

Promemoria

Ändrade regler för CFC-beskattnig

Promemorians huvudsakliga innehåll

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

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

Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	3
2	Ärendet och dess beredning.....	6
3	Bakgrund	6
3.1	De svenska CFC-reglerna	6
3.2	EG-domstolens dom i mål C-196/04	7
4	Överväganden och förslag.....	8
4.1	En ny kompletteringsregel	8
4.2	Ändringar i bilaga 39 a IL.....	11
4.3	Ikraftträdande	12
5	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	12
6	Författningskommentar	13
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	13

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

39 a kap.

Kompletteringsregel

Kompletteringsregler

7 a §

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

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

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

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

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

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

Bilaga 39 a¹

Områden som avses i 39 a kap 7 §:

1. Afrika, med undantag av

– Djibouti,

– Liberia, *och*

– Liberia,

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

– Seychellerna,

3. Asien, med undantag av

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

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

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

– Förenade arabemiraten,

4. Europa, med undantag av

– Brittiska kanalöarna,

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

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

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

– *Island, vad avser inkomst från sådan bank- och*

¹ Senaste lydelse 2003:1086.

*finansieringsrörelse, annan
finansiell verksamhet och
försäkringsverksamhet som inte
beskattas med den normala
inkomstskatten där,*

– Isle of Man,

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

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

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

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

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

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

5. Oceanien, men bara vad avser

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

2 Ärendet och dess beredning

De nuvarande CFC-reglerna (Controlled Foreign Company) trädde i kraft den 1 januari 2004. Av EG-domstolens dom den 12 september 2006 i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) följer att inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) kan CFC-regler bara tillämpas på rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt skall betalas. Av domen framgår också att en skattskyldig skall ges möjlighet att visa huruvida verksamheten i den utländska juridiska personen utgör en faktisk verksamhet (punkt 70). Någon sådan möjlighet finns inte i de nuvarande svenska CFC-reglerna.

Denna promemoria med förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) har därför upprättats inom Finansdepartementet.

3 Bakgrund

3.1 De svenska CFC-reglerna

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

Syftet med CFC-reglerna är att förhindra eller försvåra upplägg som genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer syftar till att minska den svenska skattebasen. Det kan t.ex. vara fråga om så kallat 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 kapitalvinst².

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 – ensamt 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 omfattas³. 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

² Prop. 2003/04:10 s. 44

³ Aa. s. 54

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. Regler om hur andelsinnehavet då skall beräknas finns i 39 a kap. 4 § IL. Vid ett indirekt innehav i en utländsk juridisk person utgör ägarandelen produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan.

Av huvudregeln i 39 a kap. 5 § första stycket IL framgår att en nettoinkomst hos en utländsk juridisk person skall 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. Med den nuvarande svenska bolagsskattesatsen på 28 procent innebär det en beskattningsnivå på 15,4 procent ($0,55 \cdot 0,28$). I andra stycket klargörs att det bara är sådana utländska juridiska personer som har en positiv nettoinkomst som kan ha lågbeskattade inkomster.

Enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § första stycket IL skall 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 IL) och som inte omfattas av i listan angivna undantag. Bestämmelsen i 39 a kap. 7 § andra stycket IL innebär att ett särskilt undantag från CFC-beskattning görs för vissa stater inom EES. För dessa stater skall endast inkomst från koncernintern finansiering respektive försäkring kunna anses lågbeskattad. I förhållande till stater med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal är kompletteringsregeln bara tillämplig på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten, 39 a kap. 7 § tredje stycket IL. Listan är geografiskt indelad och är uppdelad på de fem områdena Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien.

3.2 EG-domstolens dom i mål C-196/04

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

Bakgrunden till målet var i korthet följande. Cadbury Schweppes plc var registrerat och hade sitt säte i Storbritannien. Bolaget var moderbolag i en koncern som bland annat inbegrep två helägda dotterbolag hemmahörande i Irland. En av anledningarna till att dessa dotterbolag hade etablerats i Irland var att vinster från den koncerninterna finansieringsverksamheten skulle omfattas av den särskilda skattelagstiftning som gällde för bolag med hemvist inom det så kallade ”International Financial Services Centre” i Dublin.

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

lagstiftningen var uppfyllda aktualiserades CFC-beskattning för inkomståret 1996.

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

4 Överväganden och förslag

4.1 En ny kompletteringsregel

Promemorians förslag: När ett lågbeskattat företag hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) skall delägaren inte CFC-beskattas om denne kan visa att det lågbeskattade företaget där utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

Skälen för promemorians förslag: De svenska CFC-reglerna i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillämpas bara på andelsinnehav i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Innehav i svenska juridiska personer, eller i utländska juridiska personer med inkomster som inte anses lågbeskattade, CFC-beskattas inte. Den skattemässiga behandlingen av andelsägaren skiljer sig således åt beroende på i vilken stat den utländska juridiska personen är etablerad. En sådan skillnad i behandling utgör en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG, se avsnitt 3.2.

Denna inskränkning kan vara motiverad om den särskilt syftar till att motverka beteenden som består i att rent konstlade upplägg som saknar

ekonomisk förankring skapas i syfte att undvika den svenska skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs i Sverige, se avsnitt 3.2.

I förhållande till övriga medlemsstater inom EES är de svenska CFC-reglerna i princip bara tillämpliga på vissa närmare angivna typer av verksamheter, främst koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet. Fråga är om verksamheter där det i stor omfattning förekommer inkomster av finansiell karaktär. De nuvarande reglerna har utformats på ett sådant sätt att de i huvudsak bara träffar fall där verksamheten i den utländska juridiska personen inte är affärsmässigt betingad. Det saknas dock en möjlighet för delägare att visa huruvida en verklig affärsmässigt betingad verksamhet bedrivs. I detta avseende kan det inte uteslutas att bestämmelserna i 39 a kap. IL skulle kunna gå längre än vad som är nödvändigt för att syftet med reglerna skall uppnås.

Mot denna bakgrund föreslås att en ny 7 a § införs i 39 a kap. IL. Bestämmelsen är utformad med utgångspunkt i EG-domstolens dom (se avsnitt 3.2) och innebär en möjlighet för delägare i lågbeskattade företag som hör hemma inom EES att undgå CFC-beskattning i vissa fall. För att undantaget skall bli tillämpligt krävs, enligt 7 a § första stycket, att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Det är delägaren som skall visa att förutsättningarna för att tillämpa undantaget är uppfyllda.

Uttrycket *verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs* används inte i andra delar av IL. I 7 a § andra stycket anges därför hur bedömningen av om undantaget enligt första stycket är tillämpligt i huvudsak skall göras. Bestämmelsen i andra stycket har utformats med den övergripande utgångspunkten att en helhetsbedömning skall göras som grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående. Samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet skall beaktas. Vissa omständigheter har emellertid ansetts typiskt indikera förekomsten av en sådan etablering som avses i första stycket och har därför ansetts vara av särskild vikt vid bedömningen. Syftet med denna prövning är att fastställa om en etablering utgör ett sådant rent konstlat upplägg som åsyftas i EG-domstolens dom.

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

En annan omständighet av särskild vikt vid bedömningen är om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten. Den utländska juridiska personen skall således förfoga över sådan personal. Anledningen till detta är att

verksamheten skall bedrivas i egen regi, utan inflytande av exempelvis personal hos den utländska juridiska personens moderbolag eller något annat koncernbolag.

Ytterligare en omständighet är om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut om den löpande verksamheten och förfogar över likvida medel och annan lös egendom utan andra restriktioner än vad som nödvändigt följer av lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. CFC-bolaget skall således bedriva en självständig verksamhet i etableringsstaten och inte bara utgöra ett skal för en verksamhet som i realiteten bedrivs i exempelvis den stat där moderbolaget är etablerat. CFC-bolagets personal skall i princip inte i den löpande verksamheten behöva inhämta beslut eller godkännanden från något annat bolag i koncernen. Personalen skall också självständigt verkställa de beslut som fattas. I lagtexten uttrycks detta på så sätt att personalen utan restriktioner skall förfoga över lös egendom, inklusive likvida medel, som innehas av CFC-bolaget. Personalen skall exempelvis kunna genomföra överföringar från bolagets bankkonto utan inblandning av moderbolagets personal. Vissa restriktioner måste dock anses godtagbara, nämligen sådana som nödvändigt följer av lagstiftningen i den stat där CFC-bolaget hör hemma. Det skall alltså vara fråga om tvingande regler. Ett exempel från svensk lagstiftning på den typ av restriktion som avses är 18 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551), där det anges att bolagsstämman fattar beslut om utdelning.

Den nya kompletteringsregeln skall bara vara tillämplig i de fall den skattskyldige delägaren kan visa att förutsättningarna i bestämmelsen är uppfyllda. I sakens natur ligger att Skatteverket först skall ta ställning till om den aktuella utländska juridiska personen kan anses utgöra ett ”CFC-bolag” och därvid även – utifrån föreliggande handlingar – ta ställning till om kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL är tillämplig. I de fall Skatteverket anser att delägaren i den utländska juridiska personen skall CFC-beskattas får den skattskyldige delägaren en möjlighet att lägga fram bevis för att sådan beskattning inte skall ske. EG-domstolen uttalar i mål C-196/04 att det är delägaren som är bäst lämpad att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet till att CFC-bolaget etablerats och som visar att dess verksamhet utgör en faktisk verksamhet⁴. Även i domen avseende Marks & Spencer har EG-domstolen gjort liknande uttalanden⁵. Det sistnämnda fallet avser visserligen rätten till avdrag, men kan ändå tjäna som ledning för EG-domstolens inställning till vilka administrativa ålägganden som kan läggas på den skattskyldige utan att det innebär ett hinder för t.ex. etableringsfriheten.

Den nya kompletteringsregeln utgör en särreglering inom EES. Detsamma gäller för den nuvarande bestämmelsen i 39 a kap. 7 § andra stycket IL. Frågan är därför om sistnämnda bestämmelse skall slopas när den nya kompletteringsregeln införs. Den nuvarande bestämmelsen tillsammans med listan i bilaga 39 a IL innebär att det, inom EES, i huvudsak endast är koncernintern finansiell verksamhet och

⁴ Se punkt 70.

⁵ Se EG-domstolens dom den 13 december 2005 i mål C-446/03 (Marks & Spencer plc) punkt 56.

koncernintern försäkringsverksamhet som kan komma att träffas av CFC-beskattnings. Andra typer av verksamheter är till större delen undantagna.

I den nya kompletteringsregeln görs ingen skillnad mellan olika typer av verksamhet. En verksamhet som är undantagen från CFC-beskattnings enligt den nuvarande bestämmelsen är således inte növärdigtvis undantagen enligt den nya kompletteringsregeln. En förutsättning för att verksamheten skulle vara undantagen enligt sistnämnda bestämmelse är att delägaren kan visa att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

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

4.2 Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen

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

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

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

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

bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.

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

Marocko: Har regler som innebär en förmånlig skattemässig behandling av så kallad offshoreverksamhet gällande finansiell verksamhet samt så kallade coordination centres. Inkomster från sådan verksamhet i Marocko bör därför inte längre omfattas av kompletteringsregeln. En ändring avseende Marocko bör därför göras i bilaga 39 a IL.

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

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

4.3 Ikraftträdande

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

5 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

För företag och privatpersoner kommer förslaget att medföra att möjligheterna att undgå CFC-beskattnings utvidgas när det gäller etableringar inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Eftersom det är delägaren som skall visa att den nya kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 a § IL är tillämplig innebär detta en viss ökad administrativ börda för de berörda. Med beaktande av den administrativa börda som undviks

genom att CFC-beskattnings över huvud taget inte aktualiseras, torde dock slutresultatet närmast bli en minskning av den administrativa belastningen.

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

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

6 Författningskommentar

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

39 a kap.

7 a §

Paragrafen som är ny innebär en ytterligare möjlighet för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster att undgå CFC-beskattnings i vissa fall.

I *första stycket* finns en kompletteringsregel till 39 a kap. 5 § IL. Denna aktualiseras bara i de fall då inkomster inte undantas från CFC-beskattnings enligt 39 a kap. 7 § IL. Bestämmelsen gäller utländska juridiska personer inom EES och innebär att CFC-beskattnings inte skall ske om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

För att avgöra om undantaget från CFC-beskattnings enligt första stycket är tillämpligt skall en bedömning göras av samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Vissa omständigheter har dock ansetts vara av särskild vikt vid bedömningen och anges därför i *andra stycket*. Uppräkningen är dock inte uttömmande.

I *punkt 1* anges att en omständighet av särskild vikt vid bedömningen är om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för verksamheten.

Ytterligare en sådan omständighet anges i *punkt 2*, nämligen om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten.

Enligt *punkt 3* skall vidare särskilt beaktas om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut om den löpande verksamheten och förfogar över dess likvida medel och annan lös egendom utan andra restriktioner än vad som nödvändigt följer av lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma.

Bilaga 39 a

I bilagan görs ändringar beträffande Bulgarien, Cypern, Island, Marocko, Statsunionen Serbien-Montenegro och Ungern. Förslaget kommenteras i avsnitt 4.2.