grund av vid den tidpunkten föreliggande tidigare års underskott.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.3.

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.

Precis som *Lagrådet* konstaterar är säkerhetsreserven fiktiv i den meningen att den endast är en beräkningspost för den utländska juridiska personen.

Övervägandena finns i avsnitten 5.15.2–5.15.3.

22 §

I paragrafen finns bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning vid utdelning från ett CFC-bolag.

Genom det nya *andra stycket* förtydligas 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 avyttring av, andelar i CFC-bolaget enligt förevarande paragraf respektive 48 kap. 6 c §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.12.

48 kap.

6 c §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning vid avyttring av andelar i ett CFC-bolag. *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 avyttring av, andelar i CFC-bolaget enligt 22 § respektive förevarande paragraf. Bestämmelsen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.12.

Ikraftträdande

Lagen träder i kraft den 1 januari 2019.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

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

4 kap.

1 §

I paragrafen finns bestämmelser om att delägare som enligt 39 a kap. 13 § IL beskattas för sin andel av ett CFC-bolags inkomster har rätt till avräkning för de av CFC-bolaget betalda utländska skatter som belöper på dessa inkomster.

Genom det nya *andra stycket* gäller inte rätt till avräkning enligt 4 kap. AvrL 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.16.

Ikraftträdande

Lagen träder i kraft den 1 januari 2019.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

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 ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

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

⁽¹⁾ Ännu ej offentliggjord i EUT.

⁽²⁾ 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 erlagits 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 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 räntekapacitet mellan subjekt i en företagsgrupp, vid tillämpning av regler som begränsar ränteadraget.

- (8) För att minska den administrativa börda och börda 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 ränteadrag 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) Utflyttningskatt 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 utflyttningskatt och beskattas för realiserade vinster som har upparbetats i deras överförda tillgångar. Det är också bra att klargöra att överföringar av tillgångar, inbegripet konstanter, mellan ett moderbolag och dess dotterbolag faller utanför tillämpningsområdet för den föreskrivna regeln om utflyttningsbeskattning. 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 fastställts 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 utflyttningskatt 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 utflyttningskattbeloppet 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. Utflyttningskatt 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 likviditetshantering 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 inkomst-kategorier 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 inriktar sig på situationer där merparten av de beslutsfunktioner som genererat avledda 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 betalts 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 iaktaga 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 uppförande-kodgruppen 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 ⁽¹⁾. Rätten till skydd av personuppgifter enligt artikel 8 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna samt Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG ⁽²⁾ 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 tredjeland.

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

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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 införskaftet 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 ränteintäkterna 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 vinster.

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. *finansiellt företag*: 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 ⁽¹⁾ eller en förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIF-förvaltare) enligt definitionen i artikel 4.1 b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU ⁽²⁾ 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 ⁽³⁾.
 - b) Ett försäkringsföretag enligt definitionen i artikel 13.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG ⁽⁴⁾.
 - 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 ⁽⁵⁾, 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 ⁽⁶⁾ och (EG) 987/2009 ⁽⁷⁾ samt alla rättssubjekt som har inrättats i syfte att investera i sådana planer.

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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).

⁽³⁾ 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).

⁽⁴⁾ 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).

⁽⁵⁾ 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).

⁽⁶⁾ 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).

⁽⁷⁾ 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 ⁽¹⁾.
- i) En värdepapperscentral enligt definitionen i artikel 2.1.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 ⁽²⁾.
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 mismatchningar*: 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).

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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, uppgradera, 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

Utflytningsbeskattning

- 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 utflytningskatt 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 ⁽¹⁾.

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 fastställs 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.

⁽¹⁾ 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 subjekts 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 subjekts eller ett fast driftställes 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 företags 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. KAŽIMÍŘ
Ordförande

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 marknadens 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 skade-försäkringsföretag i 39 kap. IL. Det föreslås även att vissa ändringar genomförs i 24, 25 och 42 kap. IL för att direktivets regler om undan-röjande 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.

Promemorians lagförslag

Förslag till lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
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 §²

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 delägar-
beskattad 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 låg-
beskattade 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

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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2016:1202.

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.

Prop. 2017/18:296
Bilaga 3

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

- 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 §,
- underprisöverlåtelser 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 inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas bestämmelsen i inkomstslaget kapital om kapitalvinst på andel i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i 42 kap. 22 a §.

39 kap.

8 b §

Vid beräkning av nettoinkomsten 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 nettoinkomsten 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.

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 eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande.

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 delägarens 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 nettointkomst 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 nettointkomst 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 §§.*

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.

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/coördinationiecentra 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, Tadjikistan 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 inkomstskatten 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 inkomstskatten 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 inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

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

Prop. 2017/18:296
Bilaga 3

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

4 kap.

1 §¹

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.

¹ Senaste lydelse 2008:1350.

Företeckning över remissinstanserna

Efter remiss har följande remissinstanser yttrat sig över promemorian Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden: Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Uppsala, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Göteborgs universitet, Tillväxtverket, Regelrådet, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Fondbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, SRF konsulternas förbund, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svensk Sjöfart och Sveriges advokatsamfund.

Följande remissinstanser har avstått från att lämna synpunkter eller har inte inkommit med något yttrande: Sveriges export- och investeringsråd (Business Sweden), Tillväxtanalys – myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser, Founders Alliance, Företagarförbundet Fria Företagare, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Nasdaq Stockholm AB, Skattebetalarnas förening, Småföretagarnas Riksförbund, Stockholms Handelskammare, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA), Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Sveriges Byggindustrier, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Yttrande har dessutom inkommit från Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB och Torsten Fensby.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 20 a kap. 1 §, 24 kap. 5 §, 39 a kap. 3, 5, 6, 11, 13 och 14 §§, 42 kap. 22 §, bilaga 39 a, och rubriken närmast före 42 kap. 22 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas sex nya paragrafer, 20 a kap. 9 §, 25 kap. 2 a §, 39 kap. 8 c–8 e §§ och 42 kap. 22 a §, och närmast före 20 a kap. 9 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

20 a kap.

1 §²

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

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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2016:1202.

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 även 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 utländska juridiska personen som bedriver verksamheten, om denna person motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag, anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker.

*Lydelse enligt proposition
2017/18:245 Nya skatteregler för
företagssektorn*

Föreslagen lydelse

24 kap.

5 §

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 delägar- – utdelning från i utlandet del-
- beskattade utländska juridiska ägarbeskattade juridiska personer
- personer i 42 kap. 22 §, och utländska juridiska personer

- 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 a §

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

39 kap.

8 c §

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 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 d §

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 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 e §

En delägare som har varit skattskyldig för lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt 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 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 första strecksatsen i den paragrafen.

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*

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,

4. *personerna är juridiska personer och en och samma person*

direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i personerna, eller

4. personerna är närstående.

5. 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.

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 eller kan komma att tillgodoföras delägaren eller annan utdelningsberättigad enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande.

6 §

Vid beräkning av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen enligt 5 § tillämpas 10–12 §§ med följande undantag:

1. Avdrag får inte göras för avsättning till periodiseringsfond.

2. Avdrag får göras för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående beskattningsåren och som tidigare inte dragits av vid beräkning av nettoinkomsten. Detta gäller dock bara om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår.

Om den utländska juridiska personen motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag ska personen vid beräkning av nettoinkomsten anses ha en säkerhetsreserv vid ingången av beskattningsåret. Säkerhetsreserven ska anses motsvara den maximala

säkerhetsreserv som den utländska juridiska personen, om personen hade varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som beräkningen avser.

Andra stycket gäller även vid beräkning av sådant avdrag för underskott som avses i första stycket 2.

11 §³

Inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar för den utländska juridiska personen. Resultat- och balansräkningarna ska

- | | |
|---|---|
| 1. vara upprättade enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078), | |
| 2. innehålla de tilläggsupplysningar som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § bokföringslagen, och | 2. innehålla de upplysningar som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § bokföringslagen, och |

3. vara upprättade i den juridiska personens redovisningsvaluta.

Om resultat- och balansräkningarna har upprättats i utländsk valuta, ska de räknas om till svenska kronor. Vid omräkningen ska principerna i 5–7 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. tillämpas på motsvarande sätt. Om principerna i den lagen inte kan tillämpas, ska omräkningen göras på något annat lämpligt sätt.

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.

13 §

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 delägarens 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

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

³ Senaste lydelse 2011:1256.

eller delvis inte återförts på grund av bestämmelserna i 30 kap. 10 a § ska underskottet minskas med motsvarande belopp.

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 e § 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 c–8 e §§.*

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 §.

Prop. 2017/18:296
Bilaga 5

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 §§ tillämpas första gången 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,

⁴ Senaste lydelse 2007:1254.

- 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/coördinationiecentra 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), Liberia, Libyen, Madagaskar, 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,*
- Madeira 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, samt*
- Kenya och Namibia, 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 på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån.*

2. Amerika, men bara vad avser

– Amerikas förenta stater, Brasilien, 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, 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 på grund av 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 på grund av 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 enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

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, försäkrings-verksamhet, 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, försäkrings-verksamhet, 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 inkomstskatten 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 inkomstskatten 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 inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

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

Prop. 2017/18:296
Bilaga 5

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

1 §¹

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.

¹ Paragrafen fick sin nuvarande beteckning genom 2008:1350.

Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-06-20

Närvarande: F.d. justitieråden Gustaf Sandström och Lennart Hamberg samt justitierådet Dag Mattsson

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

Enligt en lagrådsremiss den 7 juni 2018 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Christina Svanhagen samt departementssekreterarna Simone Johannisson och Anna Lewander.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Inledande synpunkter

När Lagrådet 2003 granskade förslaget till CFC-lagstiftning konstaterades att förslaget innehöll nya komplicerade bestämmelser, att det fanns brister och otydligheter i lagregleringen och att det hade varit önskvärt att överväganden rörande utformningen av en svensk CFC-lagstiftning i högre grad än som skett relaterats till lagstiftningen i andra länder (prop. 2003/04:10 s. 239 ff.).

Vad som sades då har giltighet även nu. När det gäller det internationella perspektivet är frihetsgraderna i regleringen mer begränsade än vid det förra tillfället. Till skillnad från tidigare föreligger nu ett EU-direktiv som ska genomföras.

Enligt en huvudregel i direktivet ska en utländsk juridisk person kunna träffas av CFC-beskattnings om den bolagsskatt som betalats på inkomsten inte svarar mot minst hälften av den bolagsskatt som skulle ha betalats på samma inkomst i det land där ägarna hör hemma.

Verkligheten är ibland sådan att den allmänna normen i direktivet inte kan uppfyllas fullt ut. Koppling till andra regler gör att det kan vara svårt att placera in utländska förhållanden i en svensk kontext (reglerna om avdrag för pensionskostnader kan vara ett exempel). I något fall har en undantagsregel som införts i 2003 års lagstiftning fått stå kvar. Av 18 kap. 14 § inkomstskattelagen framgår således att kravet att avdraget för räkningskapenslig avskrivning på inventarier motsvarar avskrivningen i bokslutet inte upprätthålls i CFC-fallen.

I 2003 års lagstiftningsärende förekom en ganska utförlig diskussion om vilka särskilda hänsyn som det fanns anledning att ta när den utländska inkomsten skulle översättas till ett tänkt svenskt beskattningsunderlag. I remissen saknas i stort sett sådana överväganden. Här skulle impulser ha kunnat ges från arbetet med att genomföra direktivet i andra medlemsstater.

Ambitionen att få fram ett i någon mening korrekt svenskt skatteuttag för verksamheten har lett till att betydande insatser i lagstiftningsärendet har lagts ned på en mycket speciell företeelse, nämligen skadeförsäkringsföretagens säkerhetsreserver. Den föreslagna lagregleringen har blivit omfattande men innehåller ändå, som Lagrådet återkommer till, oklarheter.

Det finns anledning att här beröra två frågor där det i remissen gjorts bedömningen att direktivet inte behöver föranleda lagändringar.

Direktivet innebär att utländska fasta driftställen i princip ska omfattas av CFC-lagstiftningen. Vid remissbehandlingen har framförts tveksamheter till om de svenska reglerna här är tillräckliga. Som grund för att inte komplettera nuvarande reglering i 2 § andra stycket till att avse också situationer där verksamhet bedrivs inom ramen för ett utländskt fast driftställe åberopas vad som i remissen betecknas som ett undantag i artikel 7.2 a tredje stycket. Utrymme ges där att CFC-beskatta inkomster i ett fast driftställe utanför EES även när driftställets verksamhet utgör ”verklig ekonomisk verksamhet”. Det synes alltså vara fråga om en utvidgning av möjligheten till CFC-beskattnings. Enligt Lagrådets mening kan det ifrågasättas om den svenska CFC-lagstiftningen i fråga om fasta driftställen är förenlig med direktivet.

När det gäller räckvidden av CFC-reglerna kan i övrigt noteras att en rätt att ta emot mer än 50 procent av ett subjekts vinst i sig kan utlösa beskattning enligt direktivet (artikel 7.1 a), alltså även om övriga alternativa rekvisit om innehav och kontroll inte är uppfyllda. I remissen anför, i anslutning till påpekanden från flera remissinstanser, att en anpassning av 39 a kap. 2 § därför framstår som nödvändig. Emellertid anför också att en anpassning i vissa fall kan motverka syftet med CFC-reglerna. Vidare anför att direktivet utgör en minimistandard, och att striktare regler än direktivets är motiverade i detta fall. Enligt Lagrådets mening framstår den sammantagna argumentationen i denna del som svårförståelig och motsägelsefull. Vad nu sagts är också relevant när det gäller ställningstagandet att inte genomföra den del av närståendereglererna i artikel 2.4 som knyter an till rätten att motta 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinster.

De synpunkter som Lagrådet har framfört rörande de nu behandlade frågorna bör övervägas i det fortsatta beredningsarbetet.

En ytterligare fråga rör begreppsbildningen i de olika paragraferna. Enligt allmän terminologi på skatteområdet avses med beskattningsinträde, beskattningsår, skattskyldighet m.m. förhållanden som gäller för det

subjekt som kan bli skyldigt att betala skatt. Eftersom det krävs att ett fiktivt underlag hos den utländska juridiska personen ska tas fram kan bedömningen här bli en annan. Stor vikt måste då läggas vid att uttrycks-sättet blir korrekt. Att t.ex. i föreslagna 20 a kap. 9 § inkomstskattelagen hänvisa till 1 § första stycket 3 låter sig göras om det är delägarrens beskattningsinträde som avses (se lagtexten där) men är inte lika naturligt om regleringen i stället – eller också – ska gälla den utländska juridiska personen. Inte minst för tillämpningen av bestämmelserna är det nödvändigt att oklarheter av detta slag undanröjs.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

20 a kap. 1 §

I tredje stycket hänvisas till hela kapitlet trots att bara 9 § är tillämplig. Lagtexten kan lämpligen förtydligas och förenklas enligt följande.

Bestämmelserna i 9 § tillämpas i fall som avses i första stycket 3.

20 a kap. 9 §

Regleringen är, vilket Skatteverket påpekat vid remissbehandlingen, inte oproblematisht; bestämmelsen i första stycket 3 om beskattningsinträde knyter an till delägarrens förhållanden men är beroende av vad som gäller för den utländska juridiska personen (se vad Lagrådet anförst inledningsvis). Säkerhetsreserven är fiktiv i den meningen att den endast är en beräkningspost för den personen. Detta kommer till uttryck i lagtexten nedan genom att det där sägs att personen ska anses ha en säkerhetsreserv.

Lagtexten kan formuleras enligt följande.

I fall som avses i 1 § första stycket 3 ska den utländska juridiska personen, om personen motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag, anses ha en säkerhetsreserv om samma belopp som den maximala säkerhetsreserv som ett svenskt skadeförsäkringsföretag skulle kunnat ha omedelbart före beskattningsinträdet.

Det bör klarläggas om maximibeloppet ska ta sikte på sådan verksamhet som faktiskt bedrivs i den utländska juridiska personen (och då sannolikt avseende försäkringsrisker som inte har någon särskild koppling till Sverige).

I sammanhanget finns också anledning att, tydligare än som skett i remissen, klarlägga hur den nya permanenta schablonintäkten på säkerhetsreserver förhåller sig till de fiktiva säkerhetsreserverna (jfr prop. 2017/18:245).

24 a kap. 5 §

Ordet ”från” bör i den ändrade sjunde strecksatsen föregå ”utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i 42 kap. 22 §”.

25 kap. 2 a § samt 42 kap. 22 och 22 a §§

Enligt 42 kap. 22 § gäller att en delägare inte beskattas för utdelning från ett CFC-bolag om delägaren tidigare beskattats för motsvarande belopp enligt 39 a kap. 13 §. I enlighet med vad som följer av artikel 8.6 i direktivet föreslås nu i första stycket i nya 42 kap. 22 a § att tidigare CFC-beskattat belopp ska få räknas av också mot kapital-vinst vid avyttring av andel i ett CFC-bolag.

En mer adekvat placering av den tänkta regleringen i 42 kap. 22 a § första stycket är i 48 kap. och närmast då bland bestämmelser om undantag från skatteplikt vid avyttring av bl.a. delägarätter. Lagrådet föreslår att bestämmelsen flyttas dit.

Enligt remissen föreslås att det i 25 kap. ska införas en paragraf (2 a §) där hänvisning sker till 42 kap. 22 a §. Om, som Lagrådet föreslagit, första stycket i den paragrafen tas in i 48 kap. kan föreslagna 2 a § utgå, eftersom det redan i 25 kap. 2 § första stycket hänvisas till 48 kap.

I remissen föreslås vidare bestämmelser om att en CFC-beskattad inkomst får utnyttjas mot en senare inkomst bara en gång, föreslagna andra styckena i 42 kap. 22 och 22 a §§. Lagrådet anser att någon sådan reglering inte behövs och att den därför kan utgå.

Sammantaget innebär detta att Lagrådet förordar ett tillägg i 48 kap. medan föreslagna ändringar i 25 kap. och 42 kap. kan utgå.

39 kap. 8 c och 8 d §§

Paragraferna är nya och handlar om hur den möjlighet till konsolidering som ges inom ramen för skadeförsäkringsföretagens säkerhetsreserver ska beaktas i CFC-lagstiftningen. De båda paragraferna synes kunna slås samman till en paragraf och komprimeras enligt följande.

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § och vid tillämpning av 6 § 2 och 7 i detta kapitel beaktas förändringar i den säkerhetsreserv som personen ska anses ha enligt följande. Den enligt 20 a kap. 9 § beräknade reserven vid beskattningsinträdet utgör reservens startvärde. Vid utgången av varje beskattningsår beräknas, enligt samma grunder, nya värden på reserven. Blir värdet lägre än startvärdet anses värdet vara startvärdet. Har ett visst beskattningsår ett på detta sätt beräknat värde på reserven minskat eller ökat tillämpas 6 § 2 och 7 på den del av värdeförändringen som belöper på delägaren.

39 kap. 8 e §

Den legala termen säkerhetsreserv bör inte användas utan ytterligare bestämning (se ovan vid 20 a kap. 9 §).

Lagrådet ifrågasätter om inte en återföring till beskattning för delägarers del alltid har föregåtts av ett beskattningsinträde enligt andra stycket. Om så är fallet kan regleringen i första stycket utgå.

I tredje stycket beskrivs hur återföring ska ske i underskottsfallen. För att det tydligare ska framgå att det finns en återföringsskyldighet kan ”bara till den del” ersättas med ”men bara till den del”.

39 a kap. 6 och 14 §§

När det gäller den i paragraferna använda ordet säkerhetsreserv hänvisar Lagrådet till vad som anförts vid 20 a kap. 9 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkt 3 får justeras om Lagrådets förslag om reglering i 48 kap. i stället för i en ny 42 kap. 22 a § godtas.

Förslaget till lag om ändring i lagen om avräkning av utländsk skatt

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 30 augusti 2018

Närvarande: statsrådet Wallström, ordförande, och statsråden Lövin, Y Johansson, M Johansson, Hallengren, Andersson, Hellmark Knutsson, Bolund, Damberg, Strandhäll, Fridolin, Eriksson, Linde, Ekström, Fritzon, Eneroth

Föredragande: statsrådet Andersson

Regeringen beslutar proposition Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden

