



REGERINGSKANSLIET

Finansdepartementet

## Promemoria

### Cfc-regler

---

## Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås att ändrade regler för cfc-beskattning införs. Detta innebär att reglerna för beskattning av svenska delägares innehav av andelar i en utländsk juridisk person med lågbeskattade utländska inkomster ändras.

Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

— — —

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**39 a kap.**

***Särskilda bestämmelser för delägare i vissa utländska juridiska personer***

***Innehåll***

**1 §**

*I detta kapitel finns bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster.*

***Definitioner m.m.***

***Delägare i en utländsk juridisk person***

**2 §**

*En skattskyldig anses vid tillämpning av detta kapitel som delägare i en utländsk juridisk person om vid utgången av delägarens beskattningsår andelar med tillsammans minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster direkt, eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, innehas eller kontrolleras av delägaren och personer i intressegemenskap med delägaren.*

*En begränsat skattskyldig skall anses som delägare bara om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige.*

*Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt*

*innehav.*

### Personer i intressegemenskap

#### **3 §**

*Två personer skall vid tillämpning av detta kapitel anses vara i intressegemenskap om*

*1. personerna är moder- och dotterföretag,*

*2. personerna står under i huvudsak gemensam ledning,*

*3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person som innehas av den fysiska personen, eller*

*4. personerna är närstående.*

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

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

*Första stycket 1 - 3 gäller bara om andelar i en juridisk person direkt eller indirekt innehas med minst 50 procent av kapitalet eller rösterna.*

### Beräkning av andel

#### **4 §**

*Vid ett indirekt innehav av andelar i en utländsk juridisk person skall innehavarens andel av*

*- kapitalet anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan, och*

*- rösterna anses utgöras av den lägsta röstandelen i något led av ägarkedjan.*

## **Lågbeskattade inkomster**

### **5 §**

*Inkomster hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattade om de i andra stater eller jurisdiktioner än Sverige inte beskattats eller beskattats 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.*

### **6 §**

*En inkomst hos en utländsk juridisk person skall dock inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i område och med de undantag som anges i bilaga 39a.1.*

*Om Sverige har ett skatteavtal, som inte är begränsat till att bara omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart, med den stat där den utländska juridiska personen hör hemma gäller bestämmelserna i första stycket bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.*

## **Filialregeln**

### **7 §**

*Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat eller jurisdiktion än den där personen hör hemma och driftställets resultat inte beskattas i denna stat eller jurisdiktion, skall driftstället behandlas som en självständig juridisk person och inkomster som hänför sig till det fasta driftstället skall anses hänförliga till denna person. Som fast driftställe*

behandlas även sådan motsvarande verksamhet i utlandet som avses i 2 kap. 29 § tredje och fjärde styckena.

### **Beskattning av lågbeskattade inkomster**

#### **8 §**

Delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skall ta upp så stor andel av dessa som svarar mot delägarens, enligt 3 och 5 §§, beräknade andel av kapitalet i personen vid utgången av året före taxeringsåret.

Delägare får inte dra av ett underskott.

#### **Bilaga 39a.1**

### **Områden som avses i 39 a kap. 6 § första stycket:**

- 1. Afrika, med undantag av**
  - Djibouti, såvitt avser inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,
  - Liberia,
  - Madeira, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,
  - Santa Maria, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,
  - Seychellerna, och
  - Swaziland, såvitt avser inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,
- 2. a) Nordamerika, med undantag av**
  - Bermuda,
  - Kanada, såvitt avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala kanadensiska inkomstskatten, och
  - Saint Pierre och Miquelon, såvitt avser inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,
- b) Sydamerika, med undantag av**

– *Bolivia, såvitt avser inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,*

– *Paraguay, såvitt avser inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där, och*

– *Uruguay, såvitt avser inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,*

**c) *övriga Amerika, såvitt avser***

– *Belize, med undantag av bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

– *Costa Rica, med undantag av inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,*

– *Cuba,*

– *El Salvador,*

– *Guatemala, med undantag av inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,*

– *Honduras,*

– *Mexiko,*

– *Nicaragua, och*

– *Panama, med undantag av inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,*

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

– *Bahrain,*

– *Brunei Darussalam,*

– *Förenade arabemiraten, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

– *Hong Kong SAR, såvitt avser inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,*

– *Korea, Republiken, såvitt avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala koreanska inkomstkatten,*

– *Libanon, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

– *Macao SAR,*

– *Maldiverna,*

– *Qatar, såvitt avser inkomst som inte härrör eller anses härröra från källa där,*

– *Singapore, såvitt avser bank-,*

*försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

*– Thailand, såvitt avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala thailändska inkomstskatten, och*

*– Turkiet, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

**4. Europa, med undantag av**

*– Andorra,*

*– Belgien, såvitt avser coordination, distribution och service centres samt verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats,*

*– Brittiska kanalöarna,*

*– Cypern, såvitt avser företag som inte erlägger den normala cypriotiska inkomstskatten,*

*– Estland, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

*– Gibraltar,*

*– Irland, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

*– Island, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

*– Isle of Man,*

*– Förbundsrepubliken Jugoslavien, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet som bedrivs i delrepubliken Montenegro,*

*– Liechtenstein,*

*– Luxemburg, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*

*– Monaco,*

*– Nederländerna, såvitt avser internationell finansieringsverksamhet och verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats,*

- *San Marino,*
  - *Schweiz, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet,*
  - *Turkiet, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet, och*
  - *Ungern, såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet, och*
- 5. *Oceanien,* såvitt avser**
- *Australien, med undantag av inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala australiensiska inkomstskatten,*
  - *Hawaii, och*
  - *Nya Zeeland.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003. De nya bestämmelserna i 39 a kap. skall tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 juli 2003 eller senare.



## Inledning

I januari 2001 överlämnade 1998 års företagsskatteutredningar det gemensamma betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). I betänkandet föreslås bl.a. att beskattningen av utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar skall avskaffas och att befintliga cfc-regler skall ändras. Cfc är en förkortning för ”controlled foreign company”. Cfc-reglerna innebär att ett innehav i en utländsk juridisk person föranleder direkt beskattning av personens inkomster. Beskattning sker således löpande hos den svenske delägaren redan när inkomsterna i den utländska juridiska personen uppkommer och inte i ett senare skede när vinsten delas ut.

Betänkandet har remissbehandlats. Förslaget till ändrade cfc-regler har kritiserats av flera remissinstanser.

Utredningens förslag till ändrade cfc-regler innebär att svåra gränsdragningsproblem uppstår när det gäller att bedöma om fråga är om aktiva eller passiva intäkter. Vidare är förslaget långtgående vad gäller vissa typer av intäkter och relativt snävt vad gäller andra typer av intäkter. Detta medför tillämpningsproblem och osäkerhet uppstår beträffande vilka intäkter cfc-reglerna avser att träffa.

Utredningens förslag har därför i denna del omarbetats inom Finansdepartementet och en ny modell för cfc-beskattning har tagits fram. En generell regel definierar vad som skall anses som lågbeskattade inkomster och därmed enligt huvudregeln träffas av cfc-beskattning. Undantag görs sedan för det fall att den utländska juridiska personen som har sådana inkomster hör hemma i en stat eller jurisdiktion som räknas upp i en lista. Flertalet stater, både med vilka vi har skatteavtal och med vilka vi saknar sådant avtal, finns upptagna på denna lista. Vidare föreslås som huvudregel att cfc-beskattning sker av nettointkomster i stället för bruttointäkter, som utredningen föreslagit. Eftersom detta nya förslag till ändrade cfc-regler, i denna del helt avviker från motsvarande regler i utredningens förslag, bör förslaget remitteras. Övriga delar av utredningens förslag till nya cfc-regler kommer, såvitt nu kan bedömas, inte att behöva omarbetas i samma utsträckning.

I promemorian ges en kort sammanfattning av utredningens förslag till nya cfc-regler. Därefter redogörs för det nya förslaget till ändrade cfc-regler. Härvid redogörs kortfattat för de ändringar som föreslås i förhållande till förslaget i betänkandet.

## Sammanfattning av utredningens förslag

### *Personer hos vilka cfc-beskattning skall kunna ske*

Cfc-beskattning skall kunna ske hos en skattskyldig fysisk eller juridisk person, A, som tillsammans med skattskyldiga personer i intressegemenskap med A direkt eller indirekt genom icke skattskyldiga utländska juri-

diska personer innehar andelar i en utländsk juridisk person med minst tio procent av kapitalet vid utgången av året före taxeringsåret.

Det gällande villkoret om att minst 50 procent av rösterna skall kontrolleras av obegränsat skattskyldiga slopas.

Vid ett indirekt deläggande i en utländsk juridisk person skall deläggarens andel av kapitalet i personen anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led i ägarkedjan.

#### *De grundläggande reglerna*

Frågan om cfc-beskattning skall ske avgörs enligt utredningsförslaget av relationen mellan lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet och de totala intäkterna hos den utländska juridiska personen. Cfc-beskattning skall ske om lågbeskattade intäkter överstiger 10 procent av de totala intäkterna. I det fall att cfc-beskattning skall ske är huvudregeln att 70 procent av den del av det överskjutande beloppet som belöper sig på delägaren skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos denne. På begäran av delägaren skall i stället ett överskott hos den utländska juridiska personen tas upp, om resultatet kan beräknas tillförlitligt. Ett underskott medför inte rätt till avdrag. Om ett överskott tas upp som intäkt, skall delägaren från sin skatt få avräkna skatt hos det utländska företaget.

#### *Intäkter av passiv verksamhet*

Som intäkter av passiv verksamhet skall enligt förslaget anses

1. mottagen utdelning, om denna skulle ha varit skattepliktig om den erhållits av ett svenskt aktiebolag,
2. mottagen ränta på andra fordringar än fordringar för varor och tjänster som den utländska juridiska personen sålt till köpare som inte är i intressegemenskap med personen,
3. ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
4. ersättning på grund av överlåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar,
5. en positiv skillnad mellan kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper, om dessa skulle ha varit skattepliktiga respektive avdragsgilla om de gjorts av ett svenskt aktiebolag, och
6. ersättning på grund av överlåtelse av andra värdepapper än sådana som avser fordringar som anges vid 2, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhållits av ett svenskt aktiebolag.

### *Innebörden av att en intäkt är lågbeskattad*

Utredningen föreslår att det skall finnas en huvudregel och en presumptionsregel.

Enligt huvudregeln skall intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person anses lågbeskattade om de i andra stater än Sverige inte beskattas eller beskattas efter regler som medför en lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 procent av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag. Som utländsk skatt på en intäkt av passiv verksamhet skall anses den tillämpliga nominella skattesatsen multiplicerad med intäkten.

Enligt presumptionsregeln skall intäkter av passiv verksamhet inte anses lågbeskattade om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat på en vit lista och intäkterna har uppkommit i verksamhet i den staten eller i en annan stat som är upptagen på listan. Intäkterna skall ha beskattats med den inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka intäkterna är hänförliga. Den vita listan består av de stater med vilka Sverige har ett skatteavtal med undantag av arton stater.

### *Beräkning av resultatet*

När delägaren har begärt att resultatet hos den utländska juridiska personen skall tas upp skall detta beräknas som om personen hade varit ett svenskt aktiebolag med de anpassningar som föranleds av att personen är verksam i en utländsk rättsordning. Vissa bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) skall inte tillämpas. Hänsyn skall tas till underskott under högst tre tidigare beräkningsperioder. En förutsättning skall vara att delägaren var delägare vid utgången av den tidigare beräkningsperioden. Som utgångspunkt för resultatberäkningen skall det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning.

### *Konsekvenser av oklarhet*

En delägare i en utländsk juridisk person skall ta upp en särskild intäkt om det inte kan utredas om förutsättningar för cfc-beskattning föreligger och det inte framstår som osannolikt att sådana förutsättningar föreligger. Som intäkt skall tas upp ett belopp som motsvarar statslåneräntan vid utgången av året före taxeringsåret ökad med tre procentenheter och multiplicerad med (vid direkt ägande) omkostnadsbeloppet för delägarens andelar i personen.

Bestämmelserna skall inte gälla om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat som tagits upp på den vita listan eller om minst hälften av andelarna i personen är marknadsnoterade.

### *Skadlig skattekonkurrens*

I betänkandet anges att skadlig skattekonkurrens bör motverkas genom cfc-beskattnings även av inkomst av aktiv verksamhet under vissa förutsättningar. Det föreslås att vissa resultat av ett arbete som bedrivs inom OECD avseende åtgärder mot skadlig skattekonkurrens och internationell skatteflykt skall avvaktas innan regler utformas.

### **Nytt förslag till ändrade cfc-regler**

#### *Delägare i en utländsk juridisk person*

I de inledande bestämmelserna i 39 a kap. definieras vad som avses med delägare i en utländsk juridisk person. Detta har betydelse för att bestämma vilka personer som kan beskattas enligt cfc-reglerna.

Förslaget i promemorian överensstämmer i hög utsträckning med utredningens förslag. Enligt 2 § kan således fysiska och juridiska personer vara delägare. Endast obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga med andelar i ett cfc-företag knutna till ett fast driftställe i Sverige omfattas av definitionen. Det skall vara fråga om ett innehav på minst 10 procent. Nuvarande villkor att minst 50 procent av rösterna skall kontrolleras av obegränsat skattskyldiga föreslås avskaffas i enlighet med vad utredningen föreslår.

Till skillnad mot utredningens förslag föreslås att inte enbart kapitalandelen utan även röstetalet skall ha betydelse när det gäller att bestämma huruvida cfc-reglerna skall tillämpas. Det överensstämmer med nuvarande cfc-regler. Även nuvarande regler för skattefrihet för utdelning knyter an till röstetalet.

Det bör uttryckligen regleras att även indirekta innehav omfattas av cfc-reglerna. I betänkandet föreslås att fråga skall vara om ett indirekt innehav genom *icke skattskyldiga* andra utländska juridiska personer. Detta innebär emellertid att en skattskyldig innehavare, t. ex ett svenskt aktiebolag, som indirekt innehar ett cfc-företag genom en utländsk juridisk person med fast driftställe i Sverige kan falla utanför tillämpningsområdet. Detta blir fallet om den utländska juridiska personen är *begränsat skattskyldig* eftersom aktiebolagets indirekta innehav då inte omfattas av lagtextens krav på att ett cfc-företag skall innehas genom en icke skattskyldig utländsk juridisk person. Inte heller den utländska juridiska personen skulle bli beskattad i Sverige för cfc-företagets inkomst, såvida inte andelarna är knutna till det fasta driftstället. Det finns därför skäl att i lagtexten slopa kravet på att andelarna innehas genom en utländsk juridisk person som inte är skattskyldig i Sverige.

Även vid ett indirekt ägande bör en ägarandel på 10 procent tillämpas. Ägarandelen bör härvid utgöra produkten av kapitalandelen vid ett indirekt ägande på sätt som föreslås i betänkandet (4 §).

Vad gäller andelen röster vid ett indirekt ägande kan det, på sätt som återges i betänkandet, ge ett felaktigt resultat att utgå från produkten av

andelen röster. Innehavarens andel av rösterna bör i stället, vilket framgår av 4 §, bestämmas med utgångspunkt i den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

### *Intressegemenskap*

Vid bestämmande av om en person överhuvudtaget är att anse som delägare, dvs. huruvida ett 10-procentigt innehav i cfc-företaget föreligger, skall även andelar som innehas av personer i intressegemenskap medräknas. En sådan bestämmelse är nödvändig för att förhindra ett kringgående genom att innehavet sprids ut till närstående fysiska och juridiska personer. Det är oklart vilken intressentkrets som avses i dagens system. Reglerna bör därför förtydligas.

I betänkandet föreslås att endast andelar som innehas av sådana personer i intressegemenskap som är *skattskyldiga* skall beaktas. Det har inte ansetts nödvändigt av ränteavdragsarbitrageskäl att inkludera icke skattskyldiga delägares innehav. Även enkelhetsskäl har angetts. Det kan dock ifrågasättas om dessa skäl är tillräckliga för att göra skillnad på personer i intressegemenskap beroende på om de är skattskyldiga eller inte. Att göra en åtskillnad på fall där en svensk delägares brors innehav tas med i bedömningen om brodern är bosatt i Sverige men inte om han är bosatt i Danmark kan naturligtvis ifrågasättas. Principiella skäl talar för att behandla de två fallen lika. Den svenske delägarens inflytande är ju i dessa fall lika stort. Något krav på skattskyldighet uppställs därför inte i förslaget.

Den definition av intressegemenskap som utredningen föreslår i 3 § överensstämmer i huvudsak med den definition som föreslås här.

Delägarens innehav i cfc-företaget bestäms med utgångspunkt både i röstetal och i kapitalandel. Samma bör gälla för personer i intressegemenskap. Avgörande bör därför vara både kapitalandelen och röstetalet.

Det bör vara fråga om att personerna har ett så nära samband med varandra att det finns tillräckliga skäl att låta deras respektive innehav påverka frågan om cfc-beskattnings skall ske eller inte. Ett innehav av minst *hälften* av rösterna eller kapitalet står i överensstämmelse med vad som avses i andra sammanhang. Att t.ex. ta hänsyn till ett så lågt innehav som tio procent framstår inte som skäligt eftersom det då inte föreligger något bestämmande inflytande. Om t.ex. fråga är om ett svenskt företag (S) skall cfc-beskattas för ett femprocentigt innehav i ett cfc-företag, skulle det vara orimligt att därvid beakta ett utländskt koncernföretags (U) femprocentiga innehav i cfc-företaget om U endast innehar andelar motsvarande tio procent i S. Vid ett så lågt minoritetsinnehav blir systemet också oförutsägbart för den enskilde skattskyldige. Det finns därför skäl att kräva att minst hälften av kapitalet eller rösterna skall innehas för att det skall vara fråga om intressegemenskap med en juridisk person. En sådan bestämmelse föreslås därför i 3 § fjärde stycket.

Vad gäller intressegemenskap mellan juridiska personer har i punkt 1 angivits att moderföretag och dotterföretag skall ingå i kretsen. Det skall här dock vara fråga om ett innehav av minst hälften av rösterna eller ka-

pitalet. Vidare omfattas juridiska personer som står under i huvudsak gemensam ledning (punkt 2). Denna skatterättsliga term används även i andra sammanhang, men betydelsen verkar vara oklar. Med gemensam ledning avses här t.ex. ”systerföretag” med en och samma eller flera närstående fysiska personer som ägare eller med en och samma juridiska person som ägare. Med i huvudsak skall, i enlighet med bestämmelserna i fjärde stycket, avses ett innehav av minst hälften av rösterna eller kapitalet.

I kretsen bör även ingå fall där en av personerna är en fysisk person och den andra personen är en juridisk person som innehas av den fysiska personen. Även här skall vara fråga om att den fysiska personen innehar minst hälften av kapitalet eller rösterna. En bestämmelse av denna innebörd har tagits in i punkt 3.

Enligt punkt 4 anses personer vara i intressegemenskap om de är närstående. Härmed avses närstående fysiska personer enligt definitionen i 2 kap. 22 § IL.

Närstående fysiska personer skall anses utöva ett gemensamt inflytande vid bedömning av om två juridiska personer står under i huvudsak gemensam ledning (andra stycket). Härmed avses t.ex. det fall att två svenska aktiebolag innehar andelar i ett och samma cfc-företag. Om dessa aktiebolag ägs till minst hälften av samma ägare står de under i huvudsak samma ledning (första stycket punkt 1). Om de däremot ägs av två syskon som tillsammans innehar minst hälften av rösterna eller kapitalet i vardera bolaget blir andra stycket tillämpligt. Detta innebär att eftersom personerna är närstående skall de anses ha ett gemensamt inflytande på så sätt att de båda aktiebolagen skall anses stå under i huvudsak gemensam ledning.

Slutligen kommer, enligt tredje stycket, närstående fysiska personer till den fysiska person som innehar en juridisk person att ingå i kretsen.

#### *Lågbeskattade inkomster*

Slopas beskattningen av utdelning och kapitalvinster måste kompletterande regler införas som förhindrar eller försvårar sådana upplägg genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som syftar till att minska den svenska skattebasen. Det kan t.ex. vara fråga om räntedragararbiter eller andra transaktioner som innebär att inkomster, t.ex. genom felaktiga internpriser, förs över till koncernföretag i lågskattestater och sedan tas hem som skattefri utdelning eller kapitalvinst.

I dagens system finns ett antal spärrar mot upplägg och transaktioner av detta slag. Reglerna i nuvarande 6 kap. 13, 15 och 16 §§ samt 14 kap. 19 § IL utgör sådana spärrar mot utnyttjande av cfc-företag respektive internprissättning. Andra spärrar mot dessa former av skattemotiverade upplägg är *dels* att den skattskyldige i vissa fall vägras avdrag för påstådda, kostnadsförda betalningar till skatteparadis, *dels* att genomsyn i vissa fall tillämpas och ett svenskt skattesubjekt beskattas för inkomster som överförts till utländska juridiska personer, företrädesvis i skatteparadis.

En annan i detta sammanhang inte oväsentlig spär finns – genom kravet på jämförlig beskattning – i nuvarande regler om utdelningsskattefrihet (24 kap. 20 § 2 IL). Dessa olika, delvis samverkande, spärrar mot skattemotiverade upplägg och transaktioner utgör samtliga viktiga skydd av den svenska skattebasen. Detta måste beaktas vid utformandet av de nya cfc-reglerna.

I nuvarande system direktbeskattas både aktiva och passiva intäkter i ett cfc-företag. Vid skatteundandragande genom ränteavdragsarbitrage är det ofta fråga om lågbeskattade finansiella intäkter i cfc-företaget. Den utländska juridiska personen har tillskapats enbart för detta ändamål. Vid koncerninterna transaktioner genom felaktiga internpriser kan det naturligtvis vara fråga om såväl finansiella som icke finansiella intäkter. Det är dock betydligt enklare att laborera med intäkter av finansiell karaktär, eftersom sådana är mycket svårare att prissätta. Som utredningen konstaterar finns det starka skäl att inrikta cfc-beskattningen främst på lågbeskattade intäkter av finansiell karaktär.

Det är dock oerhört svårt att göra en generell gränsdragning mellan olika typer av intäkter som det finns skäl att cfc-beskatta. En sådan gränsdragning mellan s.k. aktiva och passiva intäkter som föreslås i betänkandet medför problem. Detsamma gäller i fråga om finansiella och icke-finansiella intäkter. Många remissinstanser har pekat på svårigheterna med en sådan gränsdragning. De fall som tas upp av remissinstanserna visar också på hur svårt det är att göra en uppräkningslista av de intäkter som typiskt sett används för ränteavdragsarbitrage och annan inte önskvärd skatteplanering. Att generellt hänföra intäkter av leasing och fastighetsuthyrning till cfc-inkomster kan ge ett materiellt resultat som i många fall framstår som tveksamt. Likaså kan ifrågasättas om inte t.ex. inkomster från försäkringsverksamhet som bedrivs i captiveform och coordination centres bör omfattas av cfc-reglerna i vissa fall. Även den sparbösseffekt som åstadkoms för fysiska personer bör beaktas. En sådan generell uppdelning på intäkter som föreslås i betänkandet har således alltför låg träffsäkerhet och förutsägbarhet samt skulle medföra tillämpningsproblem.

Om man i stället kan bestämma från fall till fall vilka verksamheter som i varje enskild stat eller jurisdiktion kan komma i fråga för cfc-beskattning skulle dessa svåra gränsdragningsfrågor minskas och cfc-reglerna få en betydligt större träffsäkerhet. För varje stat eller jurisdiktion bedöms då vilka typer av inkomster som det inte finns skäl att cfc-beskatta. Detta kan åstadkommas med en lista som anger vilken verksamhet som i varje stat eller jurisdiktion bör omfattas av eller undantas från cfc-reglerna. I dagens system är det enbart stater med vilka Sverige har skatteavtal som är upptagna på den vita listan i 6 kap. 10 § IL. Eftersom det endast är ett fåtal stater som har ett skattesystem som kan utnyttjas för ränteavdragsarbitrage och liknande förfaranden skulle en sådan modell vara möjlig att införa även om det blir resurskrävande att hålla en sådan lista uppdaterad. Å andra sidan uppvägs detta av att ett antal problem med svåra gränsdragningsfrågor kan undvikas. I detta sammanhang bör även beaktas att det inom ramen för OECD:s projekt avseende skadlig skattekonkurrens för närvarande pågår ett arbete med att kartlägga skatteparadis och skatteregimer med skadliga inslag. Likaså diskuteras

frågor om skadlig skattekonkurrens inom EU. Dessa arbeten kan även vara till stor nytta vad gäller tillskapandet och uppdatering av en lista i detta sammanhang. Mot bakgrund av det nu anförda har en lista av nu angivet slag upprättats (bilaga 39a.1).

### *Beskattningsnivån*

I betänkandet föreslås att intäkter skall anses lågbeskattade om de i andra stater än Sverige inte beskattas eller beskattas efter regler som medför en lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 procent av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag. Detta innebär att en beskattningsnivå på 19,6 procent (70 procent av 28 procent) skulle vara tillräcklig.

Enligt nuvarande cfc-regler anses gränsen för beskattningsnivån ligga vid cirka 10 procent av det utländska företagens inkomst. I det system som nu föreslås kommer cfc-reglerna delvis att ersätta den funktion som nuvarande krav på jämförlig beskattning för utdelningsskattefrihet har. Med jämförlig beskattning har ansetts en beskattningsnivå på 15 procent. Den nivån är vid en internationell jämförelse av cfc-regler i allmänhet relativt låg. Som flera remissinstanser påpekat har emellertid denna nivå i praktiken fungerat bra som spärr i reglerna om utdelningsskattefrihet. Med tanke på den nära kopplingen mellan dessa regler och de nya cfc-reglerna får den nivån även i detta avseende anses vara väl avvägd. Det finns därför för närvarande inga skäl att drastiskt höja den nivån. Med hänsyn till den funktion som de nya cfc-reglerna har är det inte heller motiverat att sänka denna nivå. Utgångspunkten bör således vara att utländska inkomster anses lågbeskattade om beskattningsnivån understiger cirka 15 procent. Det är emellertid lämpligt att knyta an till den svenska interna beskattningsnivån, vilket innebär att beskattningsnivån bör bestämmas till en viss bestämd procentandel av den svenska skattesatsen. En i detta sammanhang lämplig beskattningsnivå är därmed 55 procent av den svenska skattesatsen – dvs. i dagsläget 15,4 procent. I 5 § föreslås därför att inkomster hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattade om de i andra stater eller jurisdiktioner än Sverige inte beskattas eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett om 55 procent av nettoinkomsten utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.



## Listan

I 6 § och i bilaga 39a.1 räknas upp i vilka stater och jurisdiktioner som utländska juridiska personers inkomster inte skall anses lågbeskattade. I nuvarande lista räknas endast upp avtalsstater. Den nya listan utgår från samtliga stater och jurisdiktioner i hela världen. Av praktiska skäl har därför en indelning skett i världsdelar. För vissa världsdelar föreslås att i princip hela kontinenten undantas från cfc-beskattnig.

De flesta stater och jurisdiktioner har i princip ett reguljärt skattesystem och omfattas helt av den vita listan. Det kan även beträffande sådana stater och jurisdiktioner finnas skatteregler som gynnar viss verksamhet, men dessa har då efter en bedömning i varje enskilt fall bedömts vara ur cfc-hänseende acceptabla. Endast ett fåtal stater och jurisdiktioner har helt undantagits från listan. Det är främst fråga om rena skatteparadis som i många fall inte har någon bolagsskatt alls.

Vissa stater och jurisdiktioner har delvis undantagits från listan. Det är stater och jurisdiktioner som har ett system med en reguljär bolagsskatt som tas ut beträffande de flesta verksamheter som bedrivs i landet i fråga, men som har särskilt skattegynnad verksamhet som inte är acceptabel i detta sammanhang. Det är främst fråga om skattegynnad verksamhet av finansiell karaktär. Det kan även vara fråga om stater och jurisdiktioner som endast beskattar inkomst med källa i den staten. Inkomster som inte anses ha källa i staten eller jurisdiktionen är således skattefria där. Dessa inkomster fritas inte i listan. Det kan även i några enstaka fall vara fråga om stater eller jurisdiktioner som har skatteregimer som uppmuntrar till ränteavdragsarbitrage eller transaktioner med felaktig internprissättning.

I Sveriges skatteavtal finns bestämmelser som innebär att inkomster från vissa verksamheter inte omfattas av avtalens förmånsregler. Det är fråga om lågbeskattade inkomster från sådan särskilt skattegynnad verksamhet som inte bör gynnas av avtalens förmånsregler. Givetvis avses härmed inte sådana begränsade skatteavtal som bara gäller för vissa inkomster, t. ex. vissa sjö- eller luftfartsavtal. Det finns därför inte heller i detta sammanhang skäl att undanta den typen av lågbeskattade intäkter från cfc-beskattnig. En särskild bestämmelse om detta finns i 39 a kap. 6 § andra stycket.

Nedan anges vilka inslag i olika staters och jurisdiktioners skattesystem som medfört att de uteslutits från listan.

## **Afrika**

**Djibouti:** Beskattar endast inkomst som har eller anses ha källa där. En rad skatteförmåner finns för investerare.

**Liberia:** Beskattar endast inkomst som har eller anses ha källa där. Finns med på OECD:s lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis.

**Madeira:** (Portugal) Har skattefria zoner i vilka skattefrihet ges för bl.a. bank- och försäkringsverksamhet som riktar sig mot utlandet.

**Santa Maria:** (Portugal) Har skattefria zoner i vilka skattefrihet ges för bl.a. bank- och försäkringsverksamhet som riktar sig mot utlandet.

**Seychellerna:** Bolagsskatten är progressiv och tas ut med 0–40 %. Bolag som inte bedriver verksamhet i Seychellerna beskattas inte. Har s.k. offshorelagstiftning.

**Swaziland:** Bolagsskatt tas ut med 30 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

### *Nordamerika*

**Bermuda:** Har ingen bolagsskatt.

**Kanada:** Har lagstiftning som innebär att viss bankverksamhet som riktar sig mot utlandet (offshorebanking) inte beskattas med den normala kanadensiska inkomstskatten.

**Saint Pierre och Miquelon:** (Frankrike) Bolagsskatt tas ut med 33,33 % och en tilläggs-skatt tas ut med 10 %. Endast inkomst om har eller anses ha källa där beskattas.

### *Sydamerika*

**Bolivia:** Bolagsskatt tas ut med 25 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

**Paraguay:** Bolagsskatt tas normalt ut med 30 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

**Uruguay:** Bolagsskatt tas ut med 30 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

### *Övriga Amerika*

**Belize:** Den normala inkomstskatten för bolag är 35 %. IBC:s (International Business Company) är dock skattebefriade. Har även lagstiftning som innebär att bank- och försäkringsverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten.

**Costa Rica:** Bolagsskatt tas ut med 30 %. För småföretag gäller i vissa fall lägre skattesatser. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

**Guatemala:** Bolagsskatt tas ut med 31 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

**Karibien:** Omfattar ett stort antal små stater och jurisdiktioner som har låg eller ingen inkomstskatt alls, eller som har s.k. offshorelagstiftning.

**Panama:** Bolagsskatt tas ut med 30 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

### *Asien*

**Bahrain:** Har ingen bolagsskatt alls, med undantag för viss skatt på oljeproduktion och prospektering.

**Brunei Darussalam:** Bolagsskatt tas ut med 30 %. IBC:s beskattas inte.

**Förenade arabemiraten:** Endast oljeproducerande bolag och utländska bankers filialer beskattas.

**Hong Kong SAR:** Bolagsskatt tas ut med 16 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

**Korea, Republiken:** Bolagsskatten är progressiv och tas ut med 16 % respektive 28 %. Har frizoner med skatteförmåner som innebär att bankverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten.

**Libanon:** Den normala bolagsskatten är 15 %. Kapitalvinster beskattas med 10 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Holding- och s.k. offshorebolag är skattebefriade men erlägger en årlig avgift.

**Macao SAR:** Bolagsskatten är progressiv och tas ut med 2–15 %. Godkända s.k. offshoreföretag är skattebefriade för all offshoreverksamhet.

**Maldiverna:** Bankverksamhet beskattas med 25 %. I övrigt sker ingen beskattning.

**Qatar:** Bolag beskattas endast till den del de är utlandsägda. Skatten är progressiv och tas ut med 0–35 %. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Ränta från utländsk källa beskattas dock om den har samband med verksamheten i Qatar.

**Singapore:** Har lagstiftning som innebär att finansiell verksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten.

**Thailand:** Har lagstiftning som innebär att bankverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten.

**Turkiet:** Har skattefria zoner där skattefrihet ges för bl.a. finansiell verksamhet.

### *Europa*

**Andorra:** Har ingen inkomstskatt och finns med på OECD:s lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis.

**Belgien:** Coordination-, service- och distributions centers har förmånlig beskattning. Vidare kan verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital meddelats medföra avsevärda skatteförmåner.

**Brittiska kanalöarna:** Har diverse skatteförmåner och total skattefrihet för inkomster som har eller anses ha utländsk källa. I flertalet fall erläggs en mindre årlig avgift.

**Cypern:** Har lagstiftning som innebär att viss verksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten utan endast med 4,25 %.

**Estland:** Tar inte ut inkomstskatt på kvarhållen inkomst.

**Gibraltar:** (Storbritannien) Bolagsskatt tas ut med 35 %. Finns dock möjlighet att registrera olika former av bolag vilka är helt eller delvis skattebefriade.

**Irland:** Låg skattesats -12,5 % - för bolag kommer att gälla för 2003. För passiv verksamhet gäller dock att skatt tas ut efter en skattesats om 25 %.

**Island:** Har lagstiftning som bl.a. innebär att viss finansiell verksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten.

**Isle of Man:** (Storbritannien) Bolagsskatt tas ut med 18 %. För handelsföretag gäller att de beskattas med 12 % på inkomster upp till en viss nivå. Har lagstiftning som innebär att bolag som är utlandsägda och som bedriver sin verksamhet utanför Isle of Man är skattebefriade.

**Förbundsrepubliken Jugoslavien, såvitt avser delrepubliken Montenegro:** Har lagstiftning som innebär att finansiell verksamhet – bl.a. bank- och försäkringsverksamhet – som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten. Sådan verksamhet beskattas med 2,5 % om all verksamhet bedrivs utomlands.

**Liechtenstein:** Bolagsskatt tas ut med 7,5–15 % beroende på hur vinsten förhåller sig till det egna kapitalet. Har lagstiftning som innebär att bolag som bedriver all sin verksamhet utanför Liechtenstein (domiciliary bolag) och holdingbolag är skattebefriade. Captives är också skattebefriade. Finns med på OECD:s lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis.

**Luxemburg:** Förmånliga skatteregimer finns för holdingbolag, coordination centers, banker och vissa andra finansiella institutioner samt försäkringsbolag.

**Monaco:** Bolagsskatt tas ut med 33,33 %, men det är endast bolag som bedriver internationell verksamhet som beskattas. Finns med på OECD:s lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis.

**Nederländerna:** Har förmånlig beskattning av internationell finansieringsverksamhet. Vidare kan avgöranden om informellt kapital medföra skatteförmåner.

**San Marino:** Har lagstiftning som innebär att viss verksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten.

**Schweiz:** Lågt skatteuttåg (ned till 12,6 %) om verksamheten bedrivs i vissa kantonen.

**Turkiet:** Har skattefria zoner där skattefrihet ges för bl.a. finansiell verksamhet.

**Ungern:** Bolagsskatt tas ut med 18 %. Har lagstiftning som bl.a. innebär att finansiell verksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten utan endast med 3 %.

### *Oceanien*

**Australien:** Har lagstiftning som innebär att bankverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten utan efter en skattesats om 10 %.

**Övriga Oceanien:** Omfattar, bortsett från Australien, Hawaii och Nya Zeeland, ett stort antal små stater och jurisdiktioner som har låg eller ingen inkomstskatt alls, eller som har s.k. offshorelagstiftning.

### *Beräkning av resultatet*

En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skall ta upp dessa till beskattning. Delägaren skall ta upp så stor andel av de lågbeskattade inkomsterna som motsvarar hans andel av kapitalet i den utländska juridiska personen. Detta innebär att om delägaren innehar 20 procent av rösterna, men endast 5 procent av kapitalet i den utländska juridiska personen, så skall 5 procent av de lågbeskattade inkomsterna tas upp till beskattning. Vilka bestämmelser i IL som inte skall tillämpas behandlas inte i denna promemoria (jfr förslagen till 22 och 23 §§ i betänkandet).

### *Övriga bestämmelser*

I denna promemoria har valts en, i förhållande till betänkandet, helt ny modell för cfc-beskattning. Såvitt nu kan bedömas är det framför allt de grundläggande bestämmelserna i första delen av 6 a kap. IL i betänkandet som i stor utsträckning föreslås få en annan lydelse och som därför bör remitteras. Det är i princip fråga om de första 19 paragraferna i 6 a kap. i betänkandet som i promemorian motsvaras av nio paragrafer.

Bestämmelserna i 6 a kap.16 och 17 §§ i betänkandet kommer förmodligen föreslås placeras i slutet av nya kapitel 39 a och finns därför inte med i promemorian.

Övriga bestämmelser i betänkandet gällande den s.k. cfc-n i 6 a kap. IL och i andra lagar omfattas inte heller av promemorian. De kommer att behandlas i kommande lagrådsremiss. Det gäller t.ex. bestämmelser som tillåter att underskott i cfc-företag rullas framåt och utnyttjas mot eventuella cfc-inkomster kommande år. Likaså kommer bestämmelser om avräkning av utländsk skatt att behandlas i lagrådsremissen.