

Lagrådsremiss

Ändrade regler för CFC-beskattning

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 22 maj 2003

Bosse Ringholm

Roland Gustafsson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås ändrade regler för s.k. CFC-beskattning, dvs. de regler som innebär att svenska delägare i utländska juridiska personer i vissa fall beskattas löpande för den utländska juridiska personens inkomster. Förslagen innebär att reglerna för beskattning av delägars direkta och indirekta innehav av andelar i en utländsk juridisk person med lågbeskattade utländska inkomster ändras. Obegränsat och begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige berörs.

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. Förslaget till ändrade regler är en konsekvens av regeringens förslag om skattefrihet på kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96).

Lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person (CFC-bolaget) skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Nettoinkomsten skall beräknas som om personen hade varit ett svenskt aktiebolag med tillämpning av reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. En generell regel definierar vad som skall anses som lågbeskattade inkomster och 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 en jurisdiktion som räknas upp i en särskild lista. Flertalet stater, både med vilka Sverige har skatteavtal och med vilka Sverige saknar sådant avtal, finns upptagna på denna lista.

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

förutsättningar, bl.a. finansiell verksamhet inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Inom EES föreslås tillämpningen av CFC-reglerna i princip begränsas till vissa koncerninterna verksamheter.

Det nu gällande kravet på s.k. jämförlig beskattning (24 kap. 15 § IL) föreslås samtidigt tas bort.

Skattskyldighetsbestämmelserna för delägare i delägarbeskattade utländska juridiska personer föreslås flyttas till 5 kap. IL. En ny avdragsbegränsning införs för underskott i sådana personer.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2003.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	29
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	31
2.4	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	35
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	36
3	Ärendet och dess beredning.....	38
4	Nuvarande CFC- regler	39
5	Ändrade regler för CFC-beskattnig – allmänna överväganden.....	40
6	Personer hos vilka CFC-beskattnig skall kunna ske	48
6.1	Delägare i en utländsk juridisk person.....	48
6.2	Personer i intressegemenskap	55
7	Lågbeskattade inkomster.....	59
7.1	Huvudregeln.....	60
7.1.1	Särskilda frågeställningar beträffande banker och andra finansiella företag.....	62
7.1.2	Rederiverksamhet	66
7.2	Kompletteringsregeln.....	68
8	Filialregeln.....	79
9	Beskattnigen av inkomsterna från den utländska juridiska personen.....	81
10	Avräkning av utländsk skatt	89
11	Förenligheten med internationella åtaganden.....	93
11.1	Förenligheten med skatteavtal	93
11.2	Förenligheten med EG-rätten.....	97
11.2.1	CFC-reglerna och uppförandekoden.....	98
11.2.2	CFC-reglerna och de fyra friheterna i EG-fördraget.....	100
11.2.3	CFC-reglerna och moder- och dotterbolagsdirektivet	106
12	Kupongskatt.....	107
13	Delägarbeskattade utländska juridiska personer och utländska bolag	108
14	Ikraftträdande och övergångsreglering.....	110
15	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	111

16	Konsekvenser för skatteförvaltningen, domstolarna och mindre företag.....	112
17	Författningskommentarer	113
17.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	113
17.2	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	124
17.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	124
17.4	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	125
17.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	126
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11)	128
Bilaga 2	1998 års Företagsskatteutredningars författningsförslag i relevanta delar (SOU 2001:11).....	129
Bilaga 3	Sammanfattning av 1998 års Företagsskatteutredningars förslag till ändrade regler för CFC-besättning.....	187
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian CFC-regler.	190
Bilaga 5	Promemorians lagtext	191

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
3. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
4. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483), och
5. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

2 Lagtext

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) dels att 6 kap. 10 och 13–16 §§ samt 24 kap. 15 §¹ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 6 kap. 12 § skall utgå,

dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 2 §, 5 kap. 2 och 3 §§, 6 kap. 1, 2, 8, 9 och 12 §§, 9 kap. 5 §, 14 kap. 11 §, 16 kap. 19 §, 18 kap. 14 §, 20 a kap. 1 §, 24 kap. 16 §, 25 kap. 12 §, 25 a kap. 19, 20, 23 och 24 §§, 30 kap. 2 §, 31 kap. 2 och 20 §§ samt rubriken till 5 kap. skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas sju nya paragrafer, 2 kap. 2 a och 5 a §§, 5 kap. 1 a §, 13 kap. 12 §, 22 kap. 13 §, 30 kap. 10 a § och 31 kap. 21 a §, närmast före 2 kap. 5 a § och 13 kap. 12 § nya rubriker, ett nytt kapitel, 39 a kap., samt en ny bilaga, bilaga 39 a, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §²

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

byggnadsinventarier i 19 kap.
19–21 §§

delägare i fåmansföretag eller
fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §

livförsäkringsföretag i 39 kap.
2 §

makar i 20 §

utländsk juridisk person i 6 kap.

byggnadsinventarier i 19 kap. 19–
21 §§

*delägarbeskattade utländska
juridiska personer i 5 kap. 1 a §*
delägare i fåmansföretag eller
fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §

livförsäkringsföretag i 39 kap.
2 §

*lågbeskattade inkomster i
39 a kap. 5–8 §§*
makar i 20 §

utländsk juridisk person i 6 kap.

¹ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

² Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

8 §
utländskt bolag i 6 kap. 9 och
10 §§
uttagsbeskattning i 22 kap. 7 §

8 §
utländskt bolag i 5 a §
uttagsbeskattning i 22 kap. 7 §

2 a §

Om en utländsk stat under ett år blir medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet vid någon annan tidpunkt än den 1 januari skall staten vid tillämpning av bestämmelserna i denna lag anses som medlem under hela året.

Utländskt bolag

5 a §

Med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.

Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta bara vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

3 kap.

2 §

Bestämmelser om skattskyldighet finns för

– delägare i svenska handelsbolag i 5 kap.,

– delägare i vissa samfälligheter i 6 kap. 6 § andra stycket, och

– delägare i *andra* utländska juridiska personer *än utländska bolag i 6 kap. 13–16 §§.*

– delägare i svenska handelsbolag *och delägarbeskattade utländska juridiska personer i 5 kap.,*

– delägare i utländska juridiska personer *med lågbeskattade inkomster i 39 a kap.*

5 kap.

Svenska handelsbolag

Svenska handelsbolag och delägarbeskattade utländska juridiska personer

1 a §

Obegränsat skattskyldiga delägare i delägarbeskattade utländska juridiska personer är skattskyldiga för personens inkomster. Med en delägarbeskattad utländsk juridisk person avses en person vars inkomster beskattas hos delägare i den stat där personen hör hemma.

Av 6 kap. 7 § framgår att personen är begränsat skattskyldig.

2 §

Att det som sägs i 1 § gäller också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av artikel 40 i rådets förordning (EEG) nr 2137/85 av den 25 juli 1985 om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

Vad som i övrigt sägs i denna lag om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar samt för delägare respektive andelar i dem.

3 §

Varje delägare skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur *bolaget* eller ej.

Varje delägare *i ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person* skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets *eller den utländska juridiska personens* inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur *företaget* eller ej.

När det gäller delägarnas skattskyldighet tillämpas

- 3 kap. för fysiska personer,
- 4 kap. för dödsbon, och
- 6 kap. för juridiska personer.

6 kap.

1 §

Detta kapitel gäller för juridiska personer. Bestämmelserna i 6 § andra stycket och 13–16 §§ gäller också för fysiska personer.

Det finns bestämmelser om

- obegränsat skattskyldiga i 3–6 §§,
- begränsat skattskyldiga i 7–18 §§, och
- skattskyldighet för överlåtna periodiska inkomster i 19 §.

I 7 kap. finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer.

Detta kapitel gäller för juridiska personer. Bestämmelserna i 6 § andra stycket gäller också för fysiska personer.

2 §

Bestämmelser om skattskyldighet finns för

- delägare i svenska handelsbolag i 5 kap.,
- delägare i vissa samfälligheter i 6 § andra stycket, och
- delägare i *andra* utländska juridiska personer *än utländska bolag* i 13–16 §§.
- delägare i svenska handelsbolag *och delägarbeskattade utländska juridiska personer* i 5 kap.,
- delägare i utländska juridiska personer *med lågbeskattade inkomster* i 39 a kap.

8 §³

Med *utländsk juridisk person* avses 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. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Bestämmelserna om utländska juridiska personer tillämpas också på utländska associationer som bedriver verksamhet avseende skadeförsäkring genom en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige.

Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

9 §

Med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.

³ Senaste lydelse 2001:1185.

Bestämmelserna om utländska bolag skall tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter.

I 4 kap. 3 § finns bestämmelser om att de bestämmelser som gäller för utländska bolag skall tillämpas på vissa dödsbon.

12 §⁴

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga för den del av inkomsterna enligt 11 § som delägarna i den juridiska personen är skattskyldiga för enligt 13–16 §§.

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga för den del av inkomsterna enligt 11 § som delägarna i den juridiska personen är skattskyldiga för enligt 5 kap. 1 a § eller 39 a kap. 10 §.

9 kap.

5 §

Om en inkomst inte skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller sådan dispens som avses i 6 kap. 17 §, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av.

Första stycket gäller dock inte utgifter som avser utdelning från utländska bolag till svenska juridiska personer, *om utdelningen skulle ha varit skattefri om också det utdelande bolaget varit svenskt.*

Första stycket gäller dock inte utgifter som avser utdelning *som anges i 24 kap. 17 §* från utländska bolag till svenska juridiska personer.

13 kap.

Delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster

12 §

För en fysisk person som är delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster räknas dennes andel av den utländska juridiska personens alla inkomster och utgifter till inkomstslaget näringsverksamhet.

14 kap.

11 §

Underskott från en utländsk juridisk person *vars inkomster enligt 6 kap. 15 § skall beskattas hos delägarna* får inte dras av.

Underskott från en *delägarbeskattad* utländsk juridisk person får dras av *bara om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*

⁴ Senaste lydelse 2000:1341.

eller i område som anges i bilaga 39 a med där angivna undantag.

Underskott som inte får dras av på grund av bestämmelserna i första stycket, skall dras av vid beräkning av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret.

16 kap.

19 §⁵

Utländsk särskild skatt som avser näringsverksamheten skall dras av.

Allmän skatt till en utländsk stat skall dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person eller en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Allmän skatt till en utländsk stat, *utom sådan som belöper sig på lågbeskattade inkomster*, skall dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person eller en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Med skatt på inkomster likställs skatt på sådan förmögenhet som de inkomster som avses i andra stycket kommer från. Detta gäller dock inte om skatten huvudsakligen har karaktären av engångsskatt.

18 kap.

14 §

Bestämmelserna om räkningsverksamhet får tillämpas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.

Första stycket gäller inte vid beräkning av nettoinkomsten eller delägarens andel av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 6 och 10 §§.

20 a kap.

1 §⁶

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 utländsk handelsbolag, en *delägarbeskattad*

⁵ Senaste lydelse 2000:1341.

⁶ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

juridisk person som avses i 6 kap. 14 § inte har beskattats i Sverige på grund av att delägaren inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skyldighet inträder,

utländsk juridisk person eller en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster inte har beskattats i Sverige på grund av att delägaren inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skyldighet inträder,

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

4. 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.

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

22 kap.

13 §

Om skattskyldigheten för andelen av lågbeskattade inkomster i en utländsk juridisk person upphör, skall delägaren inte beskattas för uttag.

24 kap.

16 §⁷

Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen skall andelen, under förutsättning att villkoren i övrigt i 13–15 §§ är uppfyllda, anses näringsbetingad också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen skall andelen, under förutsättning att villkoren i övrigt i 13 och 14 §§ är uppfyllda, anses näringsbetingad också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett utländskt företag som

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1,
2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och
3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

⁷ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

25 kap.

12 §⁸

Om ett företag som enligt 24 kap. 13 § kan inneha en näringsbetingad andel har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på fastigheter om var och en av de juridiska personerna

1. begär det vid samma års taxering, och
2. med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

Till den del en förlust inte kan dras av behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust på fastigheter hos den juridiska person som haft förlusten.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller hos ett företag i intressegemenskap. Om det föreligger särskilda omständigheter tillämpas inte första stycket trots att fastigheten har använts i mindre omfattning på angivet sätt.

Första stycket första meningen, andra och tredje styckena tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för näringsverksamhet i ett handelsbolag eller *sådan* utländsk juridisk person *vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren*. Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant bolag eller sådan utländsk juridisk person övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna denne. Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person tillämpas dock bestämmelsen i 45 kap. 32 a §.

Första stycket första meningen, andra och tredje styckena tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för näringsverksamhet i ett handelsbolag eller *i en delägarbeskattad* utländsk juridisk person. Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant bolag eller sådan utländsk juridisk person övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna denne. Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person tillämpas dock bestämmelsen i 45 kap. 32 a §.

25 a kap.

19 §⁹

En kapitalförlust i ett sådant företag som anges i 3 § får inte dras av om den avser

1. en fordran på ett annat företag som uppkommer när företagen är i intressegemenskap,
2. en rätt till andel i vinst hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap,
3. en rätt att till visst pris eller ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarätter i ett

⁸ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

⁹ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

annat företag eller förvärva tillgångar hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap, eller

4. en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller en sådan utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna i första stycket denne.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna i första stycket denne.

20 §¹⁰

Har ett företag som anges i 3 § gjort en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag och har under företagets innehavstid av andelen, en delägar rätt eller en tillgång som avses i 19 § och som ägs eller ägts av handelsbolaget, direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, gått ned i värde, får avdrag inte göras för belopp som svarar mot företagets del av värdenedgången. Begränsningen i avdragsrätten gäller bara om en kapitalförlust inte skulle ha fått dras av enligt 5 § andra stycket eller enligt 19 § om företaget hade avyttrat tillgången.

Vad som sägs om värdenedgång på tillgångar gäller på motsvarande sätt en ökning av värdet på en förpliktelse som avses i 19 § 4 under den tid som företaget innehaft andelen i handelsbolaget.

Om tillgången har avyttrats eller förpliktelsen har upphört under företagets innehavstid av andelen i handelsbolaget, gäller begränsningen i första stycket bara om detta hänt inom tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget.

Vad som sägs om svenska handelsbolag och andelar i sådana bolag gäller på motsvarande sätt i fråga om utländska juridiska personer vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren.

Vad som sägs om svenska handelsbolag och andelar i sådana bolag gäller på motsvarande sätt i fråga om delägarbeskattade utländska juridiska personer.

23 §¹¹

Om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare i ett svenskt handelsbolag, får om handelsbolaget avyttrat en delägar rätt med kapitalförlust den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp

¹⁰ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

¹¹ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp skall det bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.

Vid tillämpning av första stycket likställs <i>med ett svenskt handelsbolag</i> en utländsk juridisk person <i>vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren.</i>	Vid tillämpning av första stycket likställs <i>en delägarbeskattad</i> utländsk juridisk person <i>med ett svenskt handelsbolag.</i>
---	--

24 §¹²

Om en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag som en fysisk person, direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare i, förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag från ett företag som anges i 3 §, skall en tillgång som handelsbolaget äger, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag vid beskattningen av den fysiska personens inkomst i handelsbolaget anses anskaffad för marknadsvärdet vid personens förvärv av andelen i handelsbolaget.

Detta gäller dock bara om tillgången i fråga har gått ner i värde under handelsbolagets innehavstid och

- är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt om den innehas direkt av företaget, eller
- är en sådan tillgång som anges i 19 §.

Om en förpliktelse som avses i 19 § 4 ökat i värde under handelsbolagets innehavstid tillämpas bestämmelsen om värdenedgång på tillgångar på motsvarande sätt. Vid beskattningen av den fysiska personens inkomst i handelsbolaget skall dock förpliktelsen anses ingången vid personens förvärv av andelen i handelsbolaget.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller också om andelen i handelsbolaget i stället förvärvas från ett svenskt handelsbolag i vilket ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag är delägare. Vid tillämpning av denna paragraf likställs en utländsk juridisk person <i>vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren</i> med ett svenskt handelsbolag.	Vad som sägs i första och andra styckena gäller också om andelen i handelsbolaget i stället förvärvas från ett svenskt handelsbolag i vilket ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag är delägare. Vid tillämpning av denna paragraf likställs en <i>delägarbeskattad</i> utländsk juridisk person med ett svenskt handelsbolag.
---	--

30 kap.

2 §

När det gäller svenska handelsbolag skall avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna göras hos delägarna.

Detsamma gäller vid beskattning av delägare i utländska

¹² Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 10 §.

10 a §

En delägare som är skattskyldig för inkomster från en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skall återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte löpt ut, om skattskyldigheten för dessa upphör. Om skattskyldigheten för inkomsterna från en sådan utländsk juridisk person upphör på grund av att det uppkommer ett underskott, skall avdragen återföras bara till den del de överstiger delägarans andel av underskottet. Om skattskyldigheten åter inträtt det följande beskattningsåret, skall, om den skattskyldige begär det, avdragen helt eller delvis inte återföras.

31 kap.

2 §

När det gäller svenska handelsbolag skall avdraget beräknas för bolaget.

Vid beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 10 §, skall avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna göras hos delägarna.

20 §

Avdraget skall återföras, även om tiden i 19 § inte har löpt ut, om

1. fonden tas i anspråk i strid med bestämmelserna i 10–15 §§,
2. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts och inte annat följer av 38 kap. 15 §,
3. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
4. den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
5. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
6. näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
8. det beslutas att innehavaren

8. det beslutas att innehavaren

av fonden skall träda i likvidation,
eller

9. den som innehar fonden
försätts i konkurs.

Vad som sägs i första stycket 2–
4 gäller inte om avsättningen
grundas på en sådan avyttring som
avses i 5 § 1–4.

*I 23 och 24 §§ finns
bestämmelser om att
ersättningsfonder i vissa fall får
tas över av någon annan i stället
för att avdragen återförs.*

av fonden skall träda i likvidation,

9. den som innehar fonden
försätts i konkurs, *eller*

*10. skattskyldigheten för
inkomster från en utländsk juridisk
person med lågbeskattade
inkomster upphör.*

Vad som sägs i första stycket 2–
4 gäller inte om avsättningen
grundas på en sådan avyttring som
avses i 5 § 1–4.

*Om skattskyldigheten för
inkomsterna från en sådan
utländsk juridisk person som
anges i första stycket 10 upphör på
grund av att det uppkommer ett
underskott, skall avdragen
återföras bara till den del de
överstiger delägarens andel av
underskottet. Om skattskyldigheten
åter inträtt det följande
beskattningsåret skall, om den
skattskyldige begär det, avdragen
helt eller delvis inte återföras.*

21 a §

*I 23 och 24 §§ finns
bestämmelser om att
ersättningsfonder i vissa fall får
tas över av någon annan i stället
för att avdragen återförs.*

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.
Delägarbeskattade utländska
juridiska personer skall vid*

tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel inte behandlas som juridiska personer.

En delägare i en utländsk juridisk person är inte skattskyldig enligt detta kapitel för sådan inkomst som delägaren är skattskyldig för enligt 5 kap. 1 a §. Bestämmelserna gäller inte heller för ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig.

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 25 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, om inte annat anges, anses vara i intressegemenskap om

1. personerna är moder- och dotterföretag,
2. personerna står under

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 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.

Intressegemenskap enligt första stycket 1–3 föreligger om andelar i en juridisk person direkt eller indirekt innehas med minst 50 procent av kapitalet eller rösterna.

Beräkning av delägarens andel

4 §

Vid ett indirekt innehav eller ett innehav genom svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person 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

Huvudregel

5 §

Nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person skall 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 (lågbeskattade inkomster). Detta gäller bara om nettoinkomsten i den utländska juridiska personen är positiv.

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

6 §

Vid beräkning av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen enligt 5 § tillämpas 11–13 §§ med följande undantag:

1. Värdeminskningssavdrag och avsättningar som gjorts tidigare beskattningsår skall inte återföras.

2. Avdrag får inte göras för avsättning till periodiseringsfond.

3. 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 periodiseringsfonder eller ersättningsfonder helt eller delvis inte återförts på grund av bestämmelserna i 30 kap. 10 a § eller 31 kap. 20 § andra stycket skall underskottet minskas med motsvarande belopp.

Kompletteringsregel

7 §

En inkomst hos en utländsk juridisk person skall inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och

är skattskyldig till inkomstskatt i område som anges i bilaga 39 a med där angivna undantag.

Om en utländsk juridisk person hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, avses i bilaga 39 a med uttrycken

1. inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet i en sådan stat, bara inkomst från verksamhet som består i att direkt eller indirekt finansiera företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 §, och

2. inkomst från försäkringsverksamhet i en sådan stat, bara inkomst från verksamhet som består i att direkt eller indirekt försäkra risker för företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 §.

Om Sverige har ingått 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 och andra styckena bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.

Rederiverksamhet

8 §

En inkomst hos en utländsk juridisk person skall inte anses lågbeskattad till den del den utländska juridiska personens inkomster härrör från internationell rederiverksamhet samt delägaren, eller annan utländsk juridisk person som hör hemma i

en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och med vilken delägaren befinner sig i intressegemenskap, bedriver rederiverksamhet.

Filialregel

9 §

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat eller jurisdiktion än den där den utländska juridiska 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. Vid bedömningen av om ett fast driftställe föreligger, skall vid tillämpning av 2 kap. 29 § det som sägs om Sverige i stället avse den stat eller jurisdiktion där verksamheten bedrivs.

Ett fast driftställe som enligt första stycket skall behandlas som en självständig juridisk person skall anses höra hemma i den stat eller jurisdiktion där det fasta driftstället finns.

Bestämmelserna i denna paragraf gäller inte vid tillämpning av 7 § andra och tredje styckena.

Beskattning av lågbeskattade inkomster

Huvudregel

10 §

En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig för en så stor andel av överskottet av dessa inkomster som svarar mot delägarens, enligt 2 och 4 §§, beräknade andel av kapitalet i personen.

Beskattningsår

11 §

En delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skall ta upp dessa vid den taxering då delägaren skulle ha taxerats om delägaren själv hade bedrivit verksamheten.

Beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster

12 §

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster skall den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige och inte är ett investmentföretag. Vid tillämpning av en bestämmelse som ställer krav på skattskyldighet i Sverige skall den utländska juridiska personen dock inte anses uppfylla detta krav.

Om en annan utländsk juridisk person än en sådan som delägarbeskattas innehar andelar i delägarbeskattade utländska juridiska personer skall inkomsterna i dessa, till den del som motsvarar den utländska juridiska personens ägarandel, tas upp hos denne. Motsvarande gäller vid indirekta innehav i delägarbeskattade utländska juridiska personer genom sådana personer.

13 §

Inkomstberäkningen skall ske med utgångspunkt i sådan resultat- och balansräkning som skall lämnas enligt 3 kap. 9 b § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Om resultat- och balansräkning upprättats i utländsk valuta skall det enligt 3 kap. 9 c § samma lag omräknade resultatet ligga till grund för inkomstberäkningen.

En delägare får vid beräkning av sin andel av överskottet enligt 10 § bara dra av sådant underskott som dragits av vid beräkningen av beskattningsårets nettoinkomst hos den utländska juridiska personen enligt 6 §.

Hänvisningar

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 räkningskapsenlig avskrivning i 18 kap. 14 §,*
- undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 13 §,*
- periodiseringsfonder i 30 kap. 2 och 10 a §§, och*
- ersättningsfonder i 31 kap. 2 och 20 §§.*

Områden som avses i 39 a kap.
7 §:

1. Afrika, med undantag av

- Djibouti,
- Liberia, 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 som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- 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 inkomster från s.k. coordination centres och finansiella inkomster från verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats,
- Brittiska kanalöarna,
- 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,

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

– *Isle of Man,*

– *Liechtenstein,*

– *Luxemburg, vad avser inkomst från försäkringsverksamhet som anges i 39 a kap. 7 § andra stycket 2,*

– *Monaco,*

– *Nederländerna, vad avser inkomst från finansieringsverksamhet 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,*

– *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,*

5. Oceanien, men bara vad avser

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

– *Hawaii, och*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2003.

2. Om en utländsk juridisk person hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i Belgien och enligt tillstånd meddelat före den 1 januari 2003 enligt den tidigare gällande ordningen för s.k. coordination centres bedriver verksamhet som består i finansiering av andra företag och nettoinkomsten från denna verksamhet huvudsakligen beror på transaktioner med företag som hör hemma och är skattskyldiga till inkomstskatt i Belgien, får företagets nettoinkomst och skatt som företagen betalar på nettoinkomsten tas med vid bedömningen av om den utländska juridiska personen uppfyller villkoren i 39 a kap. 5 §.

Detta gäller bara om

– delägaren, direkt eller indirekt, vid nämnda datum innehade och under hela det aktuella beskattningsåret innehar mer än 90 procent av både den utländska juridiska personens och det utländska företagets kapital och röster,

– medel som den utländska juridiska personen lånar ut till ett företag i Belgien inte till mer än ringa del, direkt eller indirekt, vidareutlånas till företag i annan stat,

– delägaren eller ett svenskt företag med vilken delägaren är i intressegemenskap inte, direkt eller indirekt, vid nämnda datum eller senare har lämnat kapitaltillskott till den utländska juridiska personen, och

– nettoinkomsten i den utländska juridiska personen inte till mer än ringa del, direkt eller indirekt, beror på transaktioner med delägaren eller svenska företag med vilka delägaren är i intressegemenskap.

2.2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹³

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan *utdelning som delägarna är skattskyldiga för enligt 6 kap. 13–15 §§* inkomstskattelagen (1999:1229).

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan *del av utdelningen som motsvarar det belopp som skall beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 1 § eller 39 a kap. 10 §* inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 § första stycket

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a §

¹³ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

eller 10 § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid skall ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

dels att 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 18–22 §§, samt närmast före 18 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹⁴

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt, eller om en begränsat skattskyldig har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige,

a) som medtagits vid taxering enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

b) för vilken han beskattats i utländsk stat, och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall en fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall betala fastighetsskatt för en privatbostad som är belägen utomlands.

Om ett företag vid en prövning enligt 24 kap. 15 § inkomstskattelagen inte kan visa att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt nämnda lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster men övriga förutsättningar för skattefrihet för utdelningen är uppfyllda, gäller följande. Utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, har företaget rätt att genom avräkning erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp. Vid en sådan avräkning gäller 4–13 §§ i tillämpliga delar.

Vid tillämpning av denna paragraf och 4–13 §§ skall det bortses från

- lågbeskattade inkomster som beskattas hos delägare i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 10 § inkomstskattelagen, och*
- statlig och kommunal inkomstskatt samt utländsk skatt på sådan inkomst.*

¹⁴ Lydelse enligt prop. 2002/03:96.

Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster

18 §

Delägare i utländsk juridisk person som skall ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av på sådana inkomster belöpande utländska skatter som betalats av den utländska juridiska personen erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt 19-22 §§.

19 §

Avräkning enligt 18 § får ske med ett belopp som motsvarar summan av den eller de utländska juridiska personernas utländska skatter på lågbeskattade inkomster multiplicerad med det eller de andelstal som, enligt 39 a kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229), använts vid fastställandet av de lågbeskattade inkomster som delägaren tagit upp.

Avräkning får dock högst ske med ett belopp (spärrbelopp) motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänförs till de lågbeskattade inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader). Vid beräkning av spärrbeloppet skall vad som föreskrivs i 7 § i relevanta delar tillämpas på motsvarande sätt.

20 §

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna. Till den del denna statliga inkomstskatt understiger vad som enligt 18, 19 och 21 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal

inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna.

Avräkning skall ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den lågbeskattade inkomsten som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här.

21 §

Till den del avräkning inte kunnat erhållas vid den taxering då avräkning enligt 20 § andra stycket skall ske därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt 20 § andra stycket skall avräknas vid denna taxering överstiger det enligt 19 § andra stycket beräknade spärrbeloppet är delägaren efter yrkande om detta berättigad att senast tredje taxeringsåret därefter erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det för det året enligt 19 § andra stycket beräknade spärrbeloppet. Följande gäller om den skattskyldige yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 20 § andra stycket är hänförliga till olika år gäller följande. Avräkning skall ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

22 §

Delägare i utländsk juridisk person skall lägga fram den utredning som behövs för prövning av frågan om avräkning av utländsk skatt.

Har delägaren visat att förutsättningar för avräkning föreligger samtidigt som han inte förmår lämna samtliga de

uppgifter som är nödvändiga för tillämpning av bestämmelserna i 18–20 §§, får avräkning ske med skäligt belopp.

Avräkning enligt 21 § får bara ske för sådant avräkningsbart överskjutande belopp vars storlek delägaren kan visa.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2003.

2.4 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) skall införas en ny paragraf, 17 kap. 3 a §, samt närmast före 17 kap. 3 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

Anstånd vid återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder

3 a §

Om den skattskyldige begär att periodiseringsfonder enligt 30 kap. 10 a § eller ersättningsfonder enligt 31 kap. 20 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229) helt eller delvis inte skall återföras och om det kan antas att den skattskyldige kommer att få bifall till sin begäran får skattemyndigheten bevilja anstånd med betalning av den slutliga skatt som belöper sig på dessa återföringar.

Anståndstiden får bestämmas till längst en månad från den dag då beslut om taxering för följande år fattades.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 1 kap. 9 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 9 b och 9 c §§, samt närmast före 3 kap. 9 b § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

9 §

Uppgifter skall *till sina* belopp anges i svenska kronor.

Uppgifter *om* belopp skall, *om inte annat föreskrivs*, anges i svenska kronor.

3 kap.

Delägare i vissa utländska juridiska personer

9 b §

Den som någon gång under beskattningsåret har haft andelar i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster i sådan omfattning eller på ett sådant sätt som anges i 39 a kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna

1. *identifikationsuppgifter för den juridiska personen,*

2. *uppgifter om sitt andelsinnehav vid beskattningsårets utgång,*

3. *uppgift om röstvärdet för sina andelar vid beskattningsårets utgång, och*

4. *uppgift om under året inträffade förändringar av andelsinnehavet eller av röstvärdet för sina andelar.*

Den som innehar andelarna vid beskattningsårets utgång skall dessutom lämna resultat- och balansräkningar för den juridiska personen upprättad enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078)

med de tilläggsupplysningar som anges i 6 kap. 6, 7 och 11 §§ den lagen. Uppgifterna skall lämnas i den juridiska personens redovisningsvaluta.

9 c §

I de fall resultat- och balansräkningarna har upprättats i utländsk valuta skall dessa räknas om till svenska kronor. Vid omräkningen skall 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 det inte är möjligt att räkna om den utländska valutan enligt bestämmelserna i första stycket skall omräkning ske på annat lämpligt sätt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas från och med 2005 års taxering.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade den 10 september 1998 att tillkalla en särskild utredare med i huvudsak två uppdrag. Det ena var att se över företagsskattefrågor i samband med omstruktureringar av företag (dir. 1998:55). Uppdraget innebar i denna del en fortsättning på det arbete som genomfördes av 1992 års Företagsskatteutredning (SOU 1998:1) och som är grunden för de nya skatteregler om omstrukturering och beskattning som trädde i kraft den 1 januari 1999 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU2, SFS 1998:1600–1603). Den andra delen av uppdraget gällde en översyn av reglerna om svenska företags möjligheter att skattefritt ta emot utdelning på andelar i utländska juridiska personer (dir. 1998:74).

Utredningarna – som antog namnet 1998 års Företagsskatteutredningar – lämnade år 2001 det gemensamma betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). I betänkandet föreslås att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas och att möjligheterna utvidgas för företag att skattefritt ta emot utdelning på sådana andelar. För att förhindra att en sådan förändring av skattebestämmelserna ger upphov till oönskade skatteplaneringsåtgärder föreslår utredaren även att befintliga regler för beskattning av s.k. CFC-bolag (Controlled Foreign Company) skall ändras och utvidgas i syfte att motverka bl.a. s.k. ränteavdragsarbitrage¹⁵ men även i övrigt förhindra att den svenska bolagsskattebasen urholkas.

Betänkandet har remissbehandlats och huvudförslaget om att undanta både utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar från beskattning har i huvudsak mottagits positivt av remissinstanserna. Däremot har förslaget till ändrade CFC-regler kritiserats kraftigt av flera remissinstanser. Främst har kritik riktats mot de gränsdragningsproblem som uppstår när man skall bedöma om fråga är om aktiva eller passiva intäkter och de tillämpningsproblem och därmed följande osäkerhet som uppstår beträffande vilka intäkter CFC-reglerna avser att träffa. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi 2001/709). Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2* och en sammanfattning av utredarens förslag i *bilaga 3*.

Regeringen lämnade i propositionen 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar förslag till nya skatteregler för utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Förslagen motsvarade i allt väsentligt utredarens förslag.

¹⁵ Med ränteavdragsarbitrage förstås t.ex. att ett svenskt företag som förväntar sig att gå med vinst de närmaste åren tar upp ett större lån. Pengarna ges som kapitaltillskott till ett dotterbolag i ett land med låg eller obefintlig bolagsskatt. Det svenska bolaget drar av räntorna på lånet och minskar därmed den vinst som redovisas i Sverige. Det utländska dotterbolaget kommer i stället att samla på sig obeskattade eller lågbeskattade vinster. Det svenska bolaget kan tillgodogöra sig dessa vinster, antingen i form av utdelningar eller som kapitalvinst om det utländska bolaget säljs. Förfarandet innebär alltså att den svenska avdragsrätten för räntor används för att omvandla en skattepliktig vinst i näringsverksamhet till antingen en skattefri utdelningsinkomst eller kapitalvinst.

I propositionen lämnade regeringen inte något förslag till nya CFC-regler. I stället uttalade man att man avsåg att under innevarande riksmöte återkomma med förslag till nya CFC-regler som skall kunna träda i kraft den 1 januari 2004.

Utredarens förslag till CFC-regler har omarbetats inom Finansdepartementet och ett delvis helt nytt förslag till CFC-beskattningsregler har tagits fram. Det ändrade förslaget har redovisats i en promemoria som har upprättats i Finansdepartementet (dnr Fi 2001/709). Promemorian har remissbehandlats under oktober – november 2002. Några remissinstanser ifrågasätter behovet av nya CFC-regler. Flertalet instanser anser dock att den modell som föreslås i promemorian har betydande fördelar jämfört med utredarens förslag. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. En sammanställning över remissyttrandena i denna del finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi 2001/709). Promemorians lagförslag finns i *bilaga 5*.

För att motverka oönskade skatteplaneringsåtgärder i samband med att utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar undantas från beskattning är det nödvändigt med åtgärder för att skydda den svenska bolagsskattebasen. Promemorians förslag till förändring av CFC-reglerna har efter remissbehandlingen beretts ytterligare inom Regeringskansliet och synpunkter har under hand inhämtats från RSV, Föreningen Svenskt Näringsliv samt Svenska Bankföreningen. Vidare har bl.a. Bankföreningen och Skandia inkommit med skrivelser under beredningen. Också dessa finns tillgängliga i lagstiftningsärendet.

I det följande lämnar regeringen förslag till ändrade CFC-regler som skall kunna träda i kraft den 1 januari 2004. Förslagen bygger i väsentliga delar på promemorians förslag.

4 Nuvarande CFC- regler

Regler som innebär att delägare av företag i utlandet blir löpande beskattade för den vinst som uppkommer i den juridiska personen benämns CFC-regler och företagen kallas för CFC-bolag. CFC-regler finns i 6 kap. 7, 8, 13, 15 och 16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Reglerna bygger ursprungligen på lagstiftning från år 1989 (prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:Sku16, SFS 1989:1040). De utgår från en åtskillnad mellan utländskt bolag och annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Med utländskt bolag avses enligt huvudregeln i 6 kap. 9 § IL en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Enligt en kompletterande schablonregel i 6 kap. 10 § IL anses som utländskt bolag alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av vissa uppräknade stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal. Förutsättningar är att personen har hemvist i staten enligt avtalet och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Om den utländska juridiska personen inte beskattas i den stat där den hör hemma utan inkomsterna i stället beskattas hos delägarna beskattas en obegränsat skattskyldig för sin andel av inkomsterna här. En obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk

person som är delägare i en utländsk juridisk person som inte är ett utländskt bolag enligt 6 kap. 9 eller 10 §§ IL beskattas vidare under vissa förutsättningar löpande för den del av den juridiska personens inkomst som belöper på denne, oavsett om beloppet tas ut ur den juridiska personen eller inte (6 kap. 13, 15 och 16 §§ IL). Skattskyldigheten inträder om vid utgången av året före taxeringsåret minst 10 procent av personens kapital eller av röstetalet för samtliga andelar i personen innehades av delägaren själv eller av en närmare angiven krets av personer och om minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt av obegränsat skattskyldiga personer. Den krets av personer som avses är, förutom delägaren själv, närstående till delägaren enligt 2 kap. 22 § IL om denne är en fysisk person och juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehades av delägaren och av närstående till delägaren om denne är en fysisk person. Om en delägare är skattskyldig är också övriga delägare som ingår i den angivna kretsen skattskyldiga.

Beskattningen innebär att delägaren beskattas löpande för sin andel av ett överskott hos personen, dvs. oberoende av om beloppet tas ut ur denna eller inte. Ett underskott hos personen får däremot inte dras av mot andra intäkter hos delägaren utan endast vid beräkningen av personens resultat det följande beskattningsåret (14 kap. 11 § IL).

CFC-regleringens syfte är att förhindra eller försvåra sådana upplägg genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som syftar till att minska den svenska skattebasen. 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. Ett aktiebolag som innehar näringsbetingade andelar i ett lågbeskattat utländskt företag skall alltså normalt beskattas för sin andel av dettas resultat.

5 Ändrade regler för CFC-beskattnig – allmänna överväganden

Regeringens förslag: Reglerna för beskattning av s.k. CFC-bolag ändras. Delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster omfattas av reglerna. Endast obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige berörs. Både direkt och indirekt innehav av andelar omfattas.

En generell regel definierar vad som skall anses som lågbeskattade inkomster och därmed enligt huvudregeln träffas av CFC-beskattnig. Undantag görs för det fall att den utländska juridiska personen som har sådana inkomster hör hemma i en stat eller en jurisdiktion som räknas upp i en lista. Flertalet stater, både med vilka Sverige har skatteavtal och med vilka Sverige saknar sådant avtal, finns upptagna på denna lista.

Delägarens andel av lågbeskattade inkomster skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens (jfr bilaga 3).

Departementspromemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: (*Utredarens förslag*) Riksskatteverket (RSV), Riksrevisionsverket, Närings- och teknikutvecklingsverket, Företagarnas Riksorganisation, TCO m.fl. tillstyrker att CFC-reglerna ändras. Ett stort antal remissinstanser är däremot negativa till att nya CFC-regler införs och anser att innan så sker måste behovet av regleringen och dess konsekvenser nogga analyseras. Många remissinstanser anser också att regleringen strider mot ingångna skatteavtal och mot EG-rätten. FAR, Finansbolagens Förening, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets skattedelegation m.fl. framhåller att CFC-beskattningsregler under inga förhållanden får drabba operativ näringsverksamhet. Skattemyndigheten i Stockholm anser att det innan man överger den nuvarande beskattningsmetoden krävs en noggrann analys av varför det så sällan inträffar att utländska juridiska personer beskattas enligt de nuvarande CFC-reglerna och av hur de föreslagna reglerna skulle påverka skatteflykt med hjälp av bolag i skatteparadis. Svea Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Skattedelegationen, Stockholms Handelskammare, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Svenskt Näringsliv, Försäkringsförbundet, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, FAR, Sveriges advokatsamfund samt Sveriges Fastighetsägareförbund anser samtliga att Sverige bör avvakta den internationella utveckling som pågår på området, innan reglerna ändras. Skattedelegationen, med vilken Stockholms Handelskammare, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Svenskt Näringsliv och Försäkringsförbundet instämmer, anser att Sveriges internationella åtaganden inte kräver en så pass skärpt lagstiftning som föreslås. Man menar att regleringen innebär att vanlig verksamhet kommer att drabbas av extra beskattning och omfattande administrativt arbete vilket leder till konkurrensnackdelar för koncerner med moderbolag i Sverige. Svenska Bankföreningen avstyrker förslaget och anser att reguljär bankverksamhet i utlandet som kräver Finansinspektionens tillstånd och står under dennas tillsyn skall undantas från reglernas tillämpningsområde. Man framhåller att svenskägd bankverksamhet i Estland kommer att drabbas särskilt hårt genom att vinster kan komma att beskattas med en effektiv skatt på sammanlagt 54 procent.

Internationella Handelshögskolan i Jönköping avstyrker utredarens förslag och framför ett alternativt förslag till lagstiftning. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) är starkt kritiskt till ändrade CFC-regler. Även Svenska Cellulosa Aktiebolaget, Intention International AB, Assa Abloy AB och Scancem AB är negativa till att lagstiftningen ändras. De menar att förslaget felaktigt utvidgar svenskt beskattningsanspråk till att omfatta verksamheter i utlandet där varken verksamheten eller de lokala skattereglerna kan anses utgöra ett resultat av illojal skattekonkurrens. Företagen anser vidare att det inte kan vara förenligt med skatteavtalens syfte att den ena avtalsstaten – om än hos annan skattskyldig – löpande beskattar ”passiva” inkomster i form av royalty, ränta, utdelning och kapitalvinst för vilka beskattningsrätten

enligt avtalet tillerkänts den andra avtalsstaten. Man anser också, i likhet med *Vattenfall AB*, att förslaget kommer att styra hur verksamheten skall organiseras för att undvika att viss del av den blir föremål för CFC-beskattnings. Ytterligare en konsekvens enligt företagen är att verksamhet som bedrivs i vad som enligt förslaget betraktas som ett lågskatteland missgynnas i jämförelse med verksamhet i länder som kan betecknas som rena skatteparadis. Vattenfall AB tillägger att förslaget innebär en bristande likabehandling, då internationella koncerner med annat än svenskt moderbolag skulle gynnas i jämförelse med en sådan koncern med svenskt moderbolag.

(*Promemorians förslag*) De allmänna synpunkter som framförts över utredarens förslag vidhålls i huvudsak av remissinstanserna. Om regeringen väljer att föreslå ändrade regler förordar dock flertalet instanser den modell som föreslås i promemorian framför utredarens förslag och anser att det föreslagna regelsystemet med en jämförelseskatt kombinerad med specificerade områdesundantag för vissa stater eller delar av stater ger en större säkerhet i bedömningen. Många anser dock att regleringen alltjämt är omfattande och komplex, vilket kan medföra tillämpningssvårigheter och administrativa kostnader.

Skälen för regeringens förslag: Det allmänna behovet av CFC-regler skall ses i ljuset av de grundläggande beskattningsprinciper som kan tillämpas vid beskattningen av gränsöverskridande ekonomisk verksamhet. I grunden handlar dessa principer om hur nationella skatteregler i samverkan med ingångna skatteavtal påverkar förutsättningarna för och fördelningen av realinvesteringar mellan olika länder. Detta är den centrala samhällsekonomiska frågan i sammanhanget och som har betydelse för den internationellt verksamma delen av näringslivet i enskilda länder. Den geografiska fördelningen av realinvesteringar och dessas finansiering har också en indirekt påverkan på de offentliga finanserna, då fördelningen av skattebasen mellan olika länder beror av var investeringar görs och hur dessa finansieras.

Mer precist handlar den realekonomiska frågan om hur nationella skatteregler och skatteavtal påverkar den kil som skatterna driver in mellan avkastningen före skatt och avkastningen efter skatt. I en ekonomi som den svenska med internationaliserade kapitalmarknader får avkastningen efter bolagsskatt i allt väsentligt antas vara bestämd på dessa marknader. CFC-regler kan ses som ett komplement till dessa företagsskatteregler.

I diskussionen om internationell beskattning förekommer två olika neutralitetsbegrepp som har olika innebörd och som ställer olika krav på nationella skatteregler och skatteavtal.

Det första neutralitetsbegreppet tar sikte på det önskvärda i att investeringar från ett visst land till ett annat, godtyckligt vilket, skall behandlas skattemässigt likformigt med inhemska investeringar. Detta innebär att investeringar som finansieras med export av finansiellt kapital till ett annat land skattemässigt skall behandlas på samma sätt som om det finansiella kapitalet investerats i det egna landet. Därför brukar detta neutralitetsbegrepp betecknas som *kapitalexportneutralitet* eller CEN (efter engelskans 'capital export neutrality'). Ett brott mot denna kapitalexportneutralitet innebär en felallokering av reala nyinvesteringar som innebär att den samlade välfärden (= summan av produktionen i

berörda länder) blir mindre – det handlar alltså om en global välfärd förlust.

Det andra neutralitetsbegreppet tar i stället sikte på att investeringar *till* ett visst land från ett annat land, godtyckligt vilket, skall behandlas skattemässigt likformigt med inhemska investeringar i det första landet. Detta innebär att investeringar som finansieras genom import av finansiellt kapital från andra länder skall behandlas på samma sätt som om kapitalet genererats internt i investeringslandet. Detta neutralitetsbegrepp brukar därför betecknas som *kapitalimportneutralitet* eller CIN (efter engelskans 'capital import neutrality'). Ett brott mot denna neutralitetsprincip innebär inte nödvändigtvis en felallokering av reala nyinvesteringar, men att investeringar av företag med hemvist i olika länder behandlas olika. Den realekonomiska innebörden av detta neutralitetsbrott är oklarare än vad som gäller för CEN men handlar bland annat om det angelägna i att internationellt verksamma företag, med hemvist i olika länder, skall ges likvärdiga villkor för etablering och investeringar i "tredje" land.

Vilka krav ställer då upprätthållandet av de olika principerna på skatteregler och skatteavtal? Några kortfattade observationer kan göras. För att eliminera skillnader i skatteklar för inhemska investeringar i förhållande till de för investeringar i andra länder krävs i princip att man tillämpar en eller annan form av avräkningssystem. Genom att vid skatteberäkningen i hemvistlandet beakta – och medge avräkning för – den skatt som betalats i utlandet elimineras skillnader i skatteklar och CEN uppnås. Detta innebär exempelvis att man vid investeringar från ett "lågs katteland" till ett "högs katteland" skall tillämpa ett system med negativ skatt (skatterestitution). Bland annat detta förhållande innebär att CEN inte har blivit en dominerande princip – i viss mening skulle ju en sådan ordning innebära "export" av skatteintäkter och subventionering av investeringar i utlandet.

För uppnåendet av CIN gäller i stället att inkomster från utlandet skall skattebefrias genom en eller annan form av undantagandemetod ("exempt"). Om alla länder med moderbolag som är verksamma i ett annat land tillämpar skattebefrielse kommer ju investeringar till detta land att behandlas på ett likvärdigt sätt oberoende av moderbolagets hemvistland.

I de olika skatteavtal som Sverige har ingått genom åren är CIN-principen den dominerande. Ett huvudsyfte med avtalen har varit att, genom ömsesidiga eftergifter mellan de avtalsslutande staterna, åstadkomma villkor för svenska företag och deras verksamhet och investeringar i ett visst land som är likvärdiga med dem som gäller för företag med hemvist i landet i fråga. I sammanhanget är det dock värt att notera att vid avtalsförhandlingar sker en noggrann prövning av det andra landets skatteregler och gäller att svenska eftergifter förutsätter att det andra landets skatteregler och skatteutfallet är i viss mening jämförbara med det svenska.

Behovet av CFC-regler skall ses mot denna bakgrund. I vissa situationer är det inte acceptabelt att tillämpa CIN-principen därför att skattereglerna i det berörda landet avviker så kraftigt från de svenska att det framstår som orimligt att godta skatteutfallet utan någon korrigerande. Genom CFC-regler söker man hävda CEN-principen i vissa avgränsade

situationer. CFC-lagstiftningen syftar dock inte till att åstadkomma en med svenska skatteregler likvärdig beskattning utan att säkerställa ett rimligt skatteuttag. Utformningen av reglerna måste emellertid också avvägas på ett sådant sätt att svenska företag kan verka på rimligt lika villkor som de som gäller för företag med hemvist i andra länder. Här är det givetvis ett problem att de nationella skattepolitiska prioriteringarna – och synen på såväl behovet som utformningen av korrigerande CFC-regler – varierar mellan olika länder, vilket gör avvägningen grannlaga. Avvägningen kan dock underlättas av internationella överenskommelser.

Utifrån dessa allmänna överväganden finns nu skäl att förändra gällande CFC-regler. Bakgrunden ges av förslaget om utvidgad skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. För dessa näringsbetingade andelar gäller följande.

I fråga om företagsägda andelar som är kapitaltillgångar skiljer man mellan näringsbetingade andelar och övriga andelar. Andelar som tillhör den senare gruppen brukar kallas kapitalplaceringsandelar, eller i vissa sammanhang portföljandelar.

Med en näringsbetingad andel avses enligt nuvarande 24 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget om någon av följande förutsättningar är uppfylld:

– Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar vid beskattningsårets utgång i det företag som andelen avser motsvarar 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget (röstvillkoret).

– Det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (betingandevillkoret).

Hittills har en rörelsedrivande juridisk person beskattats för utdelning på kapitalplaceringsandelar men inte på näringsbetingade andelar. Skälet för skattefriheten för utdelning på näringsbetingade andelar är att beskattning av en rörelsevinst i fler än två led – en gång på bolagsnivån och en gång på ägarnivån – skall undvikas. Någon motsvarande reglering för kapitalvinster finns inte. För en rörelsedrivande juridisk person är således utdelningar på näringsbetingade andelar skattefria medan kapitalvinster på sådana andelar beskattas. I fråga om kapitalplaceringsandelar beskattas såväl utdelningar som kapitalvinster.

Gällande skattefrihet för utdelningar på näringsbetingade andelar omfattar i princip även utdelningar på andelar i utländska företag. Som en skyddsåtgärd med syfte att motverka att den svenska skattebasen urholkas, bl.a. på grund av förfaranden som innebär ränteavdragsarbitrage, har det uppställts ett krav som i huvudsak innebär att skattefrihet ges endast under förutsättning att den utländska inkomstbeskattningen av det utdelande utländska företaget är jämförlig med svensk inkomstbeskattning av ett svenskt företag med motsvarande inkomster, det s.k. jämförlighetskravet (nuvarande 24 kap. 20–21 §§ IL). Kravet innebär i huvudsak att mottagen utdelning på näringsbetingade andelar i ett utländskt företag beskattas, om beskattningen hos det utländska företaget understiger cirka 15 procent av ett underlag beräknat enligt svenska regler. Avräkning mot den svenska skatten ges för schablonmässigt beräknad utländsk skatt.

Bestämmelser om avdrag för juridiska personers kapitalförluster på andelar och andra slags delägarätter finns i 48 kap. 26 § IL, den s.k. kvittningsfällan. Ytterligare bestämmelser om kapitalförluster finns i 48 kap. 19–21, 24 och 27 §§ IL. För kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag finns särskilda regler i 50 kap. 9–12 §§ IL.

Regeringen har i propositionen Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar (prop. 2002/2003:96) föreslagit att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar jämte avdragsrätten för kapitalförluster på sådana andelar skall avskaffas samt att möjligheterna att utan beskattningskonsekvens ta emot utdelning på näringsbetingade andelar skall utvidgas. Samtidigt föreslås att nuvarande definition av näringsbetingade andelar ändras så att onoterade andelar alltid skall anses vara näringsbetingade och för noterade andelar att röstvillkoret justeras ner till att avse minst tio procent av rösterna i företaget som andelen hänför sig till. Oavsett röstandel kommer dock en marknadsnoterad andel alltid anses näringsbetingad om innehavet betingas av innehavarens rörelse.

Förslaget om slopande av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar och de nya reglerna för skattefri utdelning omfattar även näringsbetingade andelar i utländska företag. I avvaktan på att nya regler om beskattning av CFC-bolag skulle kunna träda i kraft bedömde regeringen det därför som nödvändigt att tills vidare behålla de befintliga skyddsreglerna mot oönskade skatteplaneringsförfaranden gällande utdelningar i form av det s.k. jämförelsekravet, dvs. kravet på att den utländska inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med svensk inkomstbeskattning av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening med samma slags inkomster för att skattefrihet för utdelning skall ges. Bestämmelser härom togs in i 24 kap. 15 § IL (tidigare 24 kap. 20 § 2 och 21 § IL) och gjordes även tillämpliga för kapitalvinster.

Reformeringen av beskattningen av näringsbetingade andelar förutsätter att det finns regler som förhindrar eller motverkar åtgärder som leder till att den svenska bolagsskattebasen urholkas genom s.k. ränteavdragsarbitrage och andra oönskade skatteplaneringsåtgärder. Detta gäller både i fråga om utdelningar och kapitalvinster.

Det har ibland gjorts gällande att valutarisker, räntespreader och andra transaktionskostnader medför att det är tveksamt om ränteavdragsarbitrage på marknadsmässig grund kan löna sig. Vid stora volymer kan emellertid en inte obetydlig arbitragemöjlighet finnas i fall då någon skatt inte tas ut i den andra staten eller om skatten är betydligt lägre än den svenska bolagsskatten. Detta visar också ett antal fall som uppmärksammats i samband med revisioner och vid tillämpning av skatteavtal. Det finns alltså en verklig risk för att det sker konstlade lånetransaktioner vars enda syfte är att skapa en arbitragevinst för den skattskyldige. Ränteavdragsarbitrage genom utdelning har tidigare varit möjligt t.ex. genom dotterföretag i Irland till följd av utformningen av det svensk-irländska skatteavtalet. I det arbete som 1998 års Företagskatteutredningar redovisar nämns att sådana arbitrage åtminstone i viss utsträckning saknade förankring i en affärsmässig verklighet. Det rörde sig i stället om att upprätta handlingar som skulle ge ett underlag för de skattemässiga yrkandena. En förutsättning för att en rättslig prövning av

sådana förfaranden skall komma till stånd är att de upptäcks och att den bristande förankringen i verkliga ekonomiska förhållanden kan klarläggas. Som utredaren framhållit kan detta vara svårt.

Man kan emellertid inte heller utgå ifrån att alla transaktioner mellan närstående ger uttryck för normala affärsmässiga villkor och överväganden. Det kan röra sig om transaktioner som innebär att inkomster förs över till koncernföretag i lågskattestater, t.ex. genom en felaktig internprissättning. Vinsten tas sedan hem till det svenska företaget som en skattefri kapitalvinst eller utdelning.

Hur pass allvarligt skall man då se på ränteavdragsarbitrage i ljuset av att det normalt sett föreligger en skillnad mellan upplånings- och placeringsräntor? Av avgörande betydelse är hur man uppfattar upplåningssituationen, dvs. om det handlar om skattebetingade transaktioner vid sidan av den reguljära verksamheten eller om det handlar om möjligheten att anpassa finansieringen och förläggningen av en redan bestämd reguljär verksamhet.

I fallet med ”nya” rent skattebetingade transaktioner uppkommer nya transaktionskostnader som minskar intresset för skattebetingat arbitrage. För betydelsen av differensen mellan upplånings- och placeringsräntan blir det avgörande om placeringsräntan (efter låg eller obefintlig skatt i ”CFC-landet”) överstiger upplåningsräntan efter svensk bolagsskatt. Ett exempel kan illustrera. Om man antar att placeringen i CFC-landet avkastar 4 procent elimineras den möjliga arbitragevinsten om upplåningsräntan överstiger cirka 5,6 procent ($=4/[1-0,28]$) dvs. vid en räntedifferens på cirka 1,6 procentenheter. I denna situation framstår arbitrageproblemet som begränsat och hanterligt.

Om det däremot handlar om att anpassa finansieringen av och lokaliseringen av en given verksamhet blir situationen och jämförelsen annorlunda. Transaktionskostnader och differensen mellan upplånings- och placeringsräntor är då givna. Besluten för företaget handlar då (1) om var upplåningen skall ske, i CFC-landet, i Sverige eller i tredje stat och (2) var verksamheten skall förläggas. För upplåningen finns givetvis skattemässiga incitament att ta upp lånen i landet med högst bolagsskatt (i detta fall Sverige). På motsvarande sätt finns det omvända incitamentet att förlägga inkomsten till landet med lägst bolagsskatt (i detta fall CFC-landet). Antag nu att upplåningsräntan (före skatt) är 5,6 procent. För ett ”nollresultat” i Sverige krävs då att avkastning före skatt uppgår till samma 5,6 procent. Detta nollresultat förvandlas till en vinst på 1,6 procent om upplåningen görs i Sverige medan verksamheten förläggs till ett CFC-land där någon bolagsskatt inte tas ut. Det är värt att notera att denna arbitragevinst inte elimineras genom något motverkande arbitrage liknande det som sker på en vanlig finansiell tillgångsmarknad med förekomst av många aktörer. Vid det rena skattearbitrage som det här är frågan om är placeringsräntor och upplåningsräntor utifrån givna där övriga aktörer inte har möjlighet och intresse av att tillgodogöra sig vinsterna.

Dagens CFC-regler är otillräckliga för syftet att motverka de typer av oönskade skatteplaneringstransaktioner som här avses. Bl.a. innebär det förhållandet att reglerna inte tillämpas vid indirekt ägande genom utländska företag att CFC-beskattnings inte sker av inkomster hos sådana utländska företag, som ingår i en svenskägd koncern, som är

dotterföretag till ett utländskt företag. Det är därför nödvändigt att reformeringen av kapitalvinstreglerna kombineras med effektiva regler för beskattning av s.k. CFC-bolag. Enligt regeringens bedömning är dessutom CFC-regler den mest ändamålsenliga metoden för att säkerställa att reformeringen av kapitalvinstreglerna skall kunna accepteras utifrån de principiella utgångspunkter som EU:s medlemsstater har enats om inom ramen för arbetet med EU:s uppförandekod för företagsbeskattning.

Nuvarande skyddsregler mot oönskade skatteplaneringsförfaranden i form av det s.k. jämförelsekravet har föranlett stora tillämpningssvårigheter i praktiken. I uppdraget till 1998 års Företagsskatteutredningar ingick bl.a. att den särskilde utredaren skulle analysera om den nuvarande ordningen för att fastställa beskattningen i utlandet av den utländska juridiska personen uppfyller kravet på att vara jämförlig med svensk beskattning. Utredaren skulle särskilt bedöma om den utländska skattens relation till ett fiktivt beräknat beskattningsunderlag utgör en ändamålsenlig ordning eller om någon annan ordning i stället bör gälla. Direktiven framhöll också det angelägna i att det direkt i lagtexten anges mer exakt vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att skattebefrielse skall medges och att regelsystemet inte är alltför svårt att tillämpa (dir. 1998:74 Vissa internationella företagskattefrågor).

Genom att den lösning med ändrade CFC-regler som regeringen nu föreslår även motverkar ränteavdragsarbitrage och andra liknande transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som kan medföra att den svenska skattebasen urholkas blir jämförelsekravet överflödigt och bestämmelsen i 24 kap. 15 § IL kan tas bort.

I 1998 års Företagsskatteutredningar pekade utredaren på flera alternativa åtgärder som i och för sig motverkar ränteavdragsarbitrage genom utdelning och avyttring. Bl.a. berördes möjligheten att begränsa avdragsrätten för finansieringskostnader avseende näringsbetingade andelar i utländska företag. En sådan lösning avfärdades emellertid av såväl näringspolitiska som taxeringstekniska skäl. Även andra lösningar diskuterades men förkastades då de bedömdes vara förenade med olika slags svårigheter och nackdelar och dessutom framstod som internationellt udda. Utredarens slutsats blev att den enda framkomliga vägen var att ändra CFC-reglerna. Regeringen delar denna bedömning.

Utredaren diskuterade två alternativ till ändring av CFC-reglerna. Enligt det ena alternativet, som anknöt till gällande CFC-regler, skulle den utländska beskattningen av hela överskottet hos det utländska företaget ligga till grund för om CFC-beskattning skulle kunna ske. Med det andra alternativet skulle regleringen inriktas på intäkter av passiv verksamhet hos det utländska företaget, t.ex. ränteintäkter. I vissa fall av skadlig skattekonkurrens skulle dock CFC-beskattning kunna ske även av aktiv verksamhet. Båda alternativen skulle utsträckas till att omfatta även indirekt ägande. Utredaren valde att föreslå att CFC-reglerna skulle utformas enligt det andra alternativet, i vilket föreslogs en definition i lagtexten av vad som skulle anses som passiv verksamhet. Vidare föreslogs att CFC-beskattningen skulle ske av bruttointäkterna. En närmare beskrivning av utredarens förslag finns i *bilaga 3*.

Den kritik som förslaget till nya CFC-regler blev föremål för under remissförfarandet avsåg i första hand de svåra gränsdragningsproblem som uppstår när det gäller att bedöma om fråga är om aktiva eller passiva intäkter. Vidare är förslaget långtgående i fråga om vissa typer av intäkter och relativt snävt när det gäller andra typer av intäkter. Detta medför tillämpningsproblem och osäkerhet beträffande vilka intäkter CFC-reglerna avser att träffa.

Med anledning av den omfattande kritiken har utredarens förslag till nya CFC-regler omarbetats inom regeringskansliet och en ny modell för CFC-beskattning har tagits fram och presenterats i en promemoria den 22 oktober 2002. Den huvudsakliga innebörden av det omarbetade förslaget är att 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 en jurisdiktion som räknas upp i en lista. Flertalet stater, både med vilka Sverige har skatteavtal och med vilka Sverige saknar sådant avtal, finns upptagna på denna lista. Vidare föreslås att CFC-beskattning skall ske av nettoinkomster i stället för bruttointäkter. Det förslag som regeringen nu lägger fram bygger i vissa avgörande delar på förslagen i promemorian och i övrigt på utredarens förslag.

Syftet med CFC-regler är att motverka vissa oönskade skatteplaneringstransaktioner. De CFC-regler som regeringen nu föreslår har i vissa delar komplicerande inslag. Det är dock knappast möjligt att uppnå det önskade resultatet med enkla regler. Med de justeringar som har gjorts i förhållande till utredarens förslag är det regeringens uppfattning att de föreslagna reglerna utformats på ett så ändamålsenligt sätt som möjligt och att de administrativa problem som kan uppstå vid tillämpningen är praktiskt hanterbara.

I de följande avsnitten redogörs närmare för innehållet i de föreslagna reglerna.

6 Personer hos vilka CFC-beskattning skall kunna ske

6.1 Delägare i en utländsk juridisk person

Regeringens förslag: Med delägare i en utländsk juridisk person avses en skattskyldig fysisk eller juridisk person som – eventuellt 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 delägarens beskattningsår. Endast obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige omfattas. Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav.

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

Vid ett indirekt ägande i en utländsk juridisk person skall ägarandelen utgöra produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan. Andelen röster skall bestämmas med utgångspunkt i den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

Utredningens förslag: Avviker från regeringens genom att ett innehav om 10 procent av den utländska juridiska personens kapital skall vara tillräckligt och att endast indirekta innehav via icke skattskyldiga utländska juridiska personer skall beaktas.

Departementspromemorians förslag: Överensstämmer med regeringens utom vad gäller ägarandelens storlek.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket (RSV)* tillstyrker promemorians förslag. Ett flertal remissinstanser kritiserar den av *utredaren* och i *promemorian* föreslagna innehavsnivån om 10 procent. *FAR*, *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Näringslivets skattedelegation*, *SAS* och *Sveriges Redareförening* anser att gränsen bör sättas vid ett innehav om minst 50 procent. *Sveriges advokatsamfund* anser att det bör krävas ett väsentligt innehav i den utländska juridiska personen, det vill säga någonstans mellan 30 och 40 procent. *FAR*, *Skattedelegationen* och *advokatsamfundet* framhåller att en minoritetsägare i normalfallet inte har rätt att få den information som krävs för inkomstredovisningen. Såväl *RSV*, *Skattemyndigheten i Stockholm* och *FAR* anser att innebörden av begreppet "innehades" är oklar. Verket föreslår att uttrycket ändras till "innehades eller kontrollerades". *RSV*, med vilket skattemyndigheten instämmer, är positivt till att kravet på att minst 50 procent av rösterna kontrolleras av obegränsat skattskyldiga slopas. *Internationella Handelshögskolan i Jönköping* har ingen principiell invändning mot 10-procentskravet och finner det välmotiverat att slopa kriteriet om ett innehav på 50 procent. *Redareföreningen* uttalar att en minoritetsägare inte har någon rätt att mot majoritetens vilja få ut sin andel av vinsten i *CFC-bolaget* och kan komma att få betala skatt även om han inte erhållit några likvida medel för att betala skatten. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att innehavd kapitalandel bättre återspeglar underlaget för beskattning. *SCA m.fl.* anser att förslaget innebär en väsentlig utvidgning genom att det nuvarande ytterligare villkoret att minst hälften av kapitalet eller rösterna skall innehas av obegränsat skattskyldiga slopas. *SCA* anser vidare att det är helt omotiverat att ta in även ett röstvillkor eftersom *CFC-beskattningen* syftar till att motverka räntearbitrage och det endast är en kapitalandel som ger möjlighet att ta hem lågbeskattade vinster. *Länsrätten i Stockholms län* tillstyrker att såväl kapitalandelen som röstetalet skall ha betydelse för om reglerna skall tillämpas och att även indirekta innehav skall omfattas. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att det finns goda skäl att även beakta indirekta innehav, men påpekar samtidigt att de kombinerade effekterna av det slopade kontrollrekvisitet och beaktandet av indirekta innehav kan antas leda till att flera av våra internationellt verksamma företag kommer att anpassa sin internationella struktur till det nya systemet och att det finns anledning att avvakta med att genomföra reformen.

Skälen för regeringens förslag: I de inledande bestämmelserna i det nya 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, definieras vad som

avses med en delägare i en utländsk juridisk person. Detta har betydelse för att bestämma vilka personer som kan beskattas enligt CFC-reglerna.

Obegränsat och begränsat skattskyldiga

Delägare i en utländsk juridisk person kan skattskyldiga fysiska eller juridiska personer vara. Till skillnad mot vad som gäller i dag föreslår regeringen att både obegränsat och begränsat skattskyldiga skall omfattas av bestämmelserna.

Begränsat skattskyldiga personer med fast driftställe i Sverige beskattas enligt gällande regler för utdelning och kapitalvinster på andelar som är knutna till det fasta driftstället. De kommer att omfattas av de nya reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Regeringen anser därför att det finns skäl för att låta sådana begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige omfattas av CFC-reglerna. Att det endast är denna kategori av begränsat skattskyldiga som omfattas föreslås framgå av 2 § andra stycket i det nya 39 a kap. IL.

Innehav eller kontroll

Förslaget innebär att innehav eller kontroll av minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster krävs för att reglerna skall bli tillämpliga. I enlighet med nuvarande CFC-regler skall alltså även röstetalet ha betydelse när det gäller att bestämma om CFC-reglerna skall tillämpas.

Enligt Skattemyndigheten i Stockholm är den största svårigheten när det gäller utredningar av transaktioner med bolag i skatteparadis att kunna visa vem som är den verkliga ägaren till bolaget även när det är uppenbart att det är en svensk person som kontrollerar den utländska personen. Skattemyndigheten har därför föreslagit att uttrycket ”innehades” ändras till ”innehades eller kontrollerades”. RSV föreslår samma ändring och anför bl.a. att om förutsättningarna för delägarskap i en utländsk juridisk person begränsas till innehav av andelar blir CFC-reglerna inte tillämpliga vid kringgåendestrukturer när ägandet överförs till t.ex. trustar, utländska stiftelser eller nomineebolag eller i samband med tecknandet av utländska kapitalförsäkringar men där ett betydande mått av kontroll kan kvarstå även efter den i vissa fall formella överföringen av ägandet. Så kan t.ex. ägaren av en utländsk kapitalförsäkring på grund av försäkringsvillkoren ha kontroll över ett CFC-bolag. Vid överföring i samband med tecknandet av en utländsk kapitalförsäkring till en utländsk stiftelse eller en trust innebär vidare kravet på att indirekt ägande skall föreligga genom en ”utländsk juridisk person” att CFC-reglerna inte är tillämpliga. Fråga är också om kravet på innehav är uppfyllt när ägaren har pantsatt sina andelar. Även FAR anser att innebörden av begreppet ”innehades” är oklar.

Regeringen delar skattemyndighetens och RSV:s uppfattning att även kontrollerade innehav bör omfattas av CFC-reglerna. Direkt eller indirekt kontroll av ett företag kan föreligga antingen när ett företag deltar i ledningen eller kontrollen av ett annat företag eller när samma personer

deltar i ledningen eller kontrollen av båda företagen. Vad som mer exakt avses med termerna ledning och kontroll finns inte närmare preciserat (se artikel 9 och kommentarerna därtill i OECD:s modellavtal). I allmänhet avses härmed ett inflytande över en juridisk persons driftsmässiga och finansiella styrning på t.ex. lednings- och styrelsenivå. Enligt regeringens mening bör alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande omfattas. Det innebär att utöver den kontroll som ett direkt eller indirekt ägande (inklusive bulvanförhållanden) i allmänhet medför kan även andra former av faktiskt inflytande omfattas, t.ex. sådan kontroll som kan följa vid lån.

Även det förhållandet att ett företag som äger aktier eller andelar i en juridisk person har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av olika avtalsförhållanden med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar omfattas.

Pantsatta andelar torde normalt inte innebära något problem eftersom pantsättning inte innebär att andelen avyttrats. Avsikten med pantsättningen är ju att panten så småningom skall återlämnas till ägaren. Pantsättaren och inte panthavaren torde därför anses som innehavare i den mening som nu är aktuell, om det inte finns andra omständigheter som talar för motsatsen.

Det är svårt att ange några exakta regler i lagtexten för hur det faktiska inflytandet skall fastställas när olika omständigheter skall vägas mot varandra. Prövningen måste ske mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall, såsom t.ex. förekomsten av affärstransaktioner eller kreditavtal mellan företagen och gemensamhet i ledningen. I sista hand får eventuella gränsdragningsfrågor avgöras i praxis.

Kapital eller röster

Till skillnad mot utredarens förslag bör enligt regeringens mening inte enbart kapitalandelen utan även röstetalet ha betydelse när det gäller att bedöma huruvida CFC-reglerna skall tillämpas. Detta överensstämmer med nuvarande CFC-regler. Innehavet har betydelse dels för att bestämma om CFC-reglerna överhuvudtaget är tillämpliga, dels för att bestämma hur stor andel av CFC-bolagets inkomster som delägaren skall beskattas för. När det gäller att bestämma andelen av de skattepliktiga inkomsterna är det naturligt att knyta an till kapitalandelen, eftersom regleringen riktar sig mot att avkastning på eget kapital som tillskjutits till den utländska juridiska personen beskattats för lågt. När det däremot gäller att bestämma om en skattskyldig innehar en viss andel i ett CFC-bolag finns det skäl att, i likhet med vad som gäller idag, även knyta an till röstetalet. Det är här fråga om att bestämma om den skattskyldige har en sådan kontroll och ett sådant inflytande över ett CFC-bolag att det finns skäl för CFC-beskattnings. Det kan knappast med fog hävdas att en skattskyldig som innehar 90 procent av rösterna men endast 9 procent av kapitalet i ett CFC-bolag saknar ett sådant inflytande, under det att en skattskyldig som innehar en procent av rösterna men 25 procent av kapitalet i ett sådant bolag har det. Även nuvarande regler för skattefrihet för utdelning samt CFC-regler i andra länder knyter an till röstetalet.

Regeringen föreslår därför att en regel om röstetalet alltjämt skall finnas kvar.

Innehavets storlek

När det gäller storleken på innehavet i den utländska juridiska personen föreslogs av såväl utredaren som i promemorian att det skall uppgå till minst 10 procent. Förslaget har i denna del kritiserats av ett flertal remissinstanser som anser att innehavskravet har satts för lågt.

Jämfört med andra EU-stater kan här inledningsvis konstateras att i Frankrike, Finland och Tyskland uppställs ett krav på 10 procents individuellt innehav. I Finland och Tyskland uppställs dock – i likhet med vad som för närvarande gäller i Sverige – även krav på ett sammantaget inhemskt ägande om minst 50 procent. I Danmark och Portugal uppställs krav på ett individuellt ägande om 25 procent av kapitalet (i Danmark kombinerat med ett alternativt ägarvillkor om 50 procent av rösterna). Spanien och Storbritannien uppställer krav på 50 procents ägande, medan det i Italien krävs direkt eller indirekt kontroll. Vad som i olika stater inom EU krävs för att CFC-beskattning skall komma i fråga varierar således avsevärt. Ett krav på enbart 10 procents innehav är dock vid en internationell jämförelse lågt. Även vid en jämförelse med andra stater inom OECD som har CFC-regler framstår ett sådant krav som lågt.

Vad först gäller frågan om det även i framtiden skall finnas ett krav på ett visst sammantaget svenskt ägande i en utländsk juridisk person för att CFC-beskattning skall kunna komma i fråga gör regeringen följande bedömning.

Villkoret att minst 50 procent av rösterna skall kontrolleras av obegränsat skattskyldiga ger uttryck för ett föråldrat synsätt. Regeringen finner inga övertygande skäl för att behålla detta krav, särskilt som villkoret i praktiken innebär stora tillämpningssvårigheter. Vid mindre innehav kan det vara svårt för såväl den skattskyldige som för skattemyndigheten att få kännedom om vilka de övriga delägarna är. Om det är fråga om skatteparadis eller andra mindre samarbetsvilliga stater går det ofta inte heller att få någon information från den andra staten. Villkoret kan således skapa rättsosäkerhet för den skattskyldige, eftersom det kan vara omöjligt att i förväg med säkerhet förutse om reglerna är tillämpliga eller inte. Regeringen anser det därför inte lämpligt att ha kvar detta villkor.

När det sedan gäller frågan vilka krav som skall ställas på det individuella ägandet är kravet i dag ett ägande om 10 procent. Regeringen anser i och för sig att det – som utredaren har redovisat – finns vissa skäl som talar för att bibehålla detta krav på individuellt ägande oförändrat. Dessa skäl måste dock jämföras med de nackdelar som ett så lågt krav på innehav innebär. Som flera remissinstanser påpekat kan det vara svårt för en minoritetsägare att få ut information som krävs för inkomstredovisningen. Svårigheterna torde vara större desto mindre innehavet är. Risken för att ett innehav på 25 procent skulle innebära att CFC-reglerna kringgås genom att flera av varandra oberoende personer samverkar får, mot bakgrund av erfarenheterna av de

nu gällande CFC-reglerna, bedömas som liten. Hänsyn bör också tas till att villkoret på 50 procents svenskt ägande föreslås avskaffas och att ett krav på 10 procents innehav framstår som lågt vid en internationell jämförelse. Gränsen bör därför höjas från nuvarande 10 till 25 procent. Skulle denna höjning vid en senare utvärdering av CFC-reglerna visa sig medföra att syftet med dessa kringgås får en sänkning då övervägas.

Indirekt ägande

En anledning till att gällande CFC-regler har tillämpats i liten omfattning är att reglerna har kunnat kringgås genom inskjutande av ett utländskt holdingföretag mellan den svenska personen och CFC-bolaget. När man bedömer om kapital- eller röstvillkoret är uppfyllt skall även indirekta innehav beaktas. Däremot är respektive delägare skattskyldig för "sin andel av dennas inkomst". Detta kan uppfattas som att skattskyldigheten endast avser den del av inkomsten som är hänförlig till den andel som ägs direkt. Det får till följd att CFC-beskattning inte kan ske av inkomster hos sådana utländska företag i en svensk koncern som är dotterföretag till ett utländskt företag. Enligt regeringens mening får det därför anses tveksamt om CFC-reglerna i sin nuvarande form verkligen motverkar bl.a. ränteavdragsarbitrage. Reglerna måste därför förtydligas i detta avseende och utsträckas till att uttryckligen omfatta även indirekta innehav. Inkomster hos ett utländskt företag som ägs av en svensk fysisk eller juridisk person genom ett eller flera andra utländska företag skall således kunna beskattas.

I betänkandet föreslås att det skall vara fråga 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-bolag 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-bolag skall innehas genom en icke skattskyldig utländsk juridisk person. Inte heller den utländska juridiska personen skulle bli beskattad i Sverige för CFC-bolagets inkomst, såvida inte andelarna är knutna till det fasta driftstället. Det finns därför, enligt regeringens uppfattning, skäl att i lagtexten slopa kravet på att andelarna innehas genom en utländsk juridisk person som inte är skattskyldig i Sverige.

Kravet på en ägarandel om 25 procent bör tillämpas även vid ett indirekt ägande. Ägarandelen bör härvid utgöra produkten av kapitalandelarna vid ett indirekt ägande. Detta kan belysas med följande exempel.

Ex. 1: En svensk person, A, innehar 50 procent av andelarna i ett utländskt företag, B, som i sin tur innehar 60 procent av andelarna i ett utländskt lågbeskattat företag, C. A:s kapitalandel i C uppgår då till 30 procent ($0,5 \times 0,6$). Denna andel överstiger 25 procent vilket innebär att reglerna blir tillämpliga.

När det gäller andelen röster vid ett indirekt ägande anser regeringen att det, på sätt som återges av utredaren, kan ge ett felaktigt resultat att utgå från produkten av andelen röster. Innehavarens andel av rösterna bör i stället bestämmas med utgångspunkt i den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

Ex 2: En svensk person, A, innehar 30 procent av rösterna i ett utländskt företag, B, som i sin tur innehar 50 procent av rösterna i ett utländskt lågbeskattat företag, C. A:s andel av rösterna i C uppgår då till 30 procent, motsvarande A:s andel av rösterna i B.

Bestämmelser om beräkning av delägarens indirekta innehav föreslås tas in i 39 a kap. 4 § IL.

Utgången av beskattningsåret

Regeringen föreslår att CFC-reglerna skall tillämpas om förutsättningarna för detta är uppfyllda vid utgången av delägarens beskattningsår. Internationella Handelshögskolan i Jönköping har påpekat att för att förhindra skatteflykt bör CFC-reglerna tillämpas så snart ett kvalificerande innehav förelegat någon gång under beskattningsåret. En sådan bestämmelse skulle emellertid avsevärt komplicera systemet. Den föreslagna tidpunkten gäller i nuvarande system. Varken RSV eller någon skattemyndighet har hävdat att denna regel missbrukas i dag. Bestämmelsen måste också sättas i samband med den utökade uppgiftsskyldighet som nu föreslås införas i den nya 9 b § i 3 kap. lagen om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Enligt denna bestämmelse skall delägare i CFC-bolag lämna uppgifter om delägaren *någon gång* under beskattningsåret innehaft andelar som skulle ha medfört CFC-beskattning om motsvarande innehav hade förelegat vid årets utgång. Regeringen anser därför inte att det för närvarande finns tillräckliga skäl för att ytterligare komplicera systemet genom att ändra bestämmelsen gällande tidpunkten för delägarskap. Skulle det visa sig att denna bestämmelse leder till oönskade effekter, får, såvitt den därvid uppkomna skatteflyktsituationen inte kan angripas med stöd av andra regler, en ändring då övervägas.

Handelsbolag

Ett svenskt handelsbolag som innehar andelar i ett CFC-bolag kan aldrig anses vara delägare, eftersom handelsbolaget inte är ett skattesubjekt och endast *skattskyldiga* personer kan vara delägare i ett CFC-bolag. För det indirekta innehavet gäller att detta måste ske genom *utländska* juridiska personer. Detta innebär också att delägarna i ett sådant svenskt handelsbolag inte kommer att omfattas av definitionen av delägare. Det är därför enligt regeringens mening nödvändigt att likställa innehav genom ett eller flera svenska handelsbolag med direkta innehav. Det innebär således att delägarna i det svenska handelsbolaget blir skattskyldiga för handelsbolagets andel i CFC-bolaget.

6.2 Personer i intressegemenskap

Regeringens förslag: Två personer skall anses vara i intressegemenskap om

1. personerna är moder- och dotterföretag,
2. personerna står under gemensam ledning,
3. den ena personen är en fysisk person och den andra är en juridisk person som innehas av den fysiska personen, eller
4. personerna är närstående.

Närstående personer skall anses utöva ett gemensamt inflytande.

Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person skall även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

Intressegemenskap enligt 1–3 föreligger om andelar i en juridisk person direkt eller indirekt innehas med minst 50 procent av kapitalet eller rösterna.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens, med den skillnaden att endast andelar som innehas av sådana personer i intressegemenskap som är *skattskyldiga* skall beaktas.

Departementspromemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket (RSV)* tillstyrker förslaget. *Sveriges advokatsamfund* påpekar att det måste klargöras vilket närståendebegrepp som skall användas. Vad gäller frågan om endast andelar som innehas av sådana personer i intressegemenskap som är skattskyldiga skall beaktas anser *FAR* att såväl ränteavdragsarbitrageskäl som enkelhetsskäl talar för att icke skattskyldiga delägares innehav skall exkluderas. *Internationella Handelshögskolan i Jönköping* anser att det bör undersökas om begreppet ”intressegemenskap” kan harmoniseras med det begrepp som finns i artikel 9 i OECD:s modellavtal. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* föreslår att, för att entydigt kunna definiera intressegemenskap, detta för fysisk person skall anknyta till närståendebegreppet enligt de s.k. 3:12-reglerna. För juridisk person bör det anknyta till de befintliga reglerna om utomstående, så att intressegemenskap inte skall anses föreligga vid mer än 30 procents utomstående ägande. *Länsrätten i Stockholms län* påpekar att om inte personer i intressegemenskap begränsas till personer som är skattskyldiga i Sverige blir kretsen av juridiska personer mycket stor. Länsrätten påpekar även att bestämmelsen i promemorians lagförslag 3 § fjärde stycket torde innebära en begränsning av regelns räckvidd. Länsrätten anser också att det bör göras en bedömning av konsekvenserna av uttrycket ”stå under gemensam ledning” i förhållande till bl.a. regeln i 25 kap. 28 § IL. Även *RSV* påpekar att koncerndefinitionen skiljer sig från aktiebolagslagens.

Skälen för regeringens förslag: Vid bestämmande av om en person överhuvudtaget är att anse som delägare, dvs. har ett 25-procentigt innehav i CFC-bolaget, skall även andelar som personer i intressegemenskap innehar beaktas. En sådan bestämmelse är nödvändig för att förhindra ett kringgående genom att innehavet sprids ut till

närstående fysiska eller juridiska personer. Det är oklart vilken intressentkrets som avses i dagens system. Regeringen anser därför att reglerna bör ändras.

Utredaren föreslog att endast andelar som innehas av sådana personer i intressegemenskap som är skattskyldiga skall beaktas. Han ansåg det inte nödvändigt att av ränteavdragsarbitrageskäl inkludera icke skattskyldiga delägares innehav. Även enkelhetsskäl angavs. Regeringen anser emellertid att det kan ifrågasättas om dessa skäl är tillräckliga för att göra skillnad på personer i intressegemenskap beroende på om de är skattskyldiga eller inte. Att t.ex. 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 således för att behandla de två fallen lika. Den svenske delägarens inflytande är ju i dessa fall lika stort. Även den internationella utvecklingen talar för en sådan lösning. Samma gäller för företag i intressegemenskap. Något krav på skattskyldighet uppställs därför inte i förslaget.

Det finns tre olika konstellationer där två personer kan vara i intressegemenskap med varandra; två juridiska personer, en juridisk och en fysisk person samt två fysiska personer. Den definition av intressegemenskap som utredaren föreslog i betänkandets lagförslag (6 a kap. 4 § IL) överensstämmer i huvudsak med den definition som regeringen nu föreslår.

Delägarens innehav i CFC-bolaget 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-beskattning skall ske eller inte. 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 åttaprocentigt innehav i ett CFC-bolag, skulle det vara orimligt att därvid beakta ett utländskt koncernföretags (U) sjuttonprocentiga innehav i CFC-bolaget 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 i det nya 39 a kap. 3 § fjärde stycket IL.

Vad gäller intressegemenskap mellan juridiska personer föreslås i 39 a kap. 3 § första stycket 1 IL att moderföretag och dotterföretag skall ingå i kretsen. Vid tillämpning av detta kapitel avses således ett innehav av minst hälften av rösterna eller kapitalet. Vidare omfattas juridiska personer som står under gemensam ledning (39 a kap. 3 § första stycket 2). Härmed avses t.ex. "systerföretag" med en och samma eller flera närstående fysiska personer som ägare eller med en och samma juridiska person som ägare. Det skatterättsliga uttrycket "i huvudsak gemensam ledning" används även i andra sammanhang, men betydelsen därav är inte helt klar. Vid tillämpning av CFC-reglerna har därför i regeringens

förslag, till skillnad mot vad som föreslås i departementspromemorian, inte uttrycket ”i huvudsak” tagits med. I stället har klargjorts i fjärde stycket att det skall vara fråga om 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 är en juridisk person som innehas av den fysiska personen. Även här skall det vara fråga om att den fysiska personen innehar minst hälften av kapitalet eller rösterna. En bestämmelse av denna innebörd har tagits in i 39 a kap. 3 § första stycket 3 IL.

Enligt 39 a kap. 3 § första stycket 4 IL anses personer vara i intressegemenskap om de är närstående. Härmed avses närstående fysiska personer enligt definitionen i 2 kap. 22 § IL.

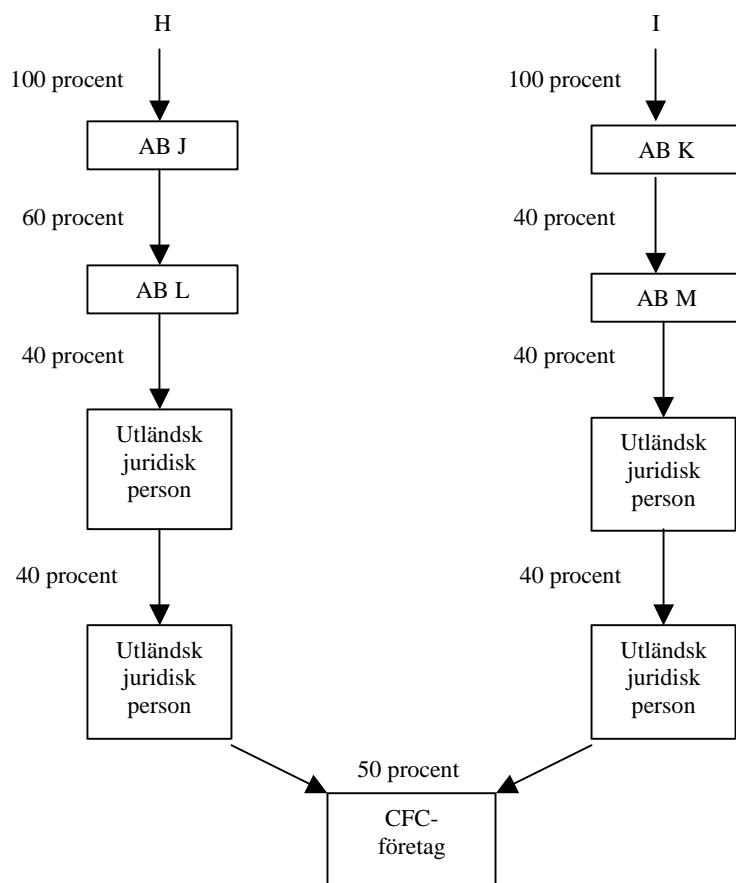
Regeringen föreslår, i likhet med utredaren, vissa särskilda bestämmelser för närstående personer till fysiska personer som avses i 39 a kap. 3 § första stycket 2 och 3 IL.

Närstående personer skall anses utöva ett gemensamt inflytande vid bedömning av om två juridiska personen står under i gemensam ledning (39 a kap. 3 § andra stycket). Härmed avses t.ex. det fall att två svenska AB innehar andelar i ett CFC-bolag. Om dessa AB ägs till minst hälften av samma ägare står de under gemensam ledning (39 a kap. första stycket 1 IL). 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 AB skall anses stå under i gemensam ledning.

I 39 a kap. 3 § tredje stycket IL föreslås en bestämmelse som innebär att vid tillämpning av 39 a kap. 3 § första stycket 3 IL skall även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

Nedanstående exempel illustrerar bestämmelserna om delägarskap och intressegemenskap.

Exempel 1: Två i Sverige bosatta syskon, H och I, innehar indirekt andelar i ett CFC-bolag enligt följande.



I detta fall innebär de nya reglerna att det är AB L och AB M som är delägare i CFC-bolaget. De är skattskyldiga i Sverige och innehar andelar indirekt genom en *utländsk juridisk person*. AB J och AB K är inte delägare eftersom de inte innehar CFC-bolaget indirekt genom en *utländsk juridisk person*. Intressegemenskap föreligger inte mellan AB L och AB M eftersom AB K:s innehav av andelar i AB M endast uppgår till 40 procent. Innehaven skall därför inte sammanräknas. AB L:s och AB M:s respektive andel uppgår till 8 procent ($0,4 \times 0,4 \times 0,5$) och medför därför inte någon CFC-beskattning (vad avser andelen av rösterna se exempel 2 nedan).

Exempel 2: Utgår man i exempel 1 ovan från att de ovan redovisade andelarna även avser röstetalet kommer såväl AB L som AB M att inneha 40 procent av rösterna i CFC-bolaget. AB L och AB M kan således CFC-beskattas, men endast för en andel om 8 procent vardera.

7 Lågbeskattade inkomster

Regeringens bedömning: I en huvudregel i 39 a kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anges när en nettoinkomst hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattad.

En kompletterande regel i 39 a kap. 7 § IL anger att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte skall anses lågbeskattad om den uppbärs av en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat eller annan jurisdiktion eller del därav som anges i en särskild lista i bilaga 39 a till IL, såvida inte inkomsten uttryckligen undantagits där. Sådant undantag görs bl.a. i vissa fall för inkomster från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet samt försäkringsverksamhet.

Till den del en inkomst hos en utländsk juridisk person härrör från internationell rederiverksamhet skall den under vissa förutsättningar inte heller anses lågbeskattad.

Utredningens förslag: Utredaren föreslår att det skall finnas en huvudregel och en presumtionsregel om tillräcklig beskattning. 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 innebär lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 procent av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag. Presumtionsregeln motsvarar i huvudsak den generella kompletteringsregel som regeringen nu föreslår, dock att listan över de områden som omfattas av utredarens presumtionsregel är betydligt mer begränsad och enbart avser länder med vilka Sverige har ingått skatteavtal. Rederiverksamhet omfattas inte av utredarens förslag till CFC-regler.

Departementspromemorians förslag: Överensstämmer med regeringens utom vad gäller den närmare utformningen av listan och dess undantag. Inkomster från internationell rederiverksamhet behandlades inte i promemorian.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser och däribland *Riksskatteverket (RSV)* anser att det uppkommer en förenkling genom presumtionsregeln, men att den bör förtydligas i flera avseenden. I yttranden över *departementspromemorian* anför remissinstanserna följande.

Länsrätten i Stockholms län anser att den i promemorian föreslagna lösningen med en bilaga där det anges vilken verksamhet som i olika stater omfattas av eller undantas från CFC-reglerna har den fördelen att reglerna blir lättare att tolka och resultatet mer förutsägbart. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att systemet torde bli såväl krävande som kostsamt att upprätthålla samt att en inaktuell eller felaktigt uppdaterad lista medför att svenska skattskyldiga kan komma att beskattas felaktigt. SRF tillstyrker dock förslaget under förutsättning att en uttrycklig ventil inrättas som begränsar det totala skatteuttaget på grund av CFC-reglerna till 55 procent av motsvarande svensk skatt.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande ordning direktbeskattas både aktiva och passiva inkomster i ett CFC-bolag. Vid skatteundandragande genom ränteavdragsarbitrage är det ofta fråga om lågbeskattade finansiella inkomster i CFC-bolaget. 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 inkomster. Det är dock i många fall betydligt enklare att laborera med inkomster av finansiell karaktär, eftersom vissa typer av sådana inkomster är mycket svåra att prissätta. Som utredaren konstaterat finns det starka skäl för att inrikta CFC-beskattningen på främst lågbeskattade inkomster av finansiell karaktär.

Det är dock oerhört svårt att göra en generell gränsdragning mellan de olika typer av inkomster som det finns anledning att CFC-beskatta. En sådan gränsdragning mellan s.k. aktiva och passiva inkomster som utredaren föreslår medför problem. Detsamma gäller i fråga om finansiella och icke-finansiella inkomster. 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 uppräknig av de inkomster som typiskt sett används för ränteavdragsarbitrage och annan inte önskvärd skatteplanering. Att generellt hänföra inkomster av leasing och fastighetsuthyrning till CFC-inkomster kan ge ett materiellt resultat som i många fall framstår som tveksamt. Vidare kan ifrågasättas om inte t.ex. inkomster från försäkringsverksamhet som bedrivs i captiveform och inkomster från coordination centres bör omfattas av CFC-reglerna i vissa fall. Även den sparbösseffekt som åstadkoms för fysiska personer bör beaktas. Enligt regeringens mening har en sådan generell uppdelning på inkomster som utredaren föreslår alltför låg träffsäkerhet och förutsägbarhet samt skulle medföra betydande tillämpningsproblem.

7.1 Huvudregeln

<p>Regeringens förslag: 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.</p>
--

Utredningens förslag: CFC-beskattning skall ske om lågbeskattade intäkter överstiger 10 procent av de totala intäkterna. 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 innebär lindrigare beskattning än den beskattning som skulle ha skett om 70 procent av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.

Departementspromemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Internationella Handelshögskolan i Jönköping* anser att uttrycket ”beskattats med en inkomstskatt som normalt tillämpas” i 6 a kap. 12 § IL i utredarens lagförslag är diffust och svårbedömt. Högskolan välkomnar promemorians förslag eftersom problemet med jämförlig beskattning genom detta upphör. I övrigt har ett fåtal remissinstanser synpunkter på skattesatsen. Några anser att nuvarande krav på jämförlig beskattning för utdelningsskattefrihet är en lämplig nivå. *Näringslivets skattedelegation* och *Lantbrukarnas Riksförbund* anser dock att den jämförande skattesatsen är för hög. Skattedelegationen menar att skattesatsen skall sättas så lågt att man undviker onödiga bedömningar av huruvida CFC-reglerna är tillämpliga eller inte. *FAR m.fl.* framhåller att begreppet nettoinkomst måste klargöras. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att en ventil skall inrättas som begränsar det totala skatteuttaget på grund av CFC-reglerna till 55 procent av motsvarande svensk skatt.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande CFC-regler anses gränsen för beskattningsnivån ligga vid cirka 10 procent av det utländska företagens inkomst. I det system som regeringen nu föreslår 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. Denna nivå är vid en internationell jämförelse av CFC-regler i allmänhet relativt låg. Som flera remissinstanser påpekat har den emellertid i praktiken fungerat bra som spärr i reglerna om utdelningsskattefrihet. Med tanke på den nära kopplingen mellan dessa regler och de ändrade CFC-reglerna får nivån även i detta avseende anses vara väl avvägd. Det finns därför för närvarande inga skäl att drastiskt höja denna nivå. 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.

Den föreslagna huvudregeln innebär att en fiktiv svensk skatteberäkning skall göras för att fastställa om de samlade inkomster som en utländsk juridisk person uppbär skall anses lågbeskattade eller inte. Först görs således en fiktiv beräkning av den utländska juridiska personens nettoinkomst med tillämpning av normal svenska skatteregler, dock med beaktande av de särskilda regler som skall tillämpas vid denna beräkning (se avsnitt 9). Den svenska skatten (28 procent) på 55 procent av det härvid framräknade överskottet av näringsverksamhet skall sedan jämföras med den faktiska skattebelastningen av nettoinkomsten i utlandet. Om nettoinkomsten har beskattats lindrigare i utlandet, dvs. om den faktiska skatten i utlandet understiger skatten i Sverige på 55 procent av överskottet, är inkomsten lågbeskattad.

Flertalet av världens stater har emellertid reguljära skattesystem som innebär att inkomster som där hemmahörande företag uppbär, helt eller till övervägande del, tas med i beskattningsunderlaget och beskattas på ett ur CFC-hänseende godtagbart sätt. I förhållande till utländska

juridiska personer hemmahörande och skattskyldiga till inkomstskatt i dessa stater bör därför ett enklare och mer schabloniserat förfarande i form av en kompletteringsregel kunna tillämpas. Med stater åsyftas – såvida inte annat följer av sammanhanget – även andra jurisdiktioner som inte är självständiga stater men som på skatteområdet är självstyrande. Utformningen av kompletteringsregeln redovisas i avsnitt 7.2.

7.1.1 Särskilda frågeställningar beträffande banker och andra finansiella företag

Regeringens bedömning: Något generellt undantag från CFC-beskattningsregler för verksamhet som drivs av banker, kreditinstitut eller andra finansiella företag skall inte göras. Inte heller bör tillståndspliktig sådan verksamhet undantas.

Inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) skall tillämpningen av CFC-reglerna i princip begränsas till vissa koncerninterna verksamheter.

Utredningens bedömning: Föreslog att vissa uppräknade intäkter, främst av finansiell karaktär, skulle CFC-beskattas. Utredaren ansåg att det saknas anledning till särbehandling av utländska företag som är dotterföretag till en svensk bank.

Departementspromemorian behandlade inte uttryckligen dessa frågeställningar.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* kritiserar promemorians förslag till ändrade CFC-regler och anför följande. Undantag från CFC-reglernas tillämpningsområde måste göras för reguljär bankverksamhet utomlands som kräver Finansinspektionens tillstånd och som står under dennas tillsyn. Den skärpta beskattningen och det administrativa merarbete som CFC-regleringen medför skulle oskäligt drabba reguljär bankverksamhet som etablerats utomlands av marknadsmässiga skäl och inte i skatteundandragande syfte. Bankverksamhet i Estland skulle komma att drabbas särskilt hårt. I Estland tas ut bolagsskatt med 26 procent av upparbetade vinster. Skatten tas ut först i samband med utdelning. Genom förskjutningen av beskattningstidpunkten uppkommer visserligen en skattecredit, men samtidigt innebär modellen att avräkning av den estniska skatten från svensk skatt inte kan ske. Detta leder till ett sammanlagt skatteuttag om nominellt 54 procent (28+26) av vinsten. Av liknande skäl kan även ifrågasättas om bankverksamhet i Luxemburg är lågbeskattad. Den skärpta beskattningen av bankverksamhet i vissa länder skulle innebära väsentliga konkurrensnackdelar för svenska banker i dessa länder jämfört med inhemska eller andra utländska banker.

Bankföreningen har inkommit med olika förslag på hur banker kan undantas från de föreslagna CFC-reglerna om inte ett generellt undantag är möjligt. Enligt ett av förslagen undantas tillståndspliktig finansiell verksamhet i skatteavtalsstater. Enligt ett annat förslag undantas tillståndspliktig finansiell verksamhet, som inte är koncernintern, i

sådana skatteavtalsstater där Sverige endast CFC-beskattar finansiell verksamhet.

Finansbolagens förening motsätter sig att inkomster från framför allt operationell leasing träffas av CFC-beskattning och anför följande. I ett tidigare yttrande noterade föreningen att t.ex. inkomster från fastighetsförvaltning och operationell leasing inte skulle anses som passiva. Operationell leasing är en form som många företag tillämpar för att tillhandahålla produkter. Denna form tillämpas både med avseende på varor som tillverkats inom koncernen och i återförsäljningsverksamhet. Ibland erbjuds sådana varor genom operationell leasing som ett alternativ till köp. Därvid betecknas transaktionen allt oftare som hyra, även i fall då upplåtelseiden är längre, många gånger långt över ett år. Det förekommer också i ökande utsträckning att varor erbjuds endast genom operationell leasing (eller hyra) utan att hyrestagarna ges möjlighet att förvärva äganderätt till varan genom köp. Dessa upplåtelseformer är i grunden affärsmässigt betingade. Hyrestagare är betjänta av att kunna bruka tillgångar utan att behöva göra investeringar som kan vara kostsamma. I dessa fall kan föremålet för transaktionen mer bestå av en viss funktion än av ett visst föremål, t.ex. en transportkapacitet, en lastningsförmåga eller en kopieringsfunktion i stället för en lastbil, en gaffeltruck eller en fotokopiator. Leasegivaren (uthyraren) svarar i sådana fall typiskt sett för underhåll och kan i stället för att reparera ett trasigt objekt välja att byta ut det mot ett annat. Inkomster från sådana verksamheter är påtagligt "aktiva" och på intet sätt "passiva". I betänkandet framhölls svårigheten att dra en klar gräns mellan passiva och aktiva inkomster. Föreningen inser att detta kan vara ett problem men anser inte att det är acceptabelt att beskatta "aktiva" inkomster som "passiva" endast därför att lagstiftaren har svårigheter att ange gränsen mellan finansiell och operationell leasing. Om lagstiftaren inte kan bemästra den svårigheten är det enligt föreningens syn mer rimligt att behandla även inkomster från finansiell leasing som "aktiva".

Skälen för regeringens bedömning: Banker och andra finansiella företag kan inneha andelar i utländska juridiska personer med lågbeskattade finansiella inkomster. Även rörelsedrivande bolag med finansbolag i utlandet kan ha sådana inkomster. Genom att kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar blir skattefria i det nya systemet skapas möjlighet även för dessa företag att ägna sig åt den typ av skatteundandraganden som CFC-beskattningen syftar till att förhindra. Skatteplanering genom olika typer av upplägg avseende internbanker eller leasingverksamhet har förekommit tidigare. För banker och andra finansiella företag slår emellertid CFC-reglerna särskilt hårt, eftersom deras normala verksamhet består av finansiell verksamhet som CFC-reglerna huvudsakligen riktar in sig på. Det är inte bara fråga om att skattebelastningen ökar, utan även om det administrativa merarbete som CFC-reglerna medför avseende stater som inte omfattas av den föreslagna listan i bilaga 39 a IL. Det bör därför övervägas om det finns skäl att särbehandla verksamhet i finansiella företag genom någon form av undantag från CFC-reglerna. I detta avsnitt behandlas frågan om det finns skäl till ett generellt undantag för sådan verksamhet, ett undantag för tillståndpliktig finansiell verksamhet eller ett undantag från viss finansiell verksamhet inom EES.

Generellt undantag?

Regeringens förslag till nya CFC-regler innehåller en generell definition av lågbeskattade inkomster. Betänkandets uppdelning i aktiva och passiva intäkter har tagits bort. Endast i förhållande till vissa stater och jurisdiktioner finns en gränsdragning mellan inkomster som är finansiella och sådana som inte är det. Genom en omfattande lista undantas inkomster i de flesta jurisdiktioner från CFC-reglernas tillämpningsområde. Genom denna begränsning av tillämpningsområdet för CFC-beskattningen uppnås en avsevärd förbättring och förenkling för företag med finansiella inkomster i förhållande till förslaget i betänkandet. I praktiken kommer endast ett fåtal fall av CFC-beskattningsatt äga rum. Den administrativa bördan minskar avsevärt för banker och andra finansiella företag i förhållande till utredarens förslag. Det administrativa merarbete som de nya reglerna ändå innebär i vissa fall torde dock vara mer lätthanterligt för bankerna, eftersom det är vanligt att bankverksamhet i utlandet bedrivs i filialform och CFC-beskattningsliknar beskattning av en filial.

Att generellt undanta bankers, kreditinstituts eller andra finansiella företags verksamhet från CFC-beskattnings bedöms inte vara motiverat. Som tidigare nämnts kan även dessa företag ägna sig åt den typ av skatteundandraganden som CFC-reglerna är avsedda att träffa. Ett undantag från CFC-beskattnings skulle även innebära att sådan verksamhet i skatteparadis skulle undantas, till skillnad mot annan operativ näringsverksamhet som kan träffas av CFC-beskattnings. Enligt regeringens uppfattning finns det inte skäl till en sådan särbehandling.

Undantag för tillståndspliktig verksamhet?

Finansiell verksamhet är ett vitt begrepp, som inkluderar alla finansiella aktiviteter oavsett om de är tillståndspliktiga eller inte. Tillståndspliktig finansiell verksamhet kan drivas av t.ex. banker, kreditmarknadsföretag värdepappersbolag eller försäkringsföretag. I en av regeringen den 13 februari 2003 beslutad lagrådsremiss föreslås en ny lag om bank- och finansieringsrörelse. Finansiell verksamhet som omfattas av definitionerna ”bankrörelse” och ”finansieringsrörelse” kommer att kräva Finansinspektionens tillstånd och stå under dess tillsyn. Förslaget till ny lag är anpassad till de minimikrav som ställs i EU:s direktiv 2000/12/EG om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut.

Till skillnad från nuvarande regler omfattas rörelsedrivande bolags finansbolag av tillståndsplikten endast om de tar emot återbetalningspliktiga medel från allmänheten. Operationell leasing omfattas inte alls av tillståndsplikten.

Viss finansieringsrörelse undantas också från tillståndsplikt. Undantaget omfattar bl.a. koncernintern finansiering t.ex. genom en internbank (2 kap. 3 § 4. lagförslaget). Internbanker som finansierar företag som t.ex. lämnar krediter eller ägnar sig åt finansiell leasing omfattas dock inte av undantaget.

Tillståndspliktig verksamhet står under Finansinspektionens tillsyn. Skatteplaneringstransaktioner skulle möjligen kunna granskas i förhållande till lagens krav på att den verksamhet som bedrivs måste vara

sund. Det regelverk som gäller för banker och kreditmarknadsföretag, liksom Finansinspektionens tillsyn, har dock främst till ändamål att se till att instituten är stabila. Vid sidan om detta mål granskas inte om genomförda transaktioner är motiverade av skatteskal. Endast mer flagranta fall, t.ex. om fråga skulle vara om skattebrott eller mycket stora överföringar, skulle omfattas av tillsynen. Inte heller ser man till utländska företags verksamhet i någon större utsträckning.

Tillståndsplikten ger således inte tillräckliga garantier för att banker eller andra kreditinstitut inte ägnar sig åt sådan skatteplanering som CFC-reglerna syftar till att förhindra. Som har nämnts i det föregående är skyddsintresset för tillståndsplikten och tillsynen helt annat än de fiskala intressena. Även andra skäl gör det mindre lämpligt att knyta ett undantag från CFC-reglerna till tillståndsplikten. Oavsett om utgångspunkten skulle vara de svenska reglerna om tillståndsplikt eller den utländska tillståndsplikten skulle samma typ av verksamhet komma att behandlas olika beroende på hur reglerna om tillståndsplikt är utformade i olika länder. Är utgångspunkten de svenska reglerna skulle t.ex. bankernas finansiella leasing undantas, men däremot inte alltid finansbolagens motsvarande verksamhet i andra finansiella företag eftersom denna inte alltid är tillståndspliktig. Vidare skulle en sådan regel bli administrativt betungande. Om undantaget i stället baseras på tillståndsplikten i utlandet är det svårt att överblicka vilken verksamhet som träffas. Något undantag från CFC-beskattning för verksamhet som i något avseende är tillståndspliktig är således enligt regeringens uppfattning inte lämpligt.

Undantag inom EES?

Det kan däremot finnas andra skäl för att undanta viss finansiell verksamhet inom EU eller EES från CFC-reglerna. Inom EU är det enklare att ha överblick över olika skadliga skatteregimer. Arbetet inom ramen för uppförandekoden för företagsbeskattning har inneburit en bättre insyn i sådana regimer. Man kan utgå från att skadliga skatteregimer på sikt kommer att avvecklas inom EU-området. Ett förbättrat informationsutbyte inom unionen är också att förvänta.

Inom EES finns det flera direktiv som gäller för den finansiella sektorn, t.ex. bank, värdepapper och försäkring. Enligt direktiven skall den däri beskrivna verksamheten fordra tillstånd och stå under tillsyn. Flera medlemsstater har dock valt att reglera fler företag än vad de enligt EG-rätten är skyldiga till. Tillståndsplikten och tillsynen ger garanti för viss transparens, vilket torde avhålla företag från vissa typer av skatteundandragande transaktioner. Även om man av andra skäl inte direkt kan knyta an till tillståndsplikten kan den ändå utgöra ett av flera skäl för att särbehandla verksamhet inom EES.

Bankerna har i dag möjlighet att ägna sig åt finansiell verksamhet av skiftande slag. Om enbart bankernas finansiella verksamhet inom EES skulle undantas från CFC-beskattning skulle konkurrerande finansiell verksamhet som bedrivs av andra än bankerna missgynnas. Skulle enbart tillståndspliktig bankverksamhet undantas blir det ett mycket snävt

undantag. Av dessa skäl bör samma typ av finansiell verksamhet inom EES likabehandlas.

Det finns emellertid inga skäl att göra undantag för verksamhet i lågskatteregimer som t.ex. Liechtenstein eller för verksamhet som inte omfattas av skatteavtalen. Samma gäller för viss verksamhet som Sverige ansett skadlig inom ramen för uppförandekoden, dvs. finansiell verksamhet i coordination centres och för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats i Belgien samt viss internationell finansieringsverksamhet i Nederländerna.

CFC-reglerna syftar till att motverka skatteundandragande genom framför allt koncerninterna transaktioner. Det kan därför ifrågasättas om skäl finns att undanta finansiella inkomster som huvudsakligen är koncerninterna. Det skulle dock bli alltför administrativt betungande att bryta ut sådana koncerninterna transaktioner vid blandad verksamhet. Eftersom undantaget bara bör gälla inom EES och då får begränsad betydelse är det inte motiverat att införa ett system som medför nya gränsdragningsproblem. Att låta CFC-beskattningen enbart träffa lågbeskattade finansiella inkomster som är koncerninterna inom EES är därför inte lämpligt.

Däremot bör andra överväganden göras i förhållande till koncernintern finansiering, t.ex. genom en internbank. Inom EES har förekommit otillbörliga skatteundandraganden genom upplägg där svenska bolag har använt sig av lågbeskattade dotterbolag i utlandet som bedrivit sådan verksamhet. Det finns därför starkare skäl att CFC-beskatta finansiell verksamhet som består i koncernintern finansiering än andra typer av finansiell verksamhet. Regeringen är mot bakgrund härav av den uppfattningen att koncernintern finansiering inte bör omfattas av undantaget från CFC-beskattning.

Om Estland inom kort blir medlem i EU kommer undantaget även att gälla i förhållande till Estland. Samma gäller givetvis för de andra kandidatländerna.

För att undvika att den särskilda regeln för EES bara skall tillämpas för en del av ett kalenderår föreslås, när en ny stat blir medlem i EES, att EES-regeln skall tillämpas från och med den 1 januari det år då staten blir medlem.

7.1.2 Rederiverksamhet

Regeringens förslag: En inkomst hos en utländsk juridisk person skall inte anses lågbeskattad till den del den utländska juridiska personens inkomster härrör från internationell rederiverksamhet och delägaren, direkt eller genom en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EES, bedriver rederiverksamhet.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Departementspromemorian behandlade inte internationell rederiverksamhet.

Remissinstanserna: *Sveriges Redareförening* har yttrat sig över promemorian och avstyrker att de föreslagna CFC-reglerna införs. Om de införs bör de i vart fall utformas så att internationell rederiverksamhet

undantas. Föreningen anför att ett införande av reglerna skulle bli ett utomordentligt svårt slag mot den svenska internationella rederinäringen.

Skälen för regeringens förslag: Internationell sjöfart bedrivs under mycket stor konkurrens. Oavsett var ett rederiföretag är hemmahörande söker företaget uppdrag för dess fartyg i direkt konkurrens med andra rederiföretag oberoende av var dessa har hemvist. Närheten till marknaden och andra sådana faktorer saknar normalt betydelse för konkurrensen eftersom marknaden är i varje mening global.

Svenska rederier har sedan lång tid anpassat sig till rådande marknadsförhållanden genom att t.ex. organisera sitt fartygsägande i separata bolag där enda tillgången i bolaget i princip består av ett enda fartyg. Ofta är dessa bolag bildade i länder som kan komma att omfattas av de föreslagna CFC-reglerna, t.ex. Caymanöarna, Isle of Man, Bermuda, Malta, Kerguelen och Bahamas. Detta har medfört att svensk internationell rederiverksamhet i dag har marknadsförhållanden som överensstämmer med konkurrenternas. För närvarande finns cirka 270 fartyg under svensk flagg och cirka 350 under annan flagg än svensk. Beskattningen av internationell sjöfart är i många länder antingen helt avskaffad eller tas ut med låga och ibland symboliska belopp. I många länder är den traditionella nettoinkomstbeskattningen ersatt med en betydligt lägre s.k. tonnageskatt. Detta gäller inte bara små och mindre utvecklade länder utanför OECD-området utan också många högt utvecklade länder inom OECD-området. Internationellt har därför vanliga etablerade principer på inkomstbeskattningens område i stor utsträckning övergetts. Även statliga subventioner av sjöfarten förekommer i mycket stor utsträckning. EU-kommissionen har i maj 1997 fastställt riktlinjer för statligt stöd till sjöfartsnäringen som bland annat innebär att de samlade stöden inte får överstiga vad som skulle ha erlagts i skatt och sociala avgifter av sjöfolk och rederier.

Mot denna bakgrund framstår det varken som i praktiken möjligt eller ens önskvärt att CFC-beskatta internationell rederiverksamhet som bedrivs av svenskkontrollerade företag i utlandet. Regeringen föreslår därför att internationell rederiverksamhet uttryckligen undantas från CFC-beskattning om den svenske delägaren bedriver rederiverksamhet.

Förutsättningar för undantaget

För att undantaget skall bli tillämpligt räcker det inte med att den utländska juridiska personen bedriver internationell rederiverksamhet eftersom detta skulle medföra att alla svenska delägare, oavsett vilken verksamhet de i övrigt bedriver, skulle bli frikallade från CFC-beskattning såvitt avser i utlandet bedriven lågbeskattad rederiverksamhet. Inte heller räcker det att den svenske delägaren bedriver internationell rederiverksamhet. Endast internationell rederiverksamhet som bedrivs utomlands och som ägs av ett svenskt rederi bör enligt regeringens mening omfattas av undantaget.

För att undanta rederiverksamhet från CFC-beskattning bör således uppställas som villkor dels att den utländska juridiska personen bedriver internationell rederiverksamhet och att dennes inkomster härrör från denna verksamhet, dels att delägaren – direkt eller indirekt via ett företag

i en EES-stat – bedriver rederiverksamhet. Att det för delägaren är tillräckligt att denne indirekt bedriver rederiverksamhet sammanhänger med att även sådana rederier som är organiserade så att moderbolaget (delägaren) självt inte bedriver rederiverksamhet utan att denna verksamhet sköts av andra företag inom EES bör omfattas av undantaget. Ett förslag av denna innebörd har tagits in i den nya 39 a kap. 8 § IL.

7.2 Kompletteringsregeln

Regeringens förslag: En inkomst hos en utländsk juridisk person skall inte anses lågbeskattad om den uppbärs av en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat eller en annan jurisdiktion eller del av denna som anges i en särskild lista (bilaga 39 a IL), såvida inte inkomsten uttryckligen undantagits. Sådant undantag görs i vissa fall t.ex. vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet samt försäkringsverksamhet.

Utredningens förslag: Presumptionsregeln om tillräcklig beskattning motsvarar i huvudsak den kompletteringsregel som regeringen nu föreslår, dock att listan över de områden som omfattas av utredarens presumptionsregel är betydligt mer begränsad och enbart avser länder med vilka Sverige har ingått skatteavtal.

Departementspromemorians förslag: Överensstämmer med regeringens utom vad avser den närmare utformningen av listan.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, däribland *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Länsrätten i Stockholms län* och *Sveriges advokatsamfund* anser att den föreslagna bestämmelsen bör förtydligas i språkligt hänseende. Advokatsamfundet anser vidare att de i bestämmelserna angivna undantagen är alltför oprecisa för att uppfylla rimliga krav på förutsebarhet och att det i listan i bilaga 39 a IL på ett tydligt sätt bör anges vilka inkomster som är i fråga. Fakultetsnämnden anser att indelningen av stater och jurisdiktioner i olika världsdelar inte är alldeles klar och kan föranleda tillämpningsproblem.

SCA, FAR, Näringslivets skattedelegation samt advokatsamfundet anser att samtliga medlemsländer inom EU, utan några särregleringar för olika slag av verksamhet, skall omfattas av kompletteringsregeln. Det förhållandet att viss verksamhet i några medlemsländer undantas torde enligt *SCA* innebära en förbjuden diskriminering enligt Rom-fördraget och då särskilt reglerna om den fria etableringsrätten. *FAR, Skattedelegationen, SAS och Svenska Bankföreningen* anför att de i bilagan till IL (39 a) intagna begreppen ”bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet” lämnats odefinierade och att osäkerheten är särskilt stor om vad som skall innefattas i begreppet ”finansiell verksamhet”. *SAS* anser också att gränsdragningen mellan finansiell och operationell leasing bör klargöras. Bankföreningen konstaterar att med bankverksamhet torde avses den verksamhet som en bank ”skall” respektive ”får” bedriva efter tillstånd av Finansinspektionen. ”Annan finansiell verksamhet” omfattar en verksamhet som inte är artskild från

(tillståndspliktig) bank- och försäkringsverksamhet och verksamhet som bedrivs av en s.k. internbank ("handhavande av egna medel") utgör varken bankverksamhet eller annan finansiell verksamhet. Det kan dock antas att det med "annan finansiell verksamhet" i förslaget egentligen åsyftas en från bank- och försäkringsverksamhet artskild, icke tillståndspliktig verksamhet vari (en koncerns) egna medel handhas. Det torde enligt bankföreningen därför vara klart att dotterbanksetableringar i aktuella länder generellt omfattas av de föreslagna CFC-reglerna, medan till exempel handhavande av överlikviditet hos ett tillverkande eller tjänsteproducerande dotterbolag i utlandet eventuellt faller utanför de föreslagna reglernas tillämpningsområde. Enligt bankföreningens uppfattning är det oacceptabelt att reguljär bankverksamhet i aktuella länder generellt omfattas av de föreslagna CFC-reglerna, medan icke tillståndspliktig finansiell verksamhet i dessa länder eventuellt faller utanför de föreslagna reglernas tillämpningsområde. Också FAR pekar på att bank- och försäkringsbolag omfattas även om de driver extern verksamhet och att detta innebär att ett dotterbolag till en svensk bank skulle få arbeta på helt andra villkor än andra banker verksamma i samma land och på samma marknader. Skattedelegationen föreslår att företag som bedriver operativ näringsverksamhet – t.ex. bank- och försäkringsverksamhet – skall undantas. Bankföreningen menar vidare att bankverksamhet bedriven i Estland och Luxemburg inte kan anses vara lågbeskattad. Advokatsamfundet har för sin del uttalat att det kan ifrågasättas hur man skall beakta den beskattning som i Estland sker vid utdelning av vinstmedel. Fakultetsnämnden och *Kammarrätten i Göteborg* anser att en uppenbar nackdel med listan är att den fortlöpande måste uppdateras vilket kan antas förorsaka ett betydande merarbete, ta avsevärda resurser i anspråk och medföra praktiska problem.

Skälen för regeringens förslag: Det förfarande som regeringen föreslår innebär att huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL kompletteras med en regel i 39 a kap. 7 § IL. Till denna kompletteringsregel fogas en, i förhållande till presumtionsregeln i nuvarande 6 kap. 10 § IL, betydligt mer omfattande "länderlista". Nuvarande lista omfattar endast stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal. I den lista regeringen nu föreslår är utgångspunkten i stället att en prövning i princip skall göras av alla världens stater. Ambitionen bör vara att så många stater som rimligen framstår som möjligt skall omfattas av kompletteringsregeln utan att syftet med regelverket går förlorat. I praktiken kommer därför CFC-beskattnings endast kunna komma i fråga i förhållande till ett mycket litet antal stater.

Syftet med kompletteringsregeln och den därtill fogade listan är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för såväl skattskyldiga som skattemyndigheterna. Om inkomster förvärfvas av en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat som omfattas av listan och inkomsten inte uttryckligen har undantagits skall någon CFC-beskattnings inte ske och någon utredning i det enskilda fallet behöver därför inte göras för att komma fram till denna slutsats. Om den utländska juridiska personen även har andra inkomster som inte anses lågbeskattade enligt 39 a kap. 7 § IL måste prövning göras enligt 39 a kap. 5 § IL och utredning lämnas.

I många av Sveriges skatteavtal förekommer bestämmelser som innebär att inkomster från vissa verksamheter inte alls omfattas av avtalen eller inte omfattas av avtalens regler om begränsning av beskattningsrätten. Det är fråga om lågbeskattade inkomster från sådan särskilt skattegynnad verksamhet som har bedömts inte böra gynnas av ett skatteavtals förmånsregler. Då det inte finns skäl att undanta sådana inkomster från de föreslagna CFC-reglernas tillämpning föreslås en särskild bestämmelse om detta i 39 a kap. 7 § tredje stycket IL. Denna bestämmelse innebär att kompletteringsregeln – i förhållande till en stat med vilken Sverige har ett fullständigt skatteavtal – endast är tillämplig på sådana inkomster som omfattas av skatteavtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Exempel på bestämmelser som i enlighet med detta begränsar kompletteringsregelns tillämpningsområde är protokollet till skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1996:1510), 4 § lagen (1995:542) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malaysia och artikel 24 i skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510).

I detta sammanhang bör framhållas att den omständigheten att en inkomst som en utländsk juridisk person uppbär inte omfattas av kompletteringsregeln inte i sig innebär att i Sverige hemmahörande delägare med automatik skall CFC-beskattas utan detta förutsätter också att inkomsten är att anse som lågbeskattad på sätt som anges i 39 a kap. 5 § IL.

Geografisk indelning

Av praktiska skäl har en geografisk indelning skett med utgångspunkt i världsdelar, dock att Nord- och Sydamerika behandlas som en världsdel. Detta innebär att listan är uppdelad på fem ”världsdelar”, nämligen Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. Antarktis nämns inte i listan och omfattas således inte till någon del av kompletteringsregeln. Huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL tillämpas givetvis också i förhållande till verksamhet som bedrivs i Antarktis.

Under respektive världsdel redovisas endast den del av en viss stat som geografiskt sett är belägen där. För att en stat, som innefattar områden i flera världsdelar, i sin helhet skall omfattas av listan krävs därför att respektive del finns angiven under de olika världsdelarna. Exempelvis finns Turkiet med såväl under Europa som Asien samt USA under Amerika och – såvitt avser delstaten Hawaii – Oceanien.

För Afrika, Asien och Europa anges i listan de stater som helt eller delvis inte omfattas av den i 39 a kap. 7 § IL intagna kompletteringsregeln. Detta markeras genom att staten i fråga, eller vissa inkomster som ett företag hemmahörande i den staten förvärvat, undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde.

För Amerika och Oceanien föreslås i stället att de stater som omfattas av kompletteringsregeln räknas upp i listan. Förklaringen till att denna teknik har valts är att listan härigenom blir kortare och mer överskådlig. I förhållande till några av dessa stater undantas från regelns tillämpning vissa särskilt angivna inkomster som ett företag hemmahörande i den aktuella staten förvärvat.

Ett stort antal mindre stater – främst i Karibien och Oceanien – har i förslaget lämnats helt utanför listan och omfattas således inte till någon del av kompletteringsregeln. I förhållande till dessa stater har i de flesta fall någon närmare eller mer detaljerad prövning av skattesystemen inte skett. Orsaken till detta är dels att många av dessa i princip saknar bolagsskatt eller medger långtgående skattebefrielser eller skattelättnader, dels att svenska etableringar i dessa stater antingen helt saknas eller förekommer i sådan ringa omfattning att det skulle leda alltför långt att reglera dessa i listan. Huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL får då i stället tillämpas. Om det i framtiden visar sig att detta i praktiken leder till problem för svenska företag med etableringar i dessa stater kan det finnas skäl att återkomma till denna fråga.

Stater som omfattas av kompletteringsregeln

Flertalet av världens stater har i stort sett reguljära skattesystem och omfattas därför helt av listan. Även i dessa helt ”vita” stater kan det förekomma regler som innebär att inkomster från viss verksamhet skattemässigt gynnas, men dessa har då efter prövning i varje enskilt fall bedömts vara ur CFC-hänseende godtagbara. Det är framför allt fråga om förmånsregler som gäller för inkomster som inte är av finansiell karaktär. Detta är exempelvis fallet med förmåner motsvarande de som Sverige godtagit genom att i skatteavtal medge s.k. matching credit eller dylikt (se t.ex. artikel 23 punkt 2 d i skatteavtalet med Namibia, SFS 1993:1398). Det är då fråga om förmåner som ges för reella och seriösa etableringar som syftar till att främja ekonomisk utveckling i den aktuella staten.

Stater som delvis omfattas av kompletteringsregeln

För vissa stater föreslås att inkomst från viss verksamhet undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Till denna kategori hör stater som har ett reguljärt skattesystem med normal bolagsskatt som tas ut beträffande de flesta verksamheter, men som även har regler som innebär att inkomst från viss finansiell verksamhet skattemässigt gynnas. Samma gäller för finansiella inkomster i vissa stater som visserligen har ett reguljärt skattesystem, men däremot en låg bolagsskatt. Dessa båda fall behandlas nedan under ett särskilt avsnitt om vissa inkomster från finansiell verksamhet. Övriga fall där inkomst från viss verksamhet undantagits från kompletteringsregeln behandlas därefter.

Vissa inkomster från finansiell verksamhet

I detta avsnitt behandlas inkomster från finansiell verksamhet endast i förhållande till nedan angivna stater. Sådan inkomst behandlas också i andra avsnitt.

I vissa stater, som har ett reguljärt skattesystem med normal bolagsskatt, finns det regler som innebär att inkomster av finansiell karaktär skattemässigt gynnas. Vad som innefattas av uttrycket ”normal inkomstskatt” framgår av nedan lämnade redogörelse för de

skatteförmåner som finns att tillgå i vissa stater. 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. Sådana regler finns i Island, Statsunionen Serbien-Montenegro, San Marino, Turkiet och Singapore. I dessa stater finns således anledning att endast beskatta inkomster från finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattats med den normala inkomstskatten där. Regeringen föreslår därför att andra inkomster än inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten i dessa stater skall undantas från CFC-beskattnings.

Vissa stater har ett reguljärt skattesystem, men bolagsskatten är låg. Ett sådant system har Irland, Libanon och, beträffande vissa kanton, Schweiz. De inkomster som CFC-reglerna avser att träffa är i sådana stater inkomster av finansiell karaktär. För stater med ett sådant skattesystem finns det därför skäl att begränsa CFC-beskattnings till att omfatta endast inkomster från finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet. På samma sätt bör Estland, som har ett skattesystem som innebär att bolagsskatten tar ut först vid utdelningstillfället, behandlas. Regeringen föreslår därför att andra inkomster än inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet i dessa stater skall undantas från CFC-beskattnings. Beträffande Irland och Island finns det, som framgår nedan, skäl att göra ytterligare undantag från CFC-beskattnings.

Det är i stor utsträckning fråga om samma typ av inkomster som utredaren fann skäl att CFC-beskatta. I första hand är det fråga om avkastning på kapital. Det är t.ex. fråga om räntor, utdelningar, kapitalvinster, royalty och leasinginkomster. Den typen av inkomster förekommer huvudsakligen hos företag som bedriver bank- och finansieringsrörelse, se avsnitt 7.1.1 om banker och andra finansiella företag. Även företag som huvudsakligen bedriver annan verksamhet kan ha en finansiell verksamhetsgren. Även i försäkringsverksamhet förekommer inkomster av finansiell karaktär i stor omfattning. Det finns därför skäl att även inkludera inkomster från försäkringsrörelse och annan försäkringsverksamhet. Givetvis kan, på samma sätt som i utredarens förslag, gränsdragningsproblem uppkomma. Här är det dock fråga om ett fåtal stater där dessa problem i så fall uppkommer.

Behandling av *leasinginkomster* är problematisk. I betänkandet föreslås beskattning av "ersättning för upplåtelse av materiella och immateriella tillgångar". Både s.k. operationell och s.k. finansiell leasing omfattas således. Det påpekas att gränsen mellan dessa typer av leasing är flytande och att det är svårt att skilja ut den operationella leasingen från den finansiella. Av Departementspromemorian om inkomstskatteregler vid leasing av inventarier (Ds 2002:16) och av den rättspraxis som finns på området framgår också att det är svårt att avgränsa den finansiella leasingen från den operationella.

I det tidigare nämnda förslaget till ny lag om bank- och finansieringsrörelse (avsnitt 7.1.1) tar regeringen ställning till vilken verksamhet som tillståndspliktiga företag får bedriva. Det är här fråga om att avgränsa finansiell verksamhet från annan verksamhet. Företag som bedriver finansiell verksamhet i form av leasing anges härvid vara sådana företag som medverkar vid finansiering, bland annat genom att upplåta lös egendom till nyttjande (7 kap. 1 § lagförslaget). Det är således fråga om leasing som är att anse som finansiell verksamhet. Sådan verksamhet kan det också finnas skäl att CFC-beskatta. Dessa bestämmelser och tolkningen därav kan således tjäna som vägledning vid bedömning av vilken leasingverksamhet som kan bli föremål för CFC-beskattnig. Om den betecknas som operationell eller finansiell är av mindre betydelse. Bedömning får i stället göras i varje enskilt fall för att avgöra om det finansiella inslaget dominerar så att fråga är om finansiell verksamhet.

I betänkandet finns en särskild bestämmelse för att inte normala finansiella intäkter hos t.ex. ett svenskt utländskt industriföretag skall medföra CFC-beskattnig. I detta förslag har valts att låta CFC-beskattnig ske av finansiell verksamhet, till skillnad mot finansiella intäkter som föreslogs i betänkandet. För att fråga skall vara om finansiell verksamhet krävs att de finansiella inkomsterna måste vara av viss omfattning. Någon särskild bestämmelse som uttryckligen reglerar detta har regeringen inte bedömt vara nödvändig.

Som framgår av avsnitt 7.1.1 om banker och andra finansiella företag är det regeringens uppfattning att det finns skäl att särbehandla vissa inkomster från finansiell verksamhet som bedrivs inom EES. Inom EES, undantas således, i fråga om de stater som nu behandlas, andra inkomster än lågbeskattade inkomster från verksamhet som består i koncernintern finansiering från CFC-beskattnig. Samma överväganden bör enligt regeringens mening göras beträffande försäkringsverksamhet. Det är framför allt koncernintern försäkringsverksamhet som kan utnyttjas för skatteundraganden. Det finns således särskilda skäl för att låta de föreslagna CFC-reglerna omfatta s.k. captivebolag, d.v.s. dotterbolag som direkt eller indirekt försäkrar risker inom den egna koncernen. Försäkring kan ske direkt i captivebolaget (direktförsäkringscaptive). Vanligare är dock att koncernens bolag försäkrar hos annan försäkringsgivare och att denne i sin tur, i enlighet med ett särskilt avtal mellan koncernbolaget och försäkringsbolaget, återförsäkrar i koncernens captivebolag (återförsäkringscaptive). Det är svårt att prissätta premier avseende koncerninterna risker varför transaktioner med captivebolag kan användas i skatteundragande syfte. I det nya 39 a kap. 7 § IL föreslås att inom EES undantas andra inkomster än inkomster från verksamhet som består i koncernintern finansiering eller försäkring från CFC-beskattnig.

Övriga inkomster

Vissa stater (Kanada, Thailand och Australien) har särskilda bestämmelser som innebär att viss bankverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala skatten. Sådan verksamhet föreslås undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde.

Även sådana stater som inte beskattar vissa inkomster med den normala bolagsskatten föreslås med avseende på sådana inkomster undantas från listan (Belize, Costa Rica, Brunei Darussalam, Cypern, Hong Kong SAR samt Panama).

En annan kategori av stater som enligt regeringens uppfattning inte i sin helhet skall omfattas av kompletteringsregeln är sådana som har skatteregimer som kan uppmuntra till s.k. ränteavdragsarbitrage eller transaktioner med felaktig internprissättning. Till denna kategori har Belgien, Luxemburg och Nederländerna hänförts.

Stater som inte omfattas av listan

Avslutningsvis finns ett fåtal stater som efter prövning uttryckligen helt föreslås undantagna från listan. Till denna kategori hör först och främst de stater som av OECD klassificerats som icke samarbetsvilliga skatteparadis, dvs. Andorra, Liberia, Liechtenstein och Monaco (utöver dessa har också Marshallöarna, Nauru och Vanuatu klassificerats som icke samarbetsvilliga skatteparadis). Till denna kategori har, som ovan anförts, också hänförts dels sådana stater och områden som i princip inte har någon bolagsskatt alls eller tar ut en mycket låg bolagsskatt (Bahrain, Förenade arabemiraten och Maldiverna), dels sådana stater som har mycket omfattande och ibland också svåröverskådliga förmånsregler (Brittiska kanalöarna, Djibouti, Gibraltar, Isle of Man, Macao SAR och Seychellerna).

Uppdatering av listan

Att hålla listan i bilaga 39 a IL uppdaterad kommer, som flera remissinstanser har påpekat, dels att kräva en hel del arbete, dels att skapa ett visst mått av osäkerhet när det gäller CFC-reglernas tillämplighet över tiden. Syftet med kompletteringsregeln och den därtill fogade listan är emellertid att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för såväl skattskyldiga som skattemyndigheterna. Är en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat som omfattas av listan skall någon CFC-beskattning inte ske och någon utredning om den utländska beskattningen i det enskilda fallet behöver då inte göras för att komma fram till denna slutsats. Det är emellertid nödvändigt att listan hålls uppdaterad och att stater som inför skatteförmåner som inte bedöms vara godtagbara ur CFC-hänseende tas bort från regelns tillämpningsområde och att stater som avskaffar sådana skatteförmåner omfattas av regeln. Merarbetet i detta avseende måste dock vägas mot de ovan beskrivna fördelarna med att ha en lista av detta slag.

När det gäller ambitionen att hålla listan uppdaterad kan här konstateras att det inom såväl EU som OECD bedrivs ett arbete som bl.a. syftar till att kartlägga förmånliga skatteregimer, vilket är till nytta då det gäller att hålla listan uppdaterad. I detta arbete har t.ex. OECD år 1998 lämnat en rapport – Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue – i vilken det bl.a. finns 19 rekommendationer om hur medlemsstaterna bör agera för att motverka skadlig skattekonkurrens och

internationell skatteflykt. Rapporten presenterades för OECD:s ministerråd, som gav OECD:s skattekommitté i uppdrag att på grundval av vissa kriterier identifiera skadliga skatteregimer inom OECD och skatteparadis utanför OECD. Som ett led i detta arbete skapades ett särskilt permanent organ kallat Forum on Harmful Tax Practices. Detta har granskat lagstiftningen i medlemsstaterna och i 47 potentiella skatteparadis. Under juni år 2000 presenterades en rapport till ministerrådet, Towards Global Tax Co-operation, i vilken huvuddragen i det av forumet dittills utförda arbetet redovisas. I rapporten identifierades 47 potentiellt skadliga skatteregimer inom OECD:s medlemsstater samt 35 jurisdiktioner som skatteparadis. I rapporten gavs OECD:s skattekommitté i uppdrag att fortsätta arbetet i syfte att avskaffa all skadlig lagstiftning inom OECD senast i april 2003 (vissa begränsade övergångsregler finns dock). Av rapporten framgick också att sex jurisdiktioner var villiga att samarbeta med OECD i syfte att uppfylla vissa krav på transparens och informationsutbyte senast den 31 december 2005. OECD inledde kort därefter förhandlingar med de 35 identifierade jurisdiktionerna som sedermera resulterat i att ytterligare jurisdiktioner accepterat att uppfylla OECD:s krav på transparens och informationsutbyte. 29 jurisdiktioner har gjort åtaganden och tre jurisdiktioner (Barbados, Maldiverna och Tonga) anses inte längre vara skatteparadis. En lista över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner har, enligt vad som anges i punkt 19 i rapporten från år 2000, publicerats den 17 april 2002 på OECD:s webbplats. På listan finns Andorra, Liberia, Liechtenstein, Marshallöarna, Monaco, Nauru och Vanuatu. Listan är av dynamisk karaktär vilket innebär att en jurisdiktion som senare gör ett åtagande tas bort från listan samt att en jurisdiktion som inte uppfyller sitt åtagande kommer att hamna på listan. Forumet håller för närvarande på att granska om medlemsstaternas potentiellt skadliga regimer är faktiskt skadliga och, om så är fallet, om de är upphävda eller ändrade. Skattekommittén avser att i en ny rapport till ministerrådet i juni 2003 presentera slutresultatet av granskningen. Det är troligt att förmånliga skatteregimer kommer att behandlas även fortsättningsvis inom ramen för det arbete som OECD:s skattekommitté bedriver.

Inom EU pågår sedan flera år ett arbete för att inom företagsbeskattningen bekämpa skadlig skattekonkurrens. En s.k. uppförandekod för företagsbeskattning antogs av Ekofin-rådet den 1 december 1997. En arbetsgrupp, den s.k. uppförandekodgruppen, har granskat och bedömt ett antal skatteåtgärders förenlighet med denna uppförandekod. Arbetsgruppens lista upptog i november 1999 inte mindre än 66 potentiellt skadliga skatteåtgärder. Flertalet av dessa har nu avvecklats eller är på väg att avvecklas. Ministrarna i Ekofin-rådet var vid sitt möte den 19 mars 2003 nära att nå en överenskommelse om skattepaketet. Vissa frågor om sparandedirektivet och uppförandekoden kunde dock inte lösas då. Beslutet måste därför skjutas upp till ett senare möte.

När det gäller de potentiellt skadliga åtgärderna bör också framhållas att vissa av dessa har så långa övergångstider att skyddsåtgärder enligt regeringens uppfattning är motiverade. Vidare har Sverige på vissa punkter en avvikande uppfattning när det gäller huruvida vissa delvis avvecklade skatteåtgärder alljämt är skadliga eller inte. Å andra sidan

går utvecklingen snabbt och viljan till samarbete och samförstånd, bl.a. genom ökad öppenhet och informationsutbyte, är stor. Förhoppningsvis bör därför medlemsstaterna inom EU inom en snar framtid helt kunna tas bort från uppförandekodgruppens lista.

Uppförandekodgruppen kommer också fortsättningsvis att övervaka avvecklingen av dessa skadliga skatteåtgärder och se till att inga nya skadliga åtgärder införs. Även när ytterligare stater blir medlemmar i EU uppställs krav på att dessa respekterar uppförandekoden för företagsbeskattning.

Härtill kommer att Regeringskansliet, skatteförvaltningen och näringslivet redan i dag har en omvärldsbevakning vilken bl.a. syftar till att få kännedom om ändringar i utländska staters skattesystem. Motsvarande bevakning sker också i andra stater med vilka Sverige har nära kontakter. Uppgifter om olika typer av internationell skatteplanering som syftar till att utnyttja t.ex. förmånliga skatteregimer fångas även upp i samband med det årliga taxeringsarbetet och vid revisioner. Sammantaget borgar det nu anförda för att en lista av föreslagen art med en rimlig arbetsinsats skall kunna hållas uppdaterad på ett tillfredsställande sätt.

Ej godtagbara inslag i olika skattesystem

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

Afrika

Djibouti: Den normala inkomstskatten för där hemmahörande bolag är 25 procent och för icke hemmahörande bolag 10 procent. Endast inkomst som anses ha källa där beskattas. Utdelning och ränta är skattefria. En rad skatteförmåner finns för investerare.

Liberia: Finns med på OECD:s lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis.

Seychellerna: Den normala inkomstskatten för bolag är progressiv och tas ut med 0–40 procent. Endast inkomst som anses ha källa där beskattas. Har offshorelagstiftning och en rad andra skatteförmåner.

Amerika

Belize: Den normala inkomstskatten för bolag är 35 procent. International Business Companies (IBC:s) och s.k. offshorebolag (som t.ex. kan bedriva mot utlandet riktad bank- och försäkringsverksamhet) beskattas inte. Vidare är företag verksamma inom särskilda exportzoner skattebefriade under en 20-årsperiod.

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

Kanada: Den normala inkomstskatten för bolag är 23 procent (sänks år 2004 till 21 procent). Härtill kommer en avdragsgill tilläggsskatt om 4 procent. Har lagstiftning som innebär att viss bankverksamhet som riktar

sig mot utlandet (offshore banking) inte beskattas med den normala kanadensiska inkomstskatten.

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 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas.

Asien

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

Brunei Darussalam: Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. IBC:s beskattas inte.

Cypern: Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent på inkomster upp till cirka 580 000 kronor (C£40 000) och 25 procent på belopp därutöver. Viss verksamhet som riktar sig mot utlandet beskattas dock med en skattesats på 4,25 procent.

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

Hong Kong SAR: Den normala inkomstskatten för bolag är 16 procent. Har en smal skattebas som endast inkluderar inkomst som har eller anses ha källa där.

Libanon: Den normala inkomstskatten för bolag är i princip 10 procent. Kapitalvinster beskattas med 6 procent. Endast inkomst som har eller anses ha källa där beskattas. Holding- och s.k. offshorebolag är skattebefriade men erlägger en årlig avgift.

Macao SAR: Den normala inkomstskatten för bolag är progressiv och tas ut med 2–15 procent. Godkända s.k. offshoreföretag är skattebefriade för all offshoreverksamhet.

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

Singapore: Den normala inkomstskatten för bolag är 24,5 procent. Har förmånslagstiftning som bl.a. innebär att finansiell verksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten.

Thailand: Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Har lagstiftning som innebär att bankverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten.

Turkiet: Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Har zoner där skattefrihet ges för bl.a. finansiell verksamhet.

Europa

Andorra: Finns med på OECD:s lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis.

Belgien: Den normala inkomstskatten för bolag är progressiv och tas ut med 28,84–40,17 procent. S.k. coordination centers beskattas med den normala bolagsskatten, dock utgörs skattebasen av vissa driftkostnader, exklusive personal- och finansieringskostnader. Förslag föreligger om att ändra denna beräkningsgrund på så sätt att samtliga driftkostnader skall beaktas och att den s.k. kost-plusmetoden – som enligt nu gällande regler

tillämpas på ett schablonmässigt sätt – fortsättningsvis och i varje enskilt fall skall tillämpas i enlighet med armlängdsprincipen. Under en övergångsperiod kommer dock de inledningsvis beskrivna reglerna att gälla till och med år 2010. Även de nya reglerna innehåller dock skadliga inslag, särskilt med avseende på finansiell verksamhet. Vidare kan verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital meddelats medföra avsevärda skatteförmåner. Företag som omfattas av denna regim beskattas endast för inkomster som anses härröra från dess egna verksamheter. Under de tio första åren efter det att förhandsbesked meddelats anses den del av vinsten som hänför sig till det informella kapitalet inte härröra från företagets egen verksamhet utan motsvara en återbetalning av det informella kapitalet. Det informella kapitalet bestäms – från fall till fall och i förhållande till omfattningen på de verksamheter som företaget åtagit sig att bedriva – med utgångspunkt i företagets nettovinstmarginal. Denna vinstmarginal består av två delar. En del som anses hänföra sig till företagets egen verksamhet (alltid minst 10 procent av omsättningen) och en del som hänför sig till det informella kapitalet. Det informella kapitalet uppgår till summan av den årliga vinstmarginalen hänförlig till det informella kapitalet under en period av maximalt tio år.

Brittiska kanalöarna (Storbritannien): Har ett stort antal skatteförmåner och total skattefrihet för inkomster som har eller anses ha utländsk källa. I flertalet fall erläggs en mindre årlig avgift.

Estland: Bolagsskatt tas ut först i samband med utdelning och då med 26/74 av nettoutdelningen.

Gibraltar (Storbritannien): Den normala inkomstskatten för bolag är 35 procent. Finns dock möjlighet att registrera olika former av bolag vilka är helt eller delvis skattebefriade.

Irland: Bolagsskattesatsen är 12,5 procent för s.k. ”trading income” (aktiv inkomst) och 25 procent för s.k. ”non-trading income” (passiv inkomst). Till passiva inkomster hänförs bl.a. hyra, ränta, royalty och utdelning från utländska bolag.

Island: Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent och för handelsbolag 26 procent. 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 procent. För handelsföretag gäller att de beskattas med 12 procent 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.

Liechtenstein: Finns med på OECD:s lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis.

Luxemburg: Den ordinarie bolagsskatten är 22 procent. Vidare tas lokal skatt ut med mellan 5,4–9 procent (avdragsgill). För bolag vars vinster understiger €15 000 är dock skatten 20 procent på vinst upp till €10 000 och 15 procent på vinst därutöver. Förmånliga skatteregler finns bl.a. för försäkringsbolag. I tillägg till avsättningar för utestående fordringar och ej intjänade premier får ett Luxemburgbaserat försäkringsbolag också göra en utjämningsavsättning. Sistnämnda avsättning får inte göras om det innebär att bolaget redovisar förlust eller

om vinsten reduceras till ett belopp som understiger en förlust som hänför sig till det föregående året. Avsättningen får inte överstiga ett belopp motsvarande 17,5 gånger de genomsnittliga premieintäkterna – efter avdrag för annulleringar, rabatter, återförsäkringar – under innevarande och de fyra föregående beskattningsåren.

Monaco: Finns med på OECD:s lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis.

Nederländerna: Den normala inkomstskatten för bolag är 29 procent på vinst upp till € 22 689 och 34,5 procent på vinst däröver. Har övergångsvis kvar förmånlig beskattning av internationell finansieringsverksamhet av närstående företag till och med utgången av år 2010. Regimen innebär bl.a. att upp till 80 procent av intäkterna sätts av till en riskreserv.

San Marino: Den normala inkomstskatten för bolag är 24 procent. Inkomst från utländsk källa – efter avdrag för en proportionell andel av bolagets kostnader – beskattas efter en skattesats på 2 procent (avräkning ges inte) om bolaget kan visa att inkomsten beskattats utomlands.

Schweiz: Lågt skatteuttag (under 10 procent) om verksamheten bedrivs i vissa kantonen.

Statsunionen Serbien-Montenegro, såvitt avser Montenegro: Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Har lagstiftning som innebär att finansiell verksamhet – bl.a. bank- och försäkringsverksamhet – som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten utan med 2,5 procent.

Turkiet: Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Har skattefria zoner där skattefrihet ges för bl.a. finansiell verksamhet.

Oceanien

Australien: Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Har lagstiftning som innebär att bankverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten utan efter en skattesats på 10 procent.

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.

8 Filialregeln

Regeringens förslag: Fast driftställe vars resultat inte beskattas hos den utländska juridiska person som innehar driftstället skall i CFC-hänseende anses utgöra en egen utländsk juridisk person och vara hemmahörande i den stat där det fasta driftstället finns.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens bortsett från att utredarens förslag inte innehåller någon uttrycklig bestämmelse om var det fasta driftstället skall anses hemmahörande.

Departementspromemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: I yttrandena över den av finansdepartementet remitterade promemorian med förslag till reviderade CFC-regler har remissinstanserna anfört följande. FAR anser att det är oklart om formuleringen ”inte beskattas i denna stat eller jurisdiktion” syftar på den stat där filialen är etablerad eller på den stat där den utländska juridiska personen är etablerad. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att filialregeln behöver förklaras bättre i författningskommentaren och att en samordning bör göras med den motivering som ges i avsnitt 3.2.3 i betänkandet. *Sveriges advokatsamfund* konstaterar att den i promemorian föreslagna bestämmelsen innebär en utvidgning i förhållande till förslaget i betänkandet i och med att verksamhet som avses i 2 kap. 29 § tredje och fjärde stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, föreslås behandlas som fast driftställe.

Skälen för regeringens förslag: Den föreslagna huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL innebär – bortsett från nu aktuella bestämmelse – att man ser till den inkomstbeskattning som en utländsk juridisk person i sin helhet underkastas. En utländsk juridisk person som bedriver verksamhet i en stat med en beskattningsnivå motsvarande den svenska kan således bedriva t.ex. finansiell verksamhet genom filial i en stat med låg eller ingen bolagsbeskattning. Detta är inget problem om filialens inkomster beskattas hos den utländska juridiska personen i den stat där denne är hemmahörande. Om emellertid filialens inkomster på grund av intern rätt eller skatteavtal är undantagna från beskattning i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma skapas obegränsade möjligheter att kringgå de nu föreslagna CFC-reglerna. I de fall då en filials (fast driftställes) inkomster inte beskattas i den stat eller jurisdiktion där den utländska juridiska personen hör hemma föreslår regeringen att filialen skall anses vara en självständig utländsk juridisk person. För en sådan filial skall då en separat prövning ske om dess intäkter är lågbeskattade eller inte.

I förhållande till det i betänkandet lämnade förslaget har ett tillägg gjorts i 39 a kap. 9 § första stycket IL enligt vilket bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL skall äga motsvarande tillämpning vid prövning av om en filial av nu aktuellt slag utgör ett fast driftställe. Förslaget har i förhållande till det i promemorian lämnade förtydligats så att det klart framgår att frågan inte är om någon utvidgning av det i betänkandet lämnade förslaget utan endast ett förtydligande av att bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL skall ligga till grund för bedömningen.

I den i 39 a kap. 9 § andra stycket IL föreslagna bestämmelsen klargörs att sådana filialer som enligt bestämmelsen i första stycket anses vara en självständig utländsk juridisk person skall anses vara hemmahörande i den stat eller jurisdiktion där det fasta driftstället finns.

9 Beskattningen av inkomsterna från den utländska juridiska personen

Regeringens förslag: För att konstatera huruvida en utländsk juridisk person har lågbeskattade inkomster räknas nettoinkomsten av lågbeskattade inkomster ut. Delägaren skall ta upp sin andel av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen (CFC-bolaget) som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Nettoinkomsten av lågbeskattade inkomster skall beräknas som om personen hade varit ett svenskt aktiebolag med tillämpning av reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vid den därpå följande beräkningen av delägarens andel av lågbeskattade inkomster skall det resultat som räknats fram för att pröva om företaget är ett CFC-bolag justeras bl.a. genom att avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder får göras på delägarnivå. Hänsyn får tas till underskott som uppkommit under de närmast tre tidigare beskattningsåren. En förutsättning skall vara att delägaren var delägare vid utgången av det tidigare beskattningsåret. Detta skall bedömas med hänsyn till förhållandena då.

För resultatberäkningen skall det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning. Dessa skall upprättas i samma valuta som räkenskaperna förs i och skall fogas till självdeklarationen.

Om resultat- och balansräkningarna har lämnats i utländsk valuta skall de räknas om enligt principerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (omräkningslagen).

Delägaren skall dessutom lämna identifikationsuppgifter för den utländska juridiska personen och uppgifter om sina andelar i denna.

Delägaren behöver endast lämna uppgifter om den utländska juridiska personen är lågbeskattad.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Utredaren föreslog dock att delägaren enligt en huvudregel skulle ta upp sin andel av 70 procent av lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet. Den skattskyldige skulle enligt förslaget kunna välja att i stället ta upp sin andel av resultatet av hela verksamheten. Vidare föreslog utredaren att vissa regler i IL inte skall få tillämpas.

Departementspromemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian behandlades dock inte vilka bestämmelser i IL som skall tillämpas.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal remissinstanser har kommenterat förslaget i denna del. *Riksskatteverket (RSV)* menar att underskott bör beaktas efter det att delägarens andel av resultatet beräknats i stället för vid beräkningen av CFC-bolagets resultat. Varje beräkningsperiods underskott skulle då kunna kvoterats utifrån delägarens andel av kapitalet vid utgången av den perioden. Vidare anför verket att det bör klargöras om ingångsvärdena skall fastställas enligt bestämmelserna i det nya 20 a kap. IL om CFC-beskattning skett enligt nuvarande regler. *Sveriges advokatsamfund* anför att den merbeskattning som blir följden av att vissa regler i IL inte får tillämpas kan vara svår att försvara. Samfundet

delar inte utredarens bedömning att beräkningen skulle bli komplicerad eller att olämpliga effekter skulle kunna uppkomma om alla regler i IL var tillämpliga. Vidare anser samfundet att begränsningen när det gäller underskott till högst tre tidigare beräkningsperioder är för restriktiv. Perioden borde enligt samfundet vara minst fem år. *Svenska Bankföreningen* anför att förslaget medför betydande merkostnader för administration och skatt. Föreningen anför att avdrag inte torde få ske för pensionskostnader i dotterbanken och ej heller för räkenskapsenlig avskrivning. Skattemässig resultatutjämnning torde inte heller kunna ske mellan olika beskattningsår. Skattemässig resultatutjämnning torde inte kunna ske mellan olika CFC-bolag i olika stater och ej heller mellan koncernbolag hemmahörande i samma stat. Särskilda internprissättningsregler kommer att behöva tillämpas på transaktioner mellan koncernbolag i samma stat som omfattas respektive inte omfattas av reglerna.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av föregående avsnitt föreslås ingen indelning i aktiva och passiva intäkter. Det innebär att den av utredaren föreslagna huvudregeln att 70 procent av de passiva intäkterna skall tas upp som intäkt inte kan bli aktuell. I stället föreslås, som i promemorian, att delägaren tar upp sin andel av lågbeskattade inkomster hos det utländska företaget som intäkt om företaget har lågbeskattade inkomster.

Resultatet i den utländska juridiska personen måste beräknas dels för att konstatera huruvida den juridiska personen har lågbeskattade inkomster, dels för att räkna ut hur stor andel lågbeskattade inkomster som delägaren skall beskattas för.

Beräkningen av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen

För att kunna räkna ut om den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster måste man ta ställning till vilka regler som skall gälla vid inkomstberäkningen. Regeringen anser att de regler som tillämpas för svenska aktiebolag bör gälla vid beräkningen av nettoinkomsten i den utländska juridiska personen. I det följande kommer regeringen att redogöra för varför reglerna om aktiebolag bör gälla när det gäller beräkningen av delägarens skattepliktiga andel av överskottet i CFC-bolaget. Av förenklingsskäl bör samma regler tillämpas vid beräkningen av den nettoinkomst som skall jämföras med svensk beskattning. Det är också naturligt att tillämpa dessa regler av den anledningen att delägarbeskattade utländska juridiska personer inte skall CFC-beskattas.

För att beräkna nettoinkomsten i den utländska juridiska personen krävs en resultatberäkning i denna. Med hänsyn till de skiftande förhållanden som kan förekomma är det klart att man inte kan använda sig av vinsten enligt CFC-bolagets redovisning eller av ett skattemässigt resultat enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma. I stället bör i princip resultatet beräknas enligt svenska regler i IL.

Vid prövningen av om ett företag är lågbeskattat bör resultatet av förenklingsskäl räknas varje år för sig utan hänsyn till vad som förevarit tidigare beskattningsår. Avdrag får göras för avsättning till

ersättningsfond utan att denna behöver återföras. Inte heller gjorda värdeminskingsavdrag, t.ex. vid avyttring av en näringsfastighet, behöver återföras hos den utländska juridiska personen. För den skattskyldige är det en fördel att avdragen inte behöver återföras. Ju lägre nettoinkomsten blir, desto större blir möjligheterna att den utländska juridiska personen klarar jämförlighetskravet. Avdrag bör emellertid inte få göras för avsättning till periodiseringsfond. Om avdrag tillåts blir skattesatsen avsevärt lägre än 15 procent. Såsom anförts i avsnitt 7.1 anser regeringen att utgångspunkten bör vara att utländska inkomster anses lågbeskattade om beskattningsnivån understiger cirka 15 procent.

Detta gäller dock inte i fråga om anskaffningsutgifter och anskaffningsvärden. De skattemässiga värdena vid beskattningsårets ingång utgör underlag för värdeminskingsavdrag m.m.

Utredaren ansåg det vara materiellt motiverat att vid beräkningen av resultatet i den utländska juridiska personen ta hänsyn till tidigare års underskott men befarade att det skulle komma att komplicera tillämpningen av regelverket. Utredaren ansåg dock att det mot bakgrund av hans förslag skulle bli relativt ovanligt att CFC-beskattning skall ske och än mer ovanligt att en fullständig beräkning av resultatet skall göras. Utredaren föreslog därför att när resultatet beräknas hos det utländska företaget hänsyn skulle tas till ett underskott hos detta från den föregående beräkningsperioden och två beräkningsperioder dessförinnan, sammanlagt tre beskattningsperioder. Med underskott avsågs ett underskott beräknat enligt samma regler som föreslås för beräkning av överskottet för det aktuella beskattningsåret. Advokatsamfundet menar att tre år är en alldeles för snävt beräknad period och föreslår att underskott åtminstone bakåt skall få beaktas fem år.

Regeringen delar utredarens uppfattning att beskattningen kompliceras avsevärt om hänsyn skall tas till underskott från tidigare år. Eftersom ett företag enligt förslaget bara kan ha lågbeskattade inkomster om resultatet är ett överskott kommer någon deklaration inte att lämnas om resultatet är negativt. Av detta följer att underskottet inte kan fastställas det år det uppstår utan först det år då den skattskyldige vill utnyttja detsamma. Även om det är delägaren som skall förebringa erforderlig utredning kommer det att bli svårt att fastställa underskotten korrekt om flera år har gått. Att helt vägra avdrag för underskott som uppkommit tidigare skulle dock vara oskäligt. Mot denna bakgrund anser regeringen att det inte kan bli fråga om att tillåta avdrag för underskott som uppkommit längre tillbaka i tiden än tre år före beskattningsåret och följer därför utredarens förslag. En förutsättning för att hänsyn skall få tas till underskott från ett tidigare år bör vara att delägaren var delägare vid utgången av detta.

De föreslagna reglerna är s.k. stoppregler. Även om ambitionen är att dessa inkomster inte skall bli hårdare beskattade än motsvarande svenska är det svårt att uppnå detta i samtliga fall. Mot bakgrund av de förmånliga regler som tidigare nämnts innebärande att avsättningar och värdeminskingsavdrag inte behöver återföras vid jämförelsen om inkomsterna är lågbeskattade bör beskattningen i flertalet fall bli lindrigare än om inkomsterna varit svenska. En hårdare beskattning torde därför bli aktuellt endast i sällsynta fall.

När CFC-beskattning av ett överskott hos den utländska juridiska personen inte har skett den föregående beräkningsperioden måste

skattemässiga anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter på tillgångar samt skulder och andra förpliktelser bestämmas. I regeringens proposition 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar föreslås sådana regler med generell tillämpning i ett nytt 20 a kap. om skattskyldighet inträder för en verksamhet som tidigare inte beskattats i Sverige. De nya reglerna bör ha motsvarande tillämpning om CFC-beskattningsåret inte skett det föregående beskattningsåret. Om CFC-beskattningsåret av ett överskott har skett det föregående beskattningsåret, blir de utgående värdena då ingående värden för det aktuella beskattningsåret (14 kap. 3 § IL). Om resultatet det föregående beskattningsåret var negativt sker ingen CFC-beskattningsåret. Även om resultatet har beräknats för den juridiska personen har inte några utgående värden fastställts. Någon deklaration skall ju inte lämnas om resultatet är negativt.

RSV har i sitt remissyttrande efterfrågat ett förtydligande för de fall CFC-beskattningsåret ägt rum men med tillämpning av nu gällande regler. Om CFC-beskattningsåret skett det föregående beskattningsåret har ju tillgångarna en anskaffningsutgift eller ett anskaffningsvärde. Reglerna i det nya 20 a kap. föreslås i propositionen tillämpas om beskattningsinträdet sker under beskattningsår som börjar efter den 1 januari 2004. Om skattskyldigheten inträtt tidigare gäller äldre bestämmelser. Några särskilda regler för dessa fall behövs inte.

Som utgångspunkt för resultatberäkningen bör en delägare som skall CFC-beskattas åläggas att upprätta resultat- och balansräkningar för det utländska företaget enligt 6 kap. 4 § BFL. Dessa bör upprättas i samma valuta som det utländska företaget använder i sina räkenskaper. Delägaren bör vara skyldig att lämna sådana tilläggsupplysningar som anges i 6 kap. 6 § BFL (principerna för värdering av tillgångar m.m., principer för omräkning av tillgångar i annan valuta till redovisningsvalutan), 7 § (tillgångars anskaffningsvärden och gjorda avskrivningar, grunderna för avskrivning) och 11 § (specificering av sammandragna poster). Delägaren skall lämna in resultat- och balansräkningen tillsammans med deklarationen. En bestämmelse av denna innebörd föreslås tas in i nya 3 kap. 9 b § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. En justering behöver också göras i 1 kap. 9 § samma lag för att uppgifter skall kunna lämnas i annan valuta än kronor.

Resultat- och balansräkningarna bör räknas om till svenska kronor innan de lämnas i deklarationen. Omräkningen bör ske på motsvarande sätt som för de företag som har sin redovisning i euro.

Resultat- och balansräkningarna bör i princip ha samma status i skattehänseende som räkenskaperna för ett svenskt företag. Det innebär att de skall ligga till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14 kap. 4 § första stycket IL). Det redovisade resultatet skall justeras om en intäkt- eller kostnadspost hänförs till en viss beräkningsperiod i strid mot god redovisningssed eller vad som är särskilt föreskrivet (14 kap. 5 § IL).

Svenska Bankföreningen anför att förslaget innebär merkostnader bl.a. av det skälet att reglerna om räkenskapsenlig avskrivning inte torde få tillämpas. I fråga om värdeminskningssavdrag för inventarier finns det en särskild anknytning till räkenskaperna. Enligt 18 kap. 14 § IL får

bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas endast om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Utredaren ansåg att det fanns skäl för att detta krav på koppling till räkenskaperna skall gälla vid beräkning av resultatet hos ett utländskt företag. Den ifrågavarande lagstiftningen är en stopplagstiftning och kommer bara att bli tillämplig i begränsad omfattning. Det är ofrånkomligt att reglerna kan medföra vissa merkostnader för delägarna bl.a. när det gäller administration. Reglerna bör ändå vara så enkla att tillämpa som möjligt. Av förenklingsskäl är det därför rimligt att vid CFC-beskattning inte upprätthålla villkoret om koppling till räkenskaperna för rätt till räkenskapsenlig avskrivning. Ett undantag bör tas in i 18 kap. 14 § IL. Svenska Bankföreningen har vidare anfört att förslaget medför merkostnader då avdrag för pensionskostnader inte torde få ske i dotterbanken. Utgifter för pensionskostnader som ett företag haft är avdragsgilla såsom utgifter för personalkostnader. Regeringen delar inte föreningens farhågor i detta avseende. Såsom nämnts skall resultat- och balansräkning upprättas. När det i övriga fall i inkomstskattelagen finns en koppling till vad som gjorts i räkenskaperna bör utgångspunkten vara de räkenskaper som sålunda upprättats för den utländska juridiska personen. Detta gäller t.ex. lagertillgångar och avsättningar för framtida utgifter.

Något krav att årsredovisning eller årsbokslut upprättas för dessa personer föreslås inte. När det t.ex. i 30 kap. 3 § IL, för rätt till avdrag för avsättning till periodiseringsfond, anges att juridiska personer som är skyldiga att upprätta en årsredovisning eller årsbokslut är skyldig att göra motsvarande avsättning i räkenskaperna, gäller detta inte avsättningar som görs i den utländska juridiska personen vid beräkningen av nettoinkomsten av lågbeskattade inkomster. Däremot gäller kravet när delägaren gör avsättningen vid beräkningen av hans andel av överskottet från den utländska juridiska personen om delägaren enligt våra civilrättsliga regler är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut.

För att inkomstberäkningen inte skall bli alltför komplicerad eller olämpliga effekter uppkomma föreslog utredaren att vissa bestämmelser i IL inte skulle få tillämpas. Det gällde bestämmelserna om underprisöverlåtelse i 23 kap., periodiseringsfonder i 30 kap., ersättningsfonder i 31 kap., koncernbidrag i 35 kap., kommissionärsförhållanden i 36 kap., fusioner och fissioner i 37 kap., verksamhetsavyttringar i 38 kap., tidigare års underskott i 40 kap. och uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap. Regeringen delar i princip utredarens bedömning att det skulle vara enklare om vissa regler inte skulle få användas vid resultatberäkningen. Å andra sidan kan det, som Svenska advokatsamfundet anfört, vara svårt att försvara en sådan ordning i vart fall om företaget hör hemma i en stat inom EES. Generellt kan sägas att särregler i fråga om utländska juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES i möjligaste mån bör undvikas. En ordning som innebär olika regler för företag som hör hemma inom respektive utom EES-området blir enligt regeringens bedömning onödigt komplex. I regeringens förslag finns därför inte dessa undantag med. Överskottet skall i princip beräknas på samma sätt som för ett svenskt företag.

En annan sak är att en del bestämmelser i IL inte kan tillämpas direkt enligt sin ordalydelse eller inte överhuvudtaget kan tillämpas på utländska juridiska personer. Det gäller t.ex. bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL om värdering av fordringar m.m. i utländsk valuta. När den bestämmelsen tillämpas på ett utländskt företag måste den anpassas till att avse fordringar m.m. i annan valuta än redovisningsvalutan (jfr 11 § omräkningslagen). I sådana fall kan bestämmelserna inte läsas ordagrant utan mot bakgrund av att de skall tillämpas på ett utländskt företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som hör hemma i samma stat som det utländska företaget. I utredarens förslag fanns en bestämmelse som föreskrev att vid beräkningen av det utländska företagets resultat de anpassningar skall göras som föranleds av att företaget är verksamt i en utländsk rättsordning. En sådan bestämmelse är enligt regeringens uppfattning alltför vag och otydlig och kan ge upphov till tillämpningssvårigheter. Det måste i stället överlämnas till rättstillämpningen att tillämpa bestämmelserna i IL på ett ändamålsenligt sätt. Däremot skall bestämmelserna inte tillämpas så att skattskyldighet i ett annat land där den utländska juridiska personen hör hemma godtas i de fall det föreskrivs att företaget skall vara skattskyldigt i Sverige. Som exempel kan nämnas att koncernbidrag bara kan ges med skatterättslig verkan om givaren och mottagaren är skattskyldiga här för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Även om delägaren är skattskyldig i Sverige är ju inte mottagaren eller givaren skattskyldig här om det är en utländsk juridisk person utan fast driftställe i Sverige. För att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. skall bli tillämpliga krävs att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig i Sverige. En underprisöverlåtelse kan sålunda inte ske till en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe här eftersom förvärvaren inte är skattskyldig i Sverige. Att delägaren är skattskyldig här läker inte bristen. Motsvarande gäller i fråga om fusioner och fissioner samt om verksamhetsöverlåtelser. En bestämmelse av denna innebörd föreslås tas in i 12 § i det nya 39 a kap. IL.

Normalt skall uttagsbeskattning ske om skattskyldigheten för en näringsverksamhet helt eller delvis upphör (22 kap. 8 § IL). Om en delägare som CFC-beskattats enligt nu gällande regler för en näringsverksamhet av någon anledning inte längre skall beskattas för denna, t.ex. om en ägarförändring skett eller om han avyttrat andelen, skall han enligt den nämnda bestämmelsen uttagsbeskattas som om han avyttrat tillgångarna till marknadspris. Någon sådan uttagsbeskattning torde inte i praktiken ha skett. Regeringen är av den uppfattningen att uttagsbeskattning i princip inte skall ske i dessa situationer. Ett särskilt undantag för dessa situationer föreslås tas in i en ny paragraf, 22 kap 13 § IL.

Eftersom verksamheten hade behandlats som om den hade bedrivits av ett svenskt aktiebolag bör avdrag inte få göras för utländska allmänna skatter. Hade det varit ett svenskt aktiebolag hade ju avdrag inte fått göras för svenska allmänna skatter. Ett undantag av denna innebörd föreslås tas in i 16 kap. 19 § IL.

Beräkningen av delägarens andel av överskottet

Den andel av överskottet som tas upp av delägaren bör beräknas på samma sätt som det överskott som räknas ut för att pröva om företaget har lågbeskattade inkomster. Delägarens andel av den skattepliktiga inkomsten kan därför beräknas med utgångspunkt i det resultat som beräknats för att jämföra beskattningen av den utländska juridiska personens inkomster.

De nu gällande CFC-reglerna innebär att delägarna blir beskattade för sin andel av hela den utländska juridiska personens inkomster oavsett om den utländska juridiska personen bedriver någon verksamhet i Sverige eller inte. Av förarbetena till gällande regler (prop. 1989/90:47 s. 63 och 69) framgår att resultatet skall beräknas med tillämpning av svenska regler. Några särskilda skatteregler finns inte för dessa företag. Ett alternativ är enligt förarbetena att tillämpa samma regler som för svenska handelsbolag. Ett annat alternativ är att tillämpa de regler som gäller för delägaren. Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 13 uttalat att inkomstberäkningen skall ske hos den utländska personen även om svenska beskattningsregler skall tillämpas. Resultatet skall därför räknas enligt de regler som gäller för den utländska juridiska personen. I vissa situationer kan det också vara oklart vilka regler som skall tillämpas när delägaren är en fysisk person och den utländska juridiska personen har avyttrat en kapitaltillgång, t.ex. en fastighet.

Mot denna bakgrund är det enligt regeringens uppfattning motiverat att förtydliga och i viss utsträckning ändra reglerna i vissa avseenden. Resultatet av lågbeskattade inkomster bör beräknas och beskattas på samma sätt oavsett vilken status delägaren har. Det ligger då närmast tillhands att tillämpa de regler som gäller för svenska handelsbolag eftersom inkomsterna som ett handelsbolag har beskattas hos delägarna. Mot detta talar emellertid det förhållandet att vissa regler inte gäller för handelsbolag, t.ex. kan ett handelsbolag inte inneha näringsbetingade andelar. Regeringen delar därför utredarens bedömning att resultatberäkningen lämpligen bör ske, såsom vid beräkningen av resultatet för jämförelsen om inkomsten är lågbeskattad, med tillämpning av de regler som gäller för svenska aktiebolag. Genom att CFC-bolaget behandlas som ett svenskt aktiebolag kan t.ex. reglerna om skattefria utdelningar och kapitalvinster bli tillämpliga om förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda. Investmentföretagen beskattas emellertid schablonmässigt. Det finns inte skäl att tillåta att dessa regler används vid beräkningen av överskottet i ett CFC-bolag. Skandia har i en skrivelse den 18 mars 2003 ställt frågan om utländska livförsäkringsföretag får tillämpa reglerna i 39 kap. 3 § IL som anger att sådana företag inte inkomstbeskattas för inkomster som hänför sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller influtna premier. Bakgrunden till frågan är RÅ 2000 ref. 13. Regeringsrätten fann i rättsfallet att de särskilda reglerna om reserveringar för skadeförsäkringsverksamhet i Sverige inte kunde tillämpas på ett s.k. captivebolag på Guernsey. I stället skulle de regler tillämpas som gäller företag i allmänhet. Anledningen till detta var att företaget inte, vilket krävdes, enligt då gällande regler var att anse som ett inländskt skadeförsäkringsföretag eller ett utländskt

skadeförsäkringsföretag som bedrivit försäkringsrörelse i Sverige. Det finns inga skäl att inte tillåta livförsäkringsföretagen att tillämpa de särskilda reglerna som finns i 39 kap. IL. Inkomstberäkningen bör därför ske som om verksamheten faktiskt hade bedrivits i Sverige. En regel av denna innebörd bör tas in i det nya 39 a kap. IL.

Delägaren skall inte beskattas för inkomsterna isolerat för varje beskattningsår. Vid beräkningen av delägarens andel av lågbeskattade inkomster måste därför vissa justeringar göras i det för jämförelsen framräknade resultatet för CFC-bolaget. Eventuella värdeminskningssavdrag skall återföras enligt bestämmelserna i IL, t.ex. vid avyttring av en näringsfastighet.

För att säkerställa att periodiseringsfonderna blir återförda och återföringen beskattad bör avsättningen vid beskattningen av delägaren göras på delägarnivå. Motsvarande gäller avsättningar till ersättningsfonder. Avsättningar till ersättningsfond måste återläggas hos den utländska juridiska personen. Om delägaren inte längre skall CFC-beskattas skall gjorda avdrag återföras. Om skattskyldigheten upphört på grund av att den utländska juridiska personen har underskott ett år måste avdragen återföras. För att inte beskattningskonsekvenserna skall bli alltför betungande bör dock den del av underskottet som belöper sig på delägaren få kvittas mot återföringarna så att endast mellanskillnaden tas upp som intäkt. Om delägaren kvittat bort avsättningarna får underskottet inte utnyttjas mot överskott ett senare år vid prövningen om ett företag är lågbeskattat. Om den utländska juridiska personen det följande beskattningsåret får ett överskott kommer delägaren åter att CFC-beskattas för inkomsten. I dessa situationer kan det framstå som oskäligt att fonderna skall återföras underskottsåret. Regeringen föreslår att delägaren i ett sådant fall skall ges möjlighet att genom omprövning begära att fonderna inte återförs. En sådan omprövning kan göras först efter att taxeringsbeslut om CFC-beskattning har fattats för det följande året. För att delägaren inte skall behöva betala in skatten som belöper sig på fondavsättningarna bör det införas en möjlighet att få anstånd. Ett sådant anstånd skall bifallas om det är sannolikt att CFC-beskattning blir aktuellt det följande året. Anståndet bör löpa ut först en månad efter det att taxeringsbeslutet gällande det följande beskattningsåret har fattats.

Regeringen har tidigare anfört att hänsyn inte bör tas till underskott längre tillbaka i tiden än tre år. Vid prövningen av om en utländsk juridisk person har lågbeskattade inkomster tas hänsyn till dessa underskott. Om ett sådant underskott leder till att nettoinkomsten blir negativ är personen inget CFC-bolag och delägaren beskattas inte för inkomsterna från denna. Delägaren har sålunda tillgodoräknats underskottet. Om underskottet däremot inte kvittar bort hela överskottet kan den utländska juridiska personen trots underskottet ha lågbeskattade inkomster. I sådant fall bör det underskott som tillgodoräknats vid jämförelsen det aktuella beskattningsåret även få tillgodoräknas på delägarnivå.

Däremot kan, på samma sätt som gäller i dag, ett överskott i ett CFC-bolag kvittas mot ett underskott i annan näringsverksamhet som delägaren har.

Som nämnts innebär förslaget att det som utgångspunkt för resultatberäkningen skall upprättas resultat- och balansräkningar i

redovisningsvalutan. Dessa bör räknas om till kronor enligt principerna i omräkningslagen. Det innebär att resultaträkningen och balansposten årets resultat skall räknas om enligt den genomsnittliga växlingskursen för beräkningsperioden och att övriga balansposter skall räknas om enligt växlingskursen vid beräkningsperiodens utgång. Ingående balansposter bör räknas om till växlingskursen vid beräkningsperiodens ingång, om det inte finns utgående värden från den föregående beräkningsperioden på grund av att ett överskott har beskattats då.

Normalt bör omräkning kunna ske på grundval av de kurser för växling mellan euro och de andra valutor som dagligen fastställs och publiceras av Europeiska centralbanken. Med hänsyn till att det utländska företaget kan höra hemma var som helst i världen är det dock inte säkert att det finns tillgång till växlingskurser eller tillförlitliga sådana. Om det inte är möjligt eller lämpligt att räkna om den utländska valutan enligt förslagen i det föregående, bör omräkning ske på annat lämpligt sätt.

Regler om omräkning föreslås införas i en ny 3 kap. 9 c § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Förslagen föranleder i övrigt paragrafer i det nya 39 a kap. samt ändringar i 3, 6, 13, 14, 18, 22, 30 och 31 kap. IL. Vidare föranleder förslaget en ny paragraf, 17 kap. 3 a §, i skattebetalningslagen (1997:483).

10 Avräkning av utländsk skatt

Regeringens förslag: Delägare som enligt bestämmelserna i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, beskattas för sin andel av en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster skall vara berättigad till avräkning för utländsk inkomstskatt som den utländska juridiska personen erlagt på dessa inkomster. Den för delägaren avräkningsbara skatten skall anses uppgå till ett belopp motsvarande den av den utländska juridiska personen betalda utländska inkomst- och källskatten på de lågbeskattade inkomsterna multiplicerad med delägarens enligt 39 a kap. 10 § IL beräknade kapitalandelen i personen.

Avräkning skall ske det år då CFC-inkomsten medtagits vid taxeringen här.

Avräkning ges med det lägsta av följande belopp

- delägarens, enligt ovan beräknade, andel av den utländska juridiska personen erlagda slutliga inkomst- och källskatter på lågbeskattade inkomster, och
- den svenska inkomstskatt som belöper på CFC-inkomsterna (spärrbeloppet).

Utländsk skatt på CFC-inkomst som inte kan avräknas ett visst år får avräknas mot sådan svensk skatt på CFC-inkomst som tas ut under de efterföljande tre åren (carry forward).

Avräkning skall i första hand ske mot statlig inkomstskatt och i andra hand mot kommunal inkomstskatt.

Delägaren skall lämna den utredning som behövs för att bedöma om förutsättningar för avräkning föreligger. Kan inte samtliga uppgifter lämnas som behövs kan avräkning i vissa fall ges med skäligt belopp.

Utredningens förslag: Överensstämmer i vissa delar med regeringens förslag och innebär att delägare som valt att ta upp sin andel av CFC-bolagets överskott (dvs. valt att beskattas för CFC-bolagets nettoinkomst) skall ges avräkning av sin andel av den inkomstskatt som den utländska juridiska personen erlagt. Avräkning föreslogs ske från kvarstående svensk skatt på grund av taxering det år då överskottet tas upp som intäkt. Med kvarstående skatt avsågs därvid den statliga och kommunala inkomstskatt som återstår sedan avräkning enligt befintliga bestämmelser skett.

För annan delägare än fysisk person eller dödsbo skulle enligt utredaren avräkning högst ges med ett belopp motsvarande 28 procent av det belopp som tagits upp som intäkt.

Till den del avräkning inte kunnat ske på grund av att den kvarstående svenska skatten är lägre än det belopp som sammanlagt skall avräknas, föreslogs att resterande inte avräknade belopp skulle få föras över till nästa års taxering.

Departementspromemorian: Behandlar inte denna fråga.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser har kritiserat utredarens förslag att avräkning inte ges annat än då delägaren väljer att bli beskattad för CFC-bolagets överskott.

Internationella Handelshögskolan i Jönköping AB (IHH) anför att utredarens förslag innebär att när det utländska bolagets hela nettointäkt CFC-beskattas i Sverige skulle avräkning medges dels för den bolagsskatt som erlagts i den stat där bolaget är hemmahörande, dels för alla de källskatter som erlagts i tredje stat. IHH anser att det skulle vara principiellt felaktigt att den sistnämnda avräkningsrätten för bolagets utländska källskatter skulle ges för källskatter i stater med vilka Sverige har skatteavtal om de skatter som det utländska bolaget erlagt är högre än vad som anges i ett sådant avtal. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter hur man skall beakta den estländska beskattning som sker vid utdelning av vinstmedel. *Svenska Bankföreningen* anför att det vore konkurrenssnedvridande att tillämpa kompletteringsregeln utan att samtidigt tillåta avdrag för underskott och full avräkning av utländska skatter. Bankföreningen anför vidare att möjligheterna till avräkning av utländsk skatt i dotterbanken kommer att – såvitt kan bedömas mot bakgrund av förslaget i ovan nämnda betänkande – vara starkt begränsade och i vissa fall obefintliga, med effektiv dubbelbeskattning om sammantaget upp till 54 procent (Estland) av vinsten som följd.

Scancem AB, Vattenfall AB, ASSA ABLOY AB, Intentia International AB och *SCA* anser att när kompletteringsregeln tillämpas skall avräkning ges för vissa käll- och inkomstskatter som CFC-bolaget betalat. Däremot synes det inte finnas någon möjlighet till avräkning när den CFC-beskattade vinsten delas ut till delägaren om den i samband därmed träffas av källskatt i CFC-bolagets hemviststat.

Skälen för regeringens förslag: Enligt förslaget till nytt 39 a kap. IL skall en person som, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar minst 25 procent av andelarna i en utländsk juridisk person (delägare) med lågbeskattade inkomster direktbeskattas för en mot sin kapitalandel svarande andel av dessa inkomster. Förslaget innehåller också en kompletteringsregel (39 a kap. 7 § IL) med en därtill fogad lista (bilaga

39 a) i vilken de stater och jurisdiktioner som utländska juridiska personers inkomster inte skall anses lågbeskattade räknas upp. Listan utgår från samtliga stater och jurisdiktioner i hela världen och de flesta stater och jurisdiktioner med ett reguljärt skattesystem omfattas av denna vita lista. Med beaktande av de nya CFC-reglernas uppbyggnad torde dessa inte bli tillämpliga annat än i undantagsfall och då främst i förhållande till jurisdiktioner med ingen eller mycket låg inkomstskatt. I vissa fall kommer det således att uppkomma situationer där en delägare i ett CFC-bolag i Sverige beskattas för sådana lågbeskattade inkomster som även CFC-bolaget beskattats för i utlandet.

För att undvika att en inkomst blir dubbelbeskattad skall delägaren vara berättigad till avräkning för sådan utländsk inkomstskatt som den utländska juridiska personen har erlagt på dessa lågbeskattade inkomster. Av 2 a § avräkningslagen (1986:468), AvrL, framgår att termen delägare i detta sammanhang har den betydelse som framgår av 39 a kap. 2 § IL. Detta innebär att såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga som CFC-beskattas omfattas av de nu föreslagna reglerna.

Som framgår av de föreslagna ändringarna i 1 § tredje stycket AvrL utgör de nu föreslagna avräkningsreglerna avseende skatt på CFC-inkomster ett från övriga avräkningsregler helt fristående system. Detta innebär att avräkning enligt bestämmelserna i 1 och 4–13 §§ AvrL och för utländsk skatt på CFC-inkomst skall ske var för sig och att man i förekommande fall måste beräkna två från varandra fristående spärrbelopp.

Av de nya föreslagna avräkningsreglerna framgår inledningsvis (18 §) att en delägare som med stöd av 39 a kap. 10 § IL beskattas för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster skall vara berättigad till avräkning för den av den utländska juridiska personen erlagda inkomstskatten på sådan inkomst. Något krav på identitet mellan den som har beskattats i utlandet (CFC-bolaget) och den som i Sverige ges avräkning (delägaren) behöver således inte föreligga.

Den för delägaren avräkningsbara skatten skall anses uppgå till ett belopp motsvarande den av den utländska juridiska personen betalda utländska inkomstskatten på de lågbeskattade inkomsterna multiplicerad med delägarens enligt 39 a kap. 10 § IL beräknade kapitalandel i personen (19 § första stycket). Det bör här understrykas att det bara är den på den lågbeskattade inkomsten erlagda utländska skatten som är avräkningsbar. Utländsk skatt som den utländska juridiska personen betalar på andra inkomster än sådana som är lågbeskattade vid tillämpning av 39 a kap. 5–8 §§ IL påverkar inte avräkningen. Utländsk skatt som erläggs av annan än den lågbeskattade utländska juridiska personen, t.ex. om CFC-bolaget även skulle komma att CFC-beskattas i ett mellanliggande ägarled, är enligt förslaget inte heller avräkningsbar. Att ägandet i en koncern är organiserat så att denna situation skulle uppkomma torde i praktiken inte förekomma. Om detta ändå i undantagsfall skulle inträffa kan det undvikas genom att ägarstrukturen ändras. Att införa särskilda regler för avräkning av utländsk skatt som tagits ut på grund av CFC-lagstiftning i en annan stat skulle också avsevärt komplicera systemet. Det är inte heller självklart vilken av två stater som CFC-beskattar en och samma inkomst som rimligen bör undanröja denna dubbelbeskattning. Av dessa skäl föreslår regeringen

inga särskilda regler för avräkning av utländsk skatt som tas ut vid CFC-beskattnings i utlandet.

Vad som i förhållande till CFC-inkomst avses med utländsk skatt följer av 3 § AvrL. Som följer av denna bestämmelse är det i princip bara skatter på inkomst som får avräknas, varför eventuella avgifter etc. som CFC-bolaget kan ha betalat inte till någon del är avräkningsbara.

Avräkning ges med det lägsta av följande belopp:

- delägarens, enligt ovan beräknade, andel av den av den utländska juridiska personen på de lågbeskattade inkomsterna erlagda slutliga inkomstskatten (19 § första stycket), och

- den svenska statliga och kommunala inkomstskatt som belöper på CFC-inkomsten (19 § andra stycket).

Bestämmelserna i 39 a kap. IL är, som ovan angetts, tillämpliga på såväl fysiska som juridiska personer. En turordningsregel motsvarande den i 4 § AvrL är därför nödvändig och har tagits in i 20 § första stycket.

Avräkning för utländsk inkomstskatt på CFC-inkomst skall enligt huvudregeln i 20 § andra stycket AvrL medges från svensk inkomstskatt som tas ut det år då CFC-inkomsten medtagits vid den svenska inkomsttaxeringen. I enlighet härmed är således estländsk skatt som tas ut av det utdelande bolaget i samband med att utdelning lämnas avräkningsbar – om avräkning enligt allmänna regler överhuvudtaget kan komma i fråga för denna typ av utländsk skatt – det år då den underliggande inkomsten taxerats här. Delar emellertid det estländska bolaget ut mer än 59,3 procent ($100 \times 0,593 \times 0,26 > 15,4$ procent) av ett visst års inkomster kommer detta att medföra att inkomsten inte längre kan anses vara lågbeskattad. CFC-beskattningsen skall då – om delägaren begär omprövning av den aktuella taxeringen – undanröjas. Detta förutsätter emellertid att det går att hänföra utdelning till viss inkomst. Regeringen har för avsikt att närmare studera detta och senare återkomma i frågan.

Delägare som beskattas för CFC-inkomst och som inte kunnat få full avräkning bör ha rätt att avräkna överskjutande belopp ett senare år. En bestämmelse härom har tagits in i 21 §. Bestämmelsen – som motsvarar 11 § AvrL – innebär att ej utnyttjad avräkningsbar utländsk skatt på CFC-inkomst får efter yrkande utnyttjas under de tre efterföljande åren. Sådan carry forward ges bara mot svensk skatt på CFC-inkomst.

Av 22 § AvrL följer att delägaren skall förebringa den utredning som behövs för att pröva om avräkning skall ske. För det fall delägaren inte kunnat lämna fullgod utredning, men visat att förutsättningar för avräkning föreligger, får avräkning ges med skäligt belopp. Om delägaren yrkar att de föreslagna reglerna om carry forward skall tillämpas ankommer det dock på denne att visa storleken på det belopp för vilket avräkning yrkas. Bestämmelserna i 22 § motsvarar de i 13 § AvrL.

11 Förenligheten med internationella åtaganden

11.1 Förenligheten med skatteavtal

Regeringens bedömning: De föreslagna CFC-reglerna är förenliga med de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: I yttrandena över utredarens förslag anförde remissinstanserna bl.a. följande. *Svenska Bankföreningen* delar utredarens uppfattning att OECD:s modellavtal i viss utsträckning medger tillämpning av CFC-lagstiftning i förhållande till avtalsstater. Bankföreningen framhåller dock att kommentarerna till modellavtalet – sammantaget med vedertagna avtalstolkningsprinciper – inte kan tas till intäkt för att motverkande åtgärder av så långtgående slag som föreslås av utredaren är förenliga med flertalet av Sveriges skatteavtal. Att i förhållande till det av utredaren framlagda förslaget mer eller mindre långtgående former av CFC-lagstiftning förekommer i ett flertal industriländer och dessa stater – eventuellt med åsidosättande av ingångna skatteavtal – tillämpar sin CFC-lagstiftning även i förhållande till bolag hemmahörande i avtalsstater innebär inte i sig att fråga därmed är om en oomstridd folkrättslig princip. Mot bakgrund härav anser Bankföreningen att frågan om den föreslagna lagstiftningens förenlighet med Sveriges internationella åtagande skall utredas vidare. *Sveriges advokatsamfund* instämmer i utredarens uppfattning att de föreslagna modellerna för avskaffande av beskattningen av kapitalvinster på näringsandelar och förändrade CFC-regler bör vara förenliga med de skatteavtal som Sverige har med andra stater.

I yttrande över den inom Finansdepartementet upprättade promemorian har därutöver följande anförts. *FAR* har anfört att det starkt kan ifrågasättas om inte de föreslagna CFC-reglerna, som ensidigt bestäms av Sverige, strider mot skatteavtalens bestämmelser om fast driftställe i artikel 5 och om inkomst av rörelse i artikel 7. I det fortsatta lagstiftningsarbetet måste denna fråga tas upp till granskning. *Näringslivets skattedelegation* har anfört att den gängse inställningen såväl i Sverige som i vissa andra länder har varit att CFC-lagstiftning skall kunna tillämpas i strid med skatteavtal. Denna inställning har dock inte prövats juridiskt. Nu har dock Conseil d'Etat i Frankrike i ett uppmärksammat mål från 14 juni 2002 (Schneider) funnit att dubbelbeskattningsavtalsrätten skall anses ha företräde framför den interna rätten i form av CFC-regler. I praktiken har den franska domstolen gjort en bokstavstolkning av det fransk-schweiziska skatteavtalet. Överfört på svenska förhållanden betyder det att, om inte regler i våra skatteavtal säger annat, Sverige inte får tillämpa CFC-regler mot avtalsländerna. Visserligen måste försiktighet iaktas med att överföra avgöranden från domstolar i andra länder till svenska förhållanden, men de slutsatser den franska domstolen drar borde stämma till stark eftertanke. Ett ytterligare skäl för detta är att domen gäller finansiell verksamhet i Schweiz, vilken i Finansdepartementets promemoria föreslås bli CFC-beskattad. *SAS* anför att det finns en pågående diskussion avseende konkurrens mellan nationell CFC-

lagstiftning och ingångna skatteavtal samt att en utvidgad nationell CFC-lagstiftning i enlighet med det föreslagna kommer att ställa större krav på omfattningen av skatteavtalen. För att uppnå förutsebarhet inför internationella investeringar måste skatteavtalen också reglera CFC-lagstiftningen om denna ges sådan omfattning som den nu föreslagna. *Svenska Bankföreningen* har pekat på att kommentarerna till modellavtalet sammantaget med vedertagna avtalstolkningsprinciper enligt deras mening inte kan tas till intäkt för att motverkande åtgärder av så långtgående slag som föreslås i promemorian är förenliga med de av Sveriges skatteavtal som saknar ett uttryckligt förbehåll från Sveriges sida, innebärande att vissa i den andra staten hemmahörande bolag eller där bedrivna verksamheter undantas från avtalets bestämmelser. Det bör därför inte komma på fråga att de föreslagna CFC-reglerna utan föregående omförhandling av gällande skatteavtal – får genomslag annat än i enskilda fall av basbolagsetableringar i avtalsstater, med klar inriktning på att dra fördel av det skydd som tillämpligt avtal eljest medför, dvs. där fråga är om sådant missbruk av skatteavtal som avses i punkterna 22–26 av OECD:s kommentarer till artikel 1 i modellavtalet. Bankföreningen anför vidare att det torde vara klart att CFC-beskattning, som motiveras av att etableringsstaten tar ut skatt vid ett senare tillfälle än vad som föreskrivs enligt nationell lagstiftning i den stat där ägaren har sin hemvist, inte är förenlig med gällande skatteavtal – se OECD:s rapport *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996, s. 68. *Sveriges advokatsamfund* har anført att det är önskvärt med en analys av i vad mån bestämmelserna kan tillämpas enligt de skatteavtal som ingåtts.

Skälen för regeringens bedömning: Av de cirka 70 fullständiga skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater grundas nästan alla på OECD:s modellavtal i den vid tidpunkten för respektive avtal gällande lydelsen. Det första modellavtalet från OECD är från år 1963. En ny version, med framför allt utökade kommentarer, kom år 1977. Ytterligare kommentarer och även vissa ändringar i själva modellavtalet tillkom år 1992. Efter 1992 har uppdateringar gjorts åren 1994, 1995, 1997, 2000 och senast i januari 2003.

I inledningen till kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår den syn som OECD:s skattekommitté har på kommentarerna som rättskälla. I punkt 3 anføres därvid att huvudsyftet med modellavtalet är att det skall fungera som ett hjälpmedel för att på en enhetlig grundval lösa de mest allmänna problem som uppkommer inom området för internationell s.k. juridisk dubbelbeskattning. För att detta mål skall uppnås rekommenderar skattekommittén

dels att medlemsstaterna då de ingår eller reviderar skatteavtal följer modellavtalet sådant det tolkas i kommentarerna, med beaktande av de reservationer och undantag som tagits in i dessa,

dels att skattemyndigheterna, då de tillämpar och tolkar skatteavtal som bygger på modellavtalet, skall följa kommentarerna i den lydelse de har från tid till annan.

I punkterna 33–36.1 i inledningen tar skattekommittén upp frågan om hur nya i modellavtalet intagna kommentarer förhåller sig till de tidigare versionerna av modellavtalet. Kommittén anför därvid bl.a. att ändringar i kommentarerna – som inte föranletts av ändringar i artiklarna – bör påverka tolkningen av avtal som har ingåtts innan dessa ändringar blivit

antagna. Bakgrunden härtill anges vara att avsikten med många ändringar i kommentarerna helt enkelt är att klarlägga, inte ändra, artiklarnas eller kommentarernas innebörd.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 anfört följande om tolkning av skatteavtal:

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten skall ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten (SÖ 1975:1). Vad nu sagts gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalsslutande staterna men samma principer bör såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162 normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. Detta innebär att tolkningen i enlighet med artikel 31 i första hand skall grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, varvid dock uttrycken skall ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (punkt 1 i artikel 31). I "sammanhanget" ingår förutom avtalstexten i dess helhet vissa överenskommelser och dokument som i samband med avtalsslutet ingåtts resp. upprättats mellan parterna (punkt 2). Utöver "sammanhanget" skall beaktas efterföljande överenskommelser och praxis som klargör parternas gemensamma uppfattning om avtalets tolkning samt relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna (punkt 3). Ett uttryck skall tilläggas en speciell mening, om det fastställs att detta var parternas avsikt (punkt 4). Enligt artikel 32 kan vissa s.k. supplementära tolkningsmedel, bl.a. avtalets förarbeten och omständligheterna vid dess ingående, anlitas för att få bekräftelse på den tolkning som gjorts enligt artikel 31 eller för att fastställa avtalets mening när en tolkning enligt artikel 31 antingen inte ger något klart besked eller leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. Utöver dessa allmänna riktlinjer bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat (se beträffande betydelsen av modellavtalet med kommentar bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68).

I den internationella doktrinen finns det olika uppfattningar om vilken betydelse som mot bakgrund av Wien-konventionen skall tilläggas kommentarerna till modellavtalet vid tolkning av skatteavtal. Med hänsyn särskilt till RÅ 1996 ref. 84 torde emellertid rättsläget för svensk del vara att skatteavtal normalt skall tolkas med ledning av kommentarerna i modellavtalet.

I själva modellavtalet finns vissa artiklar som vid en isolerad läsning gör det motiverat att ställa frågan om CFC-lagstiftning är förenlig med skatteavtal som bygger på modellavtalet. Om man till att börja med antar att den utländska juridiska personens inkomst utgör inkomst av rörelse i modellavtalets mening och att det belopp som tas upp hos det svenska företaget genom CFC-beskattnings behåller karaktären av inkomst av rörelse, aktualiseras särskilt bestämmelserna om inkomst av rörelse i artikel 7.

Av intresse är utformningen av artikel 7 punkt 1. Enligt lydelsen får inkomst av rörelse som företag A förvärvar i den stat där A hör hemma, A-land, beskattas endast i A-land, såvida inte A bedriver rörelse i B-land från ett fast driftställe där. Lydelsen kan tyckas hindra B-land från att beskatta A:s inkomster såväl hos A som hos dess i B-land hemmahörande delägare, såvida A inte har ett fast driftställe i B-land.

Frågan är vilken betydelse man skall tillmätta utformningen av artikel 7 punkt 1. Till att börja med kan då noteras att punkt 3 i kommentaren till artikel 7 är utformad som om artikel 7 punkt 1 hindrar B-land från att beskatta företaget A. Detta ger då ett visst stöd för tolkningen att artikel 7 inte reglerar frågan om beskattningen av delägare. I punkt 3 sägs följande:

Denna punkt berör två frågor. För det första fastslår punkten på nytt den allmänt godtagna principen i dubbelbeskattningsavtal att företag i en stat inte beskattas i den andra staten, såvida inte företaget bedriver rörelse i denna andra stat från där beläget fast driftställe. Det är knappast nödvändigt att här anföra skäl för fördelarna med denna princip. Det är kanske tillräckligt att säga att det i internationella skatteförhållanden har kommit att godtas att företag i en stat inte kan anses i egentlig mening delta i en annan stats ekonomiska liv i sådan mån att företaget kommer under denna andra stats skattejurisdiktion förrän företaget upprättar fast driftställe i denna stat.

Vidare framgår av punkt 1 i kommentaren att artikel 7 närmast skall uppfattas som en självklar följd av artikel 5 på så sätt att artikel 7 anger hur inkomsterna från ett fast driftställe skall beräknas.

Även i sådana fall då en inkomst hos det utländska företaget som tas upp till beskattning hos det svenska företaget skulle vara hänförlig till sjö- eller luftfart, utdelning, ränta, royalty, realisationsvinst eller annan inkomst (artikel 8, 10–13 resp. 21) kan vid en isolerad läsning av bestämmelserna i vissa situationer frågan ställas om CFC-beskattning är förenlig med bestämmelserna.

Frågan om ett avtal grundat på modellavtalet tillåter CFC-beskattning tas också upp i punkterna 22–26 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtalet. Dessa punkter tillkom vid en revision av modellavtalet år 1992 och har efter de ändringar som vidtogs år 2003 följande lydelse:

22. Andra former av missbruk av skatteavtal (t.ex. användningen av basbolag) och av möjliga sätt att komma till rätta med dem, såsom ”verklighet framför form”-regler, ”ekonomisk innebörd” och generella regler mot missbruk har också undersökts, särskilt vad avser frågan om dessa regler står i strid med skatteavtal, vilket är den andra frågan som nämns i punkt 9.1 ovan.

22.1 Sådana regler utgör en del av de grundläggande inhemska reglerna som fastställts i den inhemska skattelagstiftningen för att avgöra vad som ger upphov till skattskyldighet. Dessa regler berörs inte i skatteavtal och påverkas därför inte av dem. Generellt sett och med beaktande av punkt 9.5 uppkommer följaktligen ingen konflikt. Till den del som tillämpningen av de regler till vilket det hänvisas i punkt 22 t.ex. medför att en inkomst omklassificeras eller att nytt beslut tas rörande den skattskyldige som anses få sådan inkomst, skall bestämmelserna i avtalet tillämpas med beaktande av dessa ändringar.

22.2 Även om dessa regler inte står i strid med skatteavtal, råder det enighet om att medlemsstater noggrant bör beakta de särskilda skyldigheter att lindra dubbelbeskattning som ingår i skatteavtal, så länge det inte finns klart bevis för att avtalen missbrukas.

23. Användningen av basbolag kan också angripas med CFC-bestämmelser. Ett betydande antal medlems- och icke medlemsstater har numera sådan lagstiftning. Även om utformningen av denna typ av lagstiftning varierar avsevärt mellan länderna så är ett gemensamt drag i dessa regler – vilka numera är internationellt erkända som ett legitimt instrument för att skydda den inhemska skattebasen – att de innebär att en avtalslutande stat beskattar personer hemmahörande där för inkomster hänförliga till dess engagemang i vissa utländska enheter. Det har ibland hävdats, baserat på en viss tolkning av avtalsbestämmelser såsom artikel 7 punkt 1 och artikel 10 punkt 5, att detta gemensamma drag i CFC-lagstiftningen står i strid med dessa bestämmelser. Av orsaker redovisade i

punkt 10.1 i kommentarerna till artikel 7 och punkt 37 i kommentarerna till artikel 10, står denna tolkning inte i överensstämmelse med bestämmelsens ordalydelse. Inte heller håller denna tolkning när man läser dessa bestämmelser i deras sammanhang. Således, under det att några länder anser det vara bra att i avtalen uttryckligen klarlägga att CFC-lagstiftning inte står i strid med avtalet, är sådana klarlägganden inte nödvändiga. CFC-lagstiftning som är uppbyggd på detta sätt står inte i strid med bestämmelserna i avtalet.

24-25. [Upphävda]

26. Stater som i sin interna skattelagstiftning inför CFC-lagstiftning eller sådana regler mot missbruk som det ovan hänvisats till eftersträvar att i en internationell omgivning med mycket olika skattebördor bibehålla rättvisan och neutraliteten i den interna skattelagstiftningen. Generellt sett bör sådan lagstiftning inte tillämpas om den aktuella inkomsten varit föremål för en beskattning som är jämförbar den i den stat där den skattskyldiga är hemmahörande.

Enligt regeringens bedömning följer av modellavtalets allmänna uppbyggnad och OECD:s kommentarer till avtalet att modellavtalet aldrig har varit avsett att innebära någon begränsning av möjligheterna till CFC-beskattning i den stat där delägaren är hemmahörande. Detta gäller i synnerhet i fall då denna lagstiftning inte är mer långtgående än vad som behövs för att motverka skatteundandragande. En mycket stor majoritet av OECD:s medlemsstater är också överens om denna uppfattning. Denna uppfattning överensstämmer med vad som redovisades i prop. 1993/94:50, s. 272. Vid tolkningen av ett folkrättsligt bindande avtal mellan två stater skall vid tveksamhet avtalsparternas gemensamma avsikt söka fastställas. Vid tolkningen av ett avtal mellan två OECD-stater innebär den gemensamma partsavsikten i en stor majoritet av fallen att båda staterna är överens om att avtalet inte påverkar möjligheten till CFC-beskattning i en av staterna eftersom denna uppfattning är den förhärskande. Att i de fall där Sverige ingått ett skatteavtal med en stat, som tillhör den lilla minoritet inom OECD som anser att CFC-beskattning generellt står i strid med skatteavtal som är baserade på modellavtalet, komma till slutsatsen att parternas gemensamma avsikt skulle ha varit att tolka art. 7 i avtalet på så sätt att CFC-beskattning inte kan ske framstår enligt regeringens mening som uteslutet. Artikel 7 innebär, i kombination med art. 5 i avtalet, en inskränkning i en källstats rätt att beskatta ett utländskt företag hemmahörande i den andra staten såvida inte inkomsten är hänförlig till ett fast driftställe i källstaten.

11.2 Förenligheten med EG-rätten

Regeringens bedömning: De föreslagna CFC-reglerna är förenliga med EG-rätten.
--

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser har pekat på den EG-rättsliga problematiken i sina synpunkter på utredningens förslag och de förslag som presenterades i promemorian. Sammanfattningsvis kan sägas att ett antal remissinstanser har ansett att de föreslagna CFC-reglerna strider mot EG-fördragets regler om etableringsfrihet och den fria

rörligheten för kapital samt att de inte är berättigade enligt uppförandekoden för företagsbeskattning. Förenligheten med moder- och dotterbolagsdirektivet har också ifrågasatts. *FAR, Näringslivets skattedelegation, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund m.fl.* anför t.ex. att CFC-reglerna inte kan omfatta andra EU-länder och att man i vart fall skall avvakta med att införa nya regler till dess att arbetet med uppförandekoden avslutats.

Skälen för regeringens bedömning: De förslag regeringen lägger fram avser situationer där de berörda personerna (moderbolag respektive dotterbolag) har anknytning till flera stater. Detta innebär att det är naturligt att fråga sig hur de föreslagna reglerna förhåller sig till EG-rätten.

Mot denna bakgrund och de synpunkter som framförts under remissbehandlingen finns det därför anledning att göra en närmare analys av förslagets förenlighet med EG-rätten.

Gemenskapsregler i formell mening avseende företagsbeskattning finns på europeisk nivå främst i form av fusionsdirektivet (90/434/EEG) samt moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG). Under de senaste åren har också arbete pågått med att utarbeta en så kallad uppförandekod på företagsbeskattningens område inom ramen för det så kallade skattepaketet, som även omfattar ett direktiv om skatt på sparande för enskilda och ett direktiv om skatt på ränta och royalty. Uppförandekoden är avsedd att leda fram till att åtgärder som utgör skadlig skattekonkurrens skall avvecklas. En förteckning över 66 potentiellt skadliga skatteregimer som skall avvecklas har upprättats.

Det finns alltså inget heltäckande regelverk för företagsbeskattning på europeisk nivå. De fyra friheter som regleras i EG-fördraget, kring vilka man har byggt upp den inre marknaden, påverkas emellertid ofta av nationella skatteregler. Avsaknaden av ett komplett regelverk på området för direkta skatter har lett till ett stort manöverutrymme för EG-domstolen då den tolkar EG-rätten och nationella bestämmelsers förenlighet med denna mot bakgrund av dessa fyra friheter. Under det senaste decenniet, och i synnerhet under de senaste tre–fyra åren, har EG-domstolen fått tillfälle att utöka och komplettera sin praxis avseende nationell skattelagstiftnings förenlighet med reglerna för den inre marknaden, det vill säga de fyra friheterna.

I det följande gör regeringen först en bedömning av hur det föreliggande förslaget förhåller sig till uppförandekoden. Mot bakgrund av den stora betydelse som EG-domstolens praxis har görs därefter en genomgång av förslaget i förhållande till EG-domstolens praxis avseende de av de fyra friheterna som kan anses påverkas av denna typ av lagstiftning. Avslutningsvis tas frågan om reglernas förhållande till moder- och dotterbolagsdirektivet upp.

11.2.1 CFC-reglerna och uppförandekoden

<p>Regeringens bedömning: De föreslagna CFC-reglerna utgör ett sådant slag av erforderliga motåtgärder som förutsätts enligt EU:s uppförandekod.</p>

Skälen för regeringens bedömning: Ekofin-rådet antog vid sitt möte den 1 december 1997 en uppförandekod för företagsbeskattning för att bekämpa skadlig skattekonkurrens. Denna uppförandekod innebär endast ett politiskt åtagande, som varken påverkar rättigheter, skyldigheter eller behörighet som följer av EG-fördraget. En arbetsgrupp har granskat och bedömt olika skatteåtgärders förenlighet med uppförandekoden.

Arbetsgruppen lade den 29 november 1999 fram en rapport till ekofin-rådet över sitt arbete dittills. Det framgår av rapporten att man har funnit 66 åtgärder i olika medlemsstater utgöra former av potentiellt skadlig skattekonkurrens. Åtgärderna delades in i sex olika undergrupper.

I artikel B i uppförandekoden anges att skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga skall anses vara potentiellt skadliga och följaktligen bli föremål för prövning enligt uppförandekoden. Det anges vidare att man vid bedömningen av om åtgärderna är skadliga skall ta hänsyn till fem angivna kriterier, bland annat om förmånen beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa förmåner.

Punkterna 47 till 51 i den rapport som arbetsgruppen för uppförandekoden lade fram för rådet den 29 november 1999 avser en av de sex ovan nämnda grupperna av åtgärder som ansetts utgöra potentiellt skadlig skattekonkurrens, nämligen s.k. holdingbolagsregimer. I punkt 47 anges att även om det finns affärsmässiga skäl att etablera holdingbolag noteras att många holdingbolag etableras helt eller huvudsakligen av skatteskal. I punkt 48 anges att åtgärder som tillåter undantag från beskattning av utdelning från dotterbolag i utlandet är skadliga, när den bakomliggande vinsten har beskattats betydligt lägre i källstaten än vad den skulle ha gjort i medlemsstaten. Sådana åtgärder medför att inkomster från skatteparadis och andra skadliga regimer kan tas emot skattefritt i medlemsstaten. Denna beskrivning passar in på regler om holdingbolag i ett flertal medlemsstater. I bilaga A till rapporten finns ett antal åtgärder uppräknade som anses falla in under denna punkt. Punkt 48 avslutas med att det anges att om denna typ av åtgärder är kopplade till lämpliga CFC-regler kan åtgärderna anses som inte skadliga. I punkt 51 anges med hänvisning till artikel L i uppförandekoden att bestämmelser mot missbruk och de motåtgärder som finns i skattelagar och skatteavtal spelar en grundläggande roll i kampen mot skatteflykt och skattefusk. CFC-regler utgör en typ av bestämmelser mot missbruk. Av gruppens riktlinjer från november 2000 framgår vidare att det skall vara fråga om faktiska och effektiva åtgärder för att motverka missbruk eller andra motåtgärder enligt artikel L i uppförandekoden.

Med beaktande av vad som föreskrivs i uppförandekoden och mot bakgrund av arbetsgruppens rapport är det alltså inte bara tillåtet för medlemsstaterna att ha en CFC-lagstiftning. Det är till och med nödvändigt för medlemsstater vars regler för beskattning av till exempel holdingbolag ser ut på ett visst sätt att införa eller bibehålla lagstiftning om CFC-beskattning eller att vidta andra effektiva åtgärder för att motverka missbruk. I avsaknad av sådana regler kan regleringen av holdingbolag utgöra en form av skadlig skattekonkurrens. De regler om CFC-beskattning som nu föreslås framstår enligt regeringens mening

som ändamålsenliga och utgör ett sådant slag av erforderliga motåtgärder som förutsätts enligt EU:s uppförandekod om utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar är undantagna från beskattning.

11.2.2 CFC-reglerna och de fyra friheterna i EG-fördraget

Inledning

Även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina egna befogenheter och särskilt avhålla sig från varje form av diskriminering på grund av nationalitet.

EG-fördraget innehåller bestämmelser avseende inrättande och skydd av fyra så kallade friheter. Det rör sig om fri rörlighet för varor (artiklarna 23–31), personer (artiklarna 39–48), tjänster (artiklarna 49–55) samt för kapital och betalningar (artiklarna 56–60).

Den fria rörligheten för personer kan i sin tur indelas i fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet. Den fria rörligheten för varor berörs inte av nu aktuella regler och inte heller den fria rörligheten för arbetstagare. De föreslagna CFC-reglerna berör bolag som faller in under artikel 48. Etableringsfriheten avser enligt artikel 43 i EG-fördraget bland annat rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Enligt EG-domstolens rättspraxis utnyttjar en medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över företagets beslut och kan bestämma över dess verksamhet, sin etableringsfrihet. Ett hinder mot utövande av dessa rättigheter skulle således kunna strida mot fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Det finns därför anledning att granska de föreslagna reglerna i förhållande till etableringsfriheten.

Den fria rörligheten för kapital och betalningar avser betalningar mellan medlemsstater samt betalningar mellan medlemsstater och tredje stat (artikel 56.2). Investeringar i andra stater och betalningar mellan ett dotterbolag och det bolag som äger en andel i bolaget faller under den definitionen. Artikel 56 i EG-fördraget skall enligt EG-domstolens rättspraxis också anses omfatta överlåtelse av andelar i ett utländskt bolag (dom i mål C-200/98, X och Y) och mottagande av avkastning från investeringar i utlandet (dom i mål C-35/98, Verkooijen). Regler av den typ som här föreslås, om beskattning av inkomster i utländska företag i vilka svenska bolag har en andel, torde således omfattas av reglerna om fri rörlighet för kapital. Det finns därför anledning att även granska den föreslagna lagstiftningen mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital och betalningar.

11.2.2.1 Etableringsfriheten - Artiklarna 43–48 i EG-fördraget

Regeringens bedömning: De föreslagna CFC-reglerna är förenliga med EG-fördragets regler om etableringsfrihet.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt artikel 43 i fördraget strider det mot etableringsfriheten om medlemsstater behandlar bolag olika beroende på var de har sitt säte.

Hinder mot etableringsfriheten?

En skattebestämmelse som gör det ”mindre attraktivt” för bolag med säte i en annan medlemsstat att utöva etableringsfriheten och som kan få till följd att de avstår från att förvärva, bilda eller behålla ett dotterbolag i den medlemsstat där en sådan bestämmelse finns, strider mot etableringsfriheten (dom i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst). Uttrycket ”mindre attraktivt” kan som i målet X och Y (mål C-436/00) innebära att utländska bolag särbehandlas så att de får en likviditetsmässig nackdel. Reglerna om likabehandling av bolag etablerade i olika medlemsstater förbjuder inte endast öppen diskriminering på grund av bolagets säte, utan även varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat (dom i mål C-254/97, Baxter).

Beträffande de här aktuella reglerna är det dock inte fråga om en eventuell diskriminering på grund av bolagets säte, eftersom det är dotterbolagets etableringsland som medför en eventuell skillnad i behandling för moderbolagen. EG-domstolen har dock uttalat att även om artikel 48 i fördraget enligt sin ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i en medlemsstat för bolag med säte i andra medlemsstater, föreskriver den samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar att en av dess medborgare etablerar sig i en annan medlemsstat (dom i mål C-251/98, Baars). Följaktligen kan reglerna om etableringsfrihet tillämpas med avseende på CFC-lagstiftningen trots att de moderbolag vars situationer jämförs alla har sitt säte i Sverige.

Frågan är då om de nu föreslagna reglerna skulle innebära någon nackdel för bolag med andelar i utländska företag, vilken gör det mindre attraktivt för dem att utnyttja sin etableringsfrihet, i det här fallet bestående i en frihet att förvärva, bilda eller behålla andelar i ett företag i en annan medlemsstat.

Enligt regeringens mening är så inte fallet. De föreslagna CFC-reglerna innebär i själva verket att man skapar mer likvärdiga förutsättningar, eftersom svenska företag totalt sett behandlas på samma sätt vare sig de äger andelar i svenska eller i utländska bolag. Enligt gällande regler uppstår förhållandevis negativa konsekvenser för svenska företag vid ägande av svenska bolag jämfört med vid ägande av vissa utländska bolag. Åtgärden minskar de negativa konsekvenserna genom att en skatt införs på inkomster i vissa utländska dotterbolag. Reglerna medför att ägande av andelar i utländska bolag blir i princip likvärdigt med ägande av andelar i svenska bolag om man betraktar moder- och dotterbolaget sammantaget. Slutresultatet är detsamma i båda fallen.

Ingen nackdel följer således för företag med andelar i utländska dotterbolag om man inför dessa regler. De föreslagna reglerna medför därför enligt regeringens bedömning inte en diskriminering och strider följaktligen inte heller mot fördragets regler om etableringsfrihet.

Undantag för tvingande hänsyn till allmänintresset

Även om man skulle anse att regler av den typ som föreslås är diskriminerande och utgör en inskränkning av etableringsfriheten kan sådana regler vara godtagbara. Detta framgår såväl av relevanta fördragsbestämmelser som av EG-domstolens rättspraxis.

I EG-fördragets artikel 46 jämförd med artikel 48 anges att bestämmelserna om etableringsfrihet inte skall hindra tillämpning av bestämmelser som föreskriver särskild behandling av utländska företag och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.

EG-domstolen har i sin rättspraxis angett att en inskränkning av etableringsfriheten endast kan vara motiverad om denna bestämmelse har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det fordras då enligt EG-domstolen att bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (dom i mål C-250/95, Futura Participations).

Ett tvingande hänsyn till allmänintresset som enligt EG-domstolens rättspraxis skulle kunna motivera en särbehandling som strider mot etableringsfriheten är nödvändigheten av att bevara *kongruensen i skattesystemet*. Domstolen godkände detta för första gången i sin dom i målet Bachmann (dom i mål C-204/90) och har sedan närmare preciserat de krav som ställs för att detta undantag skall vara tillämpligt. I senare domar har domstolen uttryckt det som att det skall finnas ett direkt samband mellan någon fördel i skattehänseende och någon motsvarande nackdel som det är nödvändigt att bevara för att säkerställa kongruensen i skattesystemet (bland annat dom i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst). Domstolen har angett att de i nämnda fall aktuella nationella bestämmelserna inte är motiverade för att bevara kongruensen i skattesystemet. I dessa fall har medlemsstaterna enligt domstolen inte upprätthållit kontinuiteten på det enskilda planet genom en strikt överensstämmelse mellan avdrag och beskattning (t.ex. dom i mål C-80/94, Wielockx). Det gäller således enkelt uttryckt att i fråga om de föreslagna CFC-reglerna avgöra om det finns något direkt samband mellan en fördel och en nackdel i skattehänseende. Härvidlag finns det anledning att se moder- och dotterbolaget som en enhet, eftersom de bestämmelser de träffas av och som innebär fördelar respektive nackdelar inte kan anses knutna till endera moder- eller dotterbolaget.

De här föreslagna reglerna går ut på en beskattning av andelen av inkomsterna i utländska dotterbolag med avräkning för eventuell erlagd skatt. Motsvarande beskattning sker inte av andelen av inkomsterna i svenska dotterbolag. I stället beskattas inkomsterna hos det svenska dotterbolaget. Detta skulle kunna ses som en nackdel. Således finns en nackdel både vid ägande i svenska och i utländska dotterbolag.

De svenska ägarna till andelar i såväl utländska som svenska bolag åtnjuter avdragsrätt för räntor, eftersom man i regel kan anta att investeringar i vart fall till viss del görs med hjälp av lån. De kommer även att ges undantag från skatt på utdelning och kapitalvinster. Dessa fördelar kommer således bolagen till del såväl om de har andelar i utländska företag som om de har andelar i svenska bolag.

Således motsvaras den fördel som utgörs av ränteavdragsrätt och undantag från skatt på utdelningar och kapitalvinster av en beskattning som blir likvärdig för företag med svenska respektive utländska dotterbolag. CFC-reglerna innebär att företag med utländska dotterbolag kommer i samma situation som företag med svenska dotterbolag.

Nästa fråga är om det finns ett direkt samband i situationen. EG-domstolen har angett att det skall föreligga ett direkt samband mellan möjligheten att dra av utgifter och beskattningen av de belopp som erhållits. I fallet med CFC-lagstiftningen är det fråga om ett ränteavdrag samt ett undantag från skatt på utdelning och kapitalvinster för det företag som äger andelar i ett annat företag vilka kompenseras av skatt på inkomsterna från verksamheten både då det rör sig om ett svenskt bolag och då det rör sig om ett utländskt företag som inte kommer att betala någon eller i vart fall en låg skatt på inkomsterna i det land där det är etablerat. I båda fallen har det svenska företaget andel i ett annat företag och således även andel i eventuell vinst. Det är denna andel som beskattas i bägge fallen. I bägge fallen kan därför det svenska företaget som äger andelar i det andra företaget sägas vara den som har fördelen och drabbas av nackdelen i skattehänseende. Det rör sig alltså om ett direkt samband.

Vad beträffar den eventuella betydelsen av existerande skatteavtal är det tillräckligt att påpeka att till skillnad från de fall som behandlats i EG-domstolens rättspraxis är inte Sveriges skatteavtal tillämpliga i den mån CFC-lagstiftningen griper in. Utan CFC-lagstiftning skulle den eftersträlvade kongruensen i skattesystemet inte bevaras, trots förekomsten av skatteavtal med berörda länder. Kongruensen i skattesystemet bevaras således genom att man genom de föreslagna reglerna tillser att ränteavdrag samt undantaget från skatt på utdelning och kapitalvinst motsvaras av skatt på intäkter i något skede.

Risken för skatteflykt är ett annat av de tvingande hänsyn till samhällsintresset som domstolen har angivit kan motivera en särbehandling som strider mot etableringsfriheten. I sin dom i målet X och Y (dom i mål C-436/00) angav domstolen att bestämmelser skall ha till specifikt syfte att utestänga rena skentransaktioner för att kringgå nationell lagstiftning från en skatteförmån. Någon allmän presumtion om skatteundandragande eller skatteflykt kan inte grundas på omständigheten att ett bolag eller dess moderbolag är etablerat i en annan medlemsstat.

De nu föreslagna reglerna skiljer sig från fallet i X och Y (mål C-436/00) och det i Lankhorst-Hohorst (mål C-324/00) på så sätt att reglerna inte träffar alla företag i alla medlemsstater utan endast fall där hela eller vissa delar av systemet i den berörda staten anses innebära en form av potentiellt skadlig skattekonkurrens eller medför en betydande skillnad i beskattning som kan ge upphov till skatteflykt. Det kan i dessa fall generellt sett antas att delägande i företag i aktuella stater medför en

risk för skatteflykt. Detta bekräftas för övrigt av det arbete som bedrivs av medlemsstaterna med upprättandet av en uppförandekod mot skadlig skattekonkurrens. Den lista över åtgärder som utgör potentiellt skadlig skattekonkurrens som har upprättats inom ramen för uppförandekoden omfattar i stort sett alla de åtgärder som träffas av CFC-lagstiftning.

Således kan enligt regeringens bedömning CFC-reglerna anses ha till syfte att motverka risken för skatteflykt och krävs därför på grund av tvingande hänsyn till allmänintresset.

Kravet på proportionalitet

Om en nationell bestämmelse som strider mot fördragets bestämmelser om etableringsfrihet anses motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset måste den dessutom vara proportionell för att vara förenlig med EG-rätten. Medlemsstaterna skall enligt EG-domstolen använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de syften och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga (dom i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl). Domstolen har angett att det skall fordras att bestämmelsen är ”ägnad att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas” och att den ”inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet” (dom i mål C-250/95, Futura Participations).

Det första kriteriet avser frågan om bestämmelserna är lämpliga för att uppnå det syfte som angetts. En del av syftet med CFC-reglerna är att undvika att det huvudsakliga skälet till delägarskap i utländska företag är hur dessa beskattas samt att minska risken för skatteflykt. Bestämmelserna måste anses uppfylla detta kriterium. Genom bestämmelserna införs beskattning av andelen av inkomsterna i utländska företag som svenska företag äger del i. Dessa skulle annars inte beskattas eller beskattas lågt.

Det andra kriteriet avser frågan om CFC-lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det nämnda syftet. Det vill säga frågan om man skulle kunna uppnå samma syfte med mindre ingripande åtgärder. Man skulle mycket väl som alternativ kunna tänka sig begränsningar avseende ränteavdragen, men detta skulle sannolikt snarare utgöra en mer ingripande åtgärd för företagen. Man skulle också kunna tänka sig någon form av förhandskontroll av enskilda fall där man kan verifiera om det är fråga om skatteflykt eller om kongruensen upprätthålls. Med tanke på de komplicerade situationer som avses och de praktiska svårigheterna för både myndigheter och företag skulle detta vara en mer ingripande åtgärd. Det är också viktigt att i detta sammanhang beakta arbetet med EU:s uppförandekod för företagsbeskattning (jfr avsnitt 11.2.1). CFC-regler har inom ramen för arbetet med uppförandekoden ansetts nödvändiga när en medlemsstat har vissa andra skatteregler som gör att det finns risk att statens system utnyttjas av bolag i andra medlemsstater för att undvika skatt på de belopp som CFC-lagstiftningen är avsedd att träffa. Med hänsyn till uppförandekoden kan man alltså inte anse att den föreslagna CFC-

lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med de undantag för tvingande hänsyn till allmänintresset som behandlats ovan. På samma sätt finns det anledning att jämföra de metoder som omfattas av CFC-lagstiftningen med de metoder som redan tillämpas inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivet och som innebär beskattning av utdelningar med avräkning för eventuell skatt i ursprungslandet. Med beaktande av att denna typ av metod redan förekommer kan de föreslagna CFC-reglerna även av denna anledning inte anses strida mot proportionalitetsprincipen. Det skall dessutom påpekas att majoriteten av EU:s medlemsstater också har CFC-lagstiftning.

11.2.2.2 Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 56-60 i EG-fördraget

Regeringens bedömning: De föreslagna CFC-reglerna är förenliga med EG-fördragets regler om fri rörlighet för kapital.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt EG-domstolen utgör en medlemsstats åtgärder som till sin karaktär är sådana att de kan förmå dem som är bosatta i den medlemsstaten att avstå från att avtala om lån eller göra investeringar i andra medlemsstater restriktioner för kapitalrörelser i enlighet med fördraget (domen C-478/98, kommissionen mot Belgien). Domstolen pekar i sin rättspraxis både på den avskräckande effekten och på de extra kostnaderna som kan uppstå. EFTA-domstolen har i en dom gjort en närmare precisering av EG-domstolens rättspraxis när den uttalat att i fall där ”nationella” lån behandlas förmånligare än ”utländska” lån för att kompensera för en fördel som endast gäller för utländska lån, så föreligger ingen begränsning av den fria rörligheten för kapital (domen E-1/00, State Debt Management Agency).

Vad gäller de föreslagna CFC-reglerna gör regeringen bedömningen att de inte utgör en begränsning av den fria rörligheten med tillämpning av EFTA-domstolens dom. Även om man enbart håller sig till EG-domstolens mindre explicita resonemang kan man enligt regeringens mening på goda grunder hävda att de föreslagna reglerna inte strider mot den fria rörligheten för kapital, då de endast medför att det inte blir förmånligare att inneha andelar i utländska bolag än i svenska bolag. Reglerna bör således varken avskräcka svenska bolag från att investera i andelar i utländska företag eller göra detta mer kostsamt än motsvarande investering i andelar i svenska bolag.

Skulle man komma till motsatt slutsats i denna prövning är enligt regeringens mening undantagen från den fria rörligheten för kapital enligt artikel 58.1 a och 58.1 b tillämpliga, eftersom de föreslagna CFC-reglerna är avsedda att förhindra överträdelse av nationella lagar om beskattning och är sådana skattebestämmelser som skiljer mellan skattebetalare som har investerat sitt kapital på olika ort.

Även om man skulle anse att inget av de i EG-fördraget (artikel 58) angivna undantagen skulle vara tillämpliga och åtgärden i fråga befins inte överensstämmande med fördragsbestämmelserna skulle den likafullt kunna befinnas vara motiverad med hänvisning till tvingande hänsyn till

allmänintresset. De överväganden som gjorts med avseende på de tvingande hänsyn till allmänintresset som beskrivits ovan under avsnittet om etableringsfrihet gäller med beaktande av EG-domstolens rättspraxis på samma sätt i förhållande till hinder för den fria rörligheten för kapital (domarna i målen C-302/97, Konle och C-515/99, Reisch).

11.2.3 CFC-reglerna och moder- och dotterbolagsdirektivet

Regeringens bedömning: De föreslagna CFC-reglerna strider inte mot moder-och dotterbolagsdirektivet.

Skälen för regeringens bedömning: Moder- och dotterbolagsdirektivet antogs för att hindra diskriminering av koncerner som bedriver verksamhet i flera länder. Direktivet avser skattemässig behandling av utdelning på aktier i ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat.

Direktivet innebär att utdelning från ett dotterbolag till ett moderbolag i en annan medlemsstat skall vara befriad från beskattning på motsvarande sätt som utdelning som lämnas från ett dotterbolag till ett moderbolag i samma stat är skattebefriad vilket innebär att vare sig källskatt eller bolagsskatt utgår.

I direktivet anges att den medlemsstat i vilken moderbolaget hör hemma skall befria moderbolaget från beskattning av mottagen utdelning. Detta kan ske genom att medlemsstaten i fråga avstår från att beskatta mottagen utdelning. I annat fall, om medlemsstaten beskattar moderbolaget för utdelningen, skall avräkning ges för källskatt som betalats och för den del av bolagsskatten hos dotterbolaget som belöper på den utdelade vinsten. Avräkning behöver dock inte ges med högre belopp än som motsvarar den inhemska skatten på utdelningen. Direktivets bestämmelser skall enligt dess artikel 1 tillämpas såväl när ett bolag som är hemmahörande i staten får utdelning från ett dotterbolag i annan medlemsstat som när ett bolag som är hemmahörande i medlemsstaten lämnar utdelning till moderbolag i annan medlemsstat. I artikel 1.2 i direktivet finns en skatteflyktsbestämmelse. Denna bestämmelse innebär att oavsett direktivets föreskrifter får en medlemsstat tillämpa bestämmelser i nationell lagstiftning eller i dubbelbeskattningsavtal om detta behövs för att förebygga eller hindra skattebrott eller skatteflykt.

Som framgår av beskrivningen av innehållet i direktivet kan detta inte anses utgöra ett hinder mot den föreslagna CFC-lagstiftningen. Detta följer av att det inte är utdelningen från det utländska dotterbolaget som beskattas utan inkomsterna i det utländska dotterbolaget. Om man skulle anse att CFC-beskattningen motsvarar beskattning av utdelning, måste de föreslagna reglerna likafullt anses överensstämma med bestämmelserna i direktivet, eftersom det i artikel 4.1 andra strecksatsen anges att medlemsstaterna kan beskatta utdelningen om de medger avräkning för den skatt som har betalats av dotterbolaget i den medlemsstat där detta är etablerat. Detta är vad som är avsett att ske enligt de föreslagna reglerna, eftersom CFC-beskattning påförs med avräkning för eventuell skatt som redan har påförts i den stat där dotterbolaget har sin verksamhet. Till sist

skall påpekas att CFC-reglerna delvis är motiverade av behov att motverka skatteflykt. De måste anses omfattas av undantaget i artikel 1.2 i direktivet som är avsett för regler som är inrättade för att motverka skatteflykt.

12 Kupongskatt

Regeringens förslag: En förutsättning för att en utländsk juridisk person skall kunna ta emot utdelning på näringsbetingade andelar skattefritt skall vara att personen är ett utländskt bolag i enlighet med den föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Utredningens förslag: Utredaren föreslog som förutsättning för skattefrihet att den utländska juridiska personen skulle vara likartat beskattad med svenska företag eller höra hemma på den s.k. vita listan.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig i denna del. *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget men menar att det bör göras klart vad som avses med att den utländska juridiska personen skall vara underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. *Länsrätten i Stockholm* har pekat på att problem kan uppkomma då utländska jämförelser skall göras.

Skälen för regeringens förslag: I regeringens proposition 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar har förslag lämnats till bestämmelser om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar. I propositionen lämnas också förslag till ändrade regler beträffande skyldigheten att betala kupongskatt. Förslaget innebär att skyldighet att betala kupongskatt inte skall föreligga för ett utländskt bolag för utdelning på näringsbetingade andelar om bolaget motsvarar ett sådant svenskt företag som kan ta emot utdelning på sådana andelar skattefritt. Som förutsättning skall gälla att en utdelning eller en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om det utländska bolaget varit ett svenskt företag.

En ytterligare förutsättning för skattefrihet är att den utländska juridiska personen är att anse som ett utländskt bolag i enlighet med definitionen i 6 kap. 9 § första stycket eller 10 § IL. Det innebär att mottagaren av utdelningen skall vara ett utländskt bolag som är hemmahörande och skattskyldigt till inkomstskatt i någon av de stater med vilka Sverige har ett skatteavtal och som finns med på den s.k. vita listan eller som beskattas i den stat där bolaget hör hemma och beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.

Som anges i avsnitt 13 gör regeringen bedömningen att uttrycket utländskt bolag skall behållas i inkomstskattelagstiftningen. Definitionen av utländskt bolag ändras något och flyttas till ett nytt lagrum. Som en konsekvens härav bör hänvisningen i kupongskattelagen (1970:624) ändras till att avse den nya definitionen. Denna är något vidare än den tidigare eftersom kravet på att avtalsstaten skall finnas med på den s.k. vita listan har tagits bort. I praktiken innebär utvidgningen att juridiska personer i ytterligare en handfull avtalsstater kan komma att omfattas av

begreppet utländskt bolag i IL. För kupongskattelagens del innebär det att juridiska personer som hör hemma i dessa avtalsstater i fortsättningen kan komma att omfattas av skattefriheten.

Förslaget föranleder ändringar i 4 § kupongskattelagen.

13 Delägarbeskattade utländska juridiska personer och utländska bolag

Regeringens förslag: Bestämmelserna om skattskyldighet för delägare i delägarbeskattade utländska juridiska personer flyttas till 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

En ny avdragsbegränsning införs för underskott i sådana personer. Avdragsbegränsningen gäller dock inte om inkomsterna i den delägarbeskattade utländska juridiska personen inte varit att anse som lågbeskattade på grund av att personen omfattats av listan i bilaga 39 a IL.

Regeringens bedömning: Uttrycket utländskt bolag behålls i inkomstskattelagstiftningen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens bortsett från att det inte finns undantag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget. *FAR* avstyrker förslaget och anför att det innebär en diskriminering i förhållande till svenska handelsbolag samt att samarbete i utländska joint venture i framtiden inte kommer att bli möjligt. Utländska juridiska personer blir också olikbehandlade jämför med fasta driftställen utan närmare motivering.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nu gällande 6 kap. 13 § IL är en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som är delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag skattskyldig i den utsträckning som framgår av 6 kap. 16 § IL för den utländska juridiska personens inkomster under de förutsättningar som anges i – såvitt nu är av intresse – 6 kap. 14 § IL.

Enligt 14 § är delägare skattskyldig, om delägaren beskattas för sin del av inkomsterna i den stat där den juridiska personen hör hemma. Enligt 16 § skall varje delägare beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den juridiska personens inkomst. När det gäller delägarnas skattskyldighet skall 3 kap. IL tillämpas för fysiska personer, 4 kap. IL för dödsbon och 6 kap. 3–6 §§ IL för juridiska personer.

I den nuvarande regleringen är således bestämmelser om skattskyldighet för delägare i delägarbeskattade utländska juridiska personer insprängda i den nu gällande CFC-regleringen. Med anledning av att de nya CFC-reglerna tas in i ett eget kapitel med anknytande skattskyldighetsbestämmelser i 3 och 6 kap. IL föreslås skattskyldighetsbestämmelserna för delägarbeskattade utländska juridiska personer tas in i 5 kap. IL som i dag bara gäller för svenska handelsbolag.

Enligt den gällande ordalydelsen krävs att delägaren, som är skattskyldig i Sverige, beskattas i personens hemviststat. Eftersom avsikten aldrig varit att ställa krav på att den svenska delägaren faktiskt beskattats i den utländska juridiska personens hemland föreslås bestämmelsen få en något annorlunda utformning.

Om en delägarbeskattad utländsk juridisk person går med underskott finns det enligt gällande regler inte något som hindrar att ett sådant underskott kvittas mot ett överskott av en juridisk person. För underskott som uppkommer i ett CFC-bolag finns emellertid ett sådant avdragsförbud numera i 14 kap. 11 § IL sedan år 1994. Avdragsförbudet infördes då det förekom att verksamheter i inledningskedet bedrevs i CFC-bolag och underskott som uppkom drogs av mot inhemska inkomster. Då verksamheten började gå med överskott kunde man genom att minska inflytandet undgå löpande beskattning. Eftersom en utländsk juridisk person enligt förslaget inte har lågbeskattade inkomster om nettoinkomsten är negativ behövs inte längre det nu gällande avdragsförbudet. En delägare är då inte skattskyldig för verksamheten och kan därmed inte heller dra av ett underskott. Det har emellertid framkommit att delägarbeskattade utländska juridiska personer används på liknande sätt för verksamheter som går med underskott i utlandet för att kvitta mot överskott från svenska inkomster. Ett exempel på detta är s.k. LLC-bolag (Limited Liability Corporation) som bl.a. finns på Isle of Man. Sådana bolag har använts i ett flertal upplägg mot Sverige, bl.a. för att till Sverige ta hem underskott som härrör från avskrivning på uthyrda flygplan. När verksamheten inte längre går med underskott ändras företagsform så att delägarbeskattning undgås. Vidare skulle det bli alldeles för enkelt att kringgå avdragsbegränsningen som föreslås gälla för CFC-bolag om avdrag för underskott får göras om den utländska juridiska personen är delägarbeskattad. Regeringen anser därför i likhet med utredaren att ett förbud bör införas för juridiska personer som är delägare i delägarbeskattade utländska juridiska personer för att förhindra beskrivna förfaranden. Om inkomsterna ändå senare blir beskattade på ett godtagbart sätt i en annan stat är det oskäligt att inte tillåta avdrag inledningsvis. Regeringen har i en lista som föreslås tas in som en bilaga till 39 a kap. IL angett vilka stater som beskattar inkomsterna godtagbart och vilka inkomster i olika stater som kan anses bli föremål för en godtagbar beskattning. Avdragsförbudet bör därför bara gälla delägarbeskattade utländska juridiska personer som har inkomster i stater som inte beskattar respektive inte blir föremål för en godtagbar beskattning enligt denna lista. Ett sådant förbud föreslås därför i stället tas in i 14 kap. 11 § första stycket IL.

Avdragsförbudet bör inte gälla företag som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Ett sådant förbud med nämnda undantag föreslås därför i 14 kap. 11 § IL. FAR har anfört att förslaget är diskriminerande i förhållande till verksamhet som drivs i svenska handelsbolag och även i förhållande till fasta driftställen. Genom de begränsningar som regeringen föreslår kommer avdragsförbudet att varken omfatta verksamhet som bedrivs inom EES eller verksamhet som i den stat den bedrivs är föremål för en godtagbar beskattning.

Utredaren föreslår att uttrycket utländskt bolag utmönstras i 6 kap. 9 § IL och ersätts med utländsk juridisk person. För det fall uttrycket har en

begränsad innebörd i förhållande till utländsk juridisk person föreslår han att det kompletteras med särskilda villkor. Regeringen anser emellertid att det är ändamålsenligt att behålla uttrycket utländskt bolag med i princip samma innebörd som begreppet har enligt gällande regler. Regeringen föreslår därför att det behålls men, eftersom det inte längre har betydelse för CFC-lagstiftningen, placeras i 2 kap. IL som en ny 5 a §.

14 Ikraftträdande och övergångsreglering

De nya reglerna (prop. 2002/03:96) om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar föreslås träda i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas såvitt avser kapitalvinster och kapitalförluster på avyttringar efter ikraftträdandet. I övrigt skall de nya reglerna tillämpas på utdelning som i enlighet med god redovisningssed skall tas upp under beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Motsvarande skall gälla för utdelning för vilken reglerna i kupongskattelagen skall tillämpas.

I remissyttranden över departementspromemorian anför FAR att nya CFC-regler bör träda i kraft ett år senare än avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen för att företagen skall få erforderlig tid för att anpassa sig till det nya systemet. Även Sveriges advokatsamfund anser att lagstiftningen bör träda i kraft senare än vad som föreslås i promemorian (1 juli 2003), förslagsvis den 1 januari 2004.

De nya CFC-reglerna syftar till att motverka oönskade skatteplaneringsåtgärder i samband med förändringen av dessa skattebestämmelser. Det är därför angeläget att dessa regler kan träda i kraft så snart som möjligt efter reformens införande. En tid om sex månader får anses tillräcklig för att företagen vid behov ska kunna vidta de anpassningsåtgärder som krävs. De nya CFC-reglerna bör därför träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2003.

Bedömning av om CFC-beskattnings hos en delägare i Sverige skall ske eller inte görs separat i förhållande till varje utländsk juridisk person för sig. Någon koncernsyn, vare sig globalt, regionalt eller nationellt, görs inte. Praktiskt och hanteringsmässigt är det förenat med stora svårigheter att tillåta en utjämning av högbeskattade vinster i en utländsk juridisk person och lågbeskattade vinster i en annan utländsk juridisk person när prövning görs om CFC-beskattnings skall ske eller inte. Det viktigaste skälet emot en koncernsyn är emellertid principiellt.

Syftet med internationell skatteplanering med finansiella inkomster inblandade, kanske främst genom s.k. internbanker, är ofta att sänka det totala skatteuttaget i en i övrigt normal eller högbeskattad koncern (eller i en del av en koncern) med några få procentenheter. Detta sker genom att vissa finansiella inkomster – som är enkla att geografiskt omlokalisera till lågskattemiljöer – blir väsentligt lägre beskattade än koncernens övriga inkomster. Mot denna bakgrund är det därför i princip inte

motiverat att tillåta någon koncernsyn inom ramen för CFC-beskattningen.

I ett undantagsfall kan man emellertid överväga om en möjlighet till en begränsad koncernsyn ändå borde tillåtas. Det gäller det mycket ovanliga fallet då en utländsk juridisk person beskattas mycket lågt och denna möjlighet har tillskapats med enda syfte att sänka det totala skatteuttaget för de bolag inom en koncern som är belägna i ett och samma land. Det skulle i princip kräva att man ser på koncernens verksamhet i landet i fråga helt avskilt från verksamhet utanför landet och att vinster i den utländska juridiska personen med lågbeskattade inkomster uteslutande beror på transaktioner inom landet. Denna situation förekommer naturligtvis inte i praktiken. Vissa transaktioner torde alltid förekomma med företag utanför landet.

Man kan emellertid tänka sig en situation där upplägget med ett lågbeskattat bolag i ett land har som dominerande syfte att sänka det totala skatteuttaget i landet i fråga och att återverkningarna för andra länder är obetydliga eller i vart fall små. Ett sådant fall gäller Belgien och s.k. coordination centres. Det är möjligt att inom ramen för ett coordination centre bedriva en verksamhet som i princip endast syftar till att sänka koncernens skattekostnad i den belgiska normalbeskattade delen av koncernen. Även i en sådan situation förekommer vissa transaktioner med andra länder varför skattebaser utanför Belgien i begränsad omfattning kan påverkas. Detta gör det naturligtvis tveksamt om man över huvud taget bör tillåta en koncernsyn ens i dessa fall.

Om man emellertid begränsar en koncernsyn inom ett land och omgärdar den med villkor som i princip innebär att bara skatteuttaget i landet i fråga påverkas eller i vart fall att påverkan på andra länders skattebaser bara i mycket begränsad omfattning kommer att förekomma kan en sådan nationell koncernsyn även från principiella utgångspunkter vara acceptabel. Regeringen gör därför bedömningen att såvitt avser coordination centres i Belgien så bör en begränsad möjlighet till koncernsyn införas. Denna måste emellertid vara förenad med långtgående villkor så att påverkan på svensk och andra länders skattebaser minimeras.

De villkor som föreslås är dels att undantaget avser tillstånd meddelade före den 1 januari 2003 enligt den tidigare gällande ordningen för s.k. coordination centres, dels att nettoinkomsten från verksamheten huvudsakligen beror på transaktioner med företag som hör hemma i Belgien, dels att det bara avser vissa kvalificerade innehav. Vidare föreslås att detta undantag i princip begränsas till utlåning inom Belgien samt att kapitalet i coordination centret inte genom kapitaltillskott har finansierats från Sverige.

Ett förslag om detta har införts i ikraftträdandebestämmelserna.

15 Konsekvenser för de offentliga finanserna

CFC-lagstiftningen har tillkommit för att förhindra att skattskyldiga undkommer skattskyldighet i Sverige genom att föra över inkomster till juridiska personer i länder som har låga eller inga skatter alls. I

betänkandet från 1998 års Företagsskatteutredningar ”Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar” (SOU 2001:11) föreslås att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas och att möjligheterna utvidgas för företag att skattefritt ta emot utdelning på sådana andelar. För att motverka att en sådan förändring av skattebestämmelserna ger upphov till oönskade skatteplaneringsåtgärder bedöms det vara nödvändigt med åtgärder även inom CFC-lagstiftningen.

Regeringen gjorde i proposition 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar samma bedömning.

Syftet med förslaget till nya CFC-regler är att förhindra eller motverka skatteplaneringsåtgärder (ränteavdragsarbitrage, transaktionsupplägg, etc.) som urholkar den svenska bolagsskattebasen. Mot denna bakgrund kan de föreslagna regelförändringarna sammantagna inte anses leda till vare sig en förstärkning eller försvagning av de offentliga finanserna.

16 Konsekvenser för skatteförvaltningen, domstolarna och mindre företag

Regeringens förslag om nya CFC-regler ingår som en del i en större reform. Den andra delen av reformen utgörs av förslagen om att beskattningen av kapitalvinster och avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar skall slopas samt de ökade möjligheterna till skattefri utdelning på företagsägda andelar (prop. 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar).

Dessa förslag är till sin natur arbetsbesparande för skatteförvaltningen och de allmänna förvaltningsdomstolarna (a.a. prop. s. 162). Genom förslaget undanröjs i många fall behovet av svåra och tidskrävande bedömningar huruvida en kapitalförlust är verklig. Frågan om hur en vinst skall beräknas blir inte heller aktuell. Likaså behöver inte frågan om beräkningen av kapitalvinster som är skattefria tynga de tillämpande myndigheterna. I och med att det schablonmässigt bestämda utrymmet för skattefria utdelningar utvidgas minskar antalet fall som måste bedömas enligt betinganderekvisitet i utredningsregeln. Den del av reformen som utgörs av nya CFC-regler bör, trots att antalet situationer där CFC-besattning kan aktualiseras kommer att öka något, endast innebära en mindre ökning av antalet fall som behöver prövas av domstol. Skälen till denna bedömning är dels att antalet länder i förhållande till vilka CFC-besattning kan komma i fråga i förslaget har begränsats, dels att många skattskyldiga kan förväntas organisera sina ägarstrukturer så att CFC-besattning i praktiken undviks. Regeringen gör bedömningen att förslagen sammantaget inte leder till ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Vissa delar av förslagen kräver dock nya slag av insatser av skatteförvaltningen, bl.a. kontrollåtgärder på grund av de utvidgade CFC-reglerna. Med hänsyn till den arbetsbesparing som följer av reformen i övrigt gör regeringen dock bedömningen att förslagen inte heller för skatteförvaltningen sammantaget bör leda till en ökad arbetsbelastning och skall därmed finansieras inom befintliga anslag.

CFC-beskattnings aktualiseras endast i förhållande till ett begränsat antal länder. I många fall är det möjligt för de skattskyldiga att organisera sina ägarstrukturer på så sätt att CFC-beskattnings i praktiken undviks. De minsta företagen har normalt inte heller möjligheter eller intresse av att bygga upp utländska bolagsstrukturer. De kommer därför endast i liten utsträckning att beröras av den del av reformen som utgörs av nya CFC-regler. Endast undantagsvis kommer de negativa inslag som en CFC-beskattnings innebär att aktualiseras för mindre företag. Dessa nackdelar uppvägs av de positiva förändringarna för mindre företag som reformen i sin helhet innebär.

17 Författningskommentarer

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

2 kap.

1 §

I paragrafen har ytterligare två hänvisningar till definitioner tagits in. *Delägarbeskattade utländska juridiska personer* definieras i 5 kap. 1 a § och *lågbeskattade inkomster* i 39 a kap. 5 – 8 §§. Definitionen av *utländskt bolag* har flyttats till 2 kap. 5 a §. En följdändring har därför gjorts i denna paragraf.

2 a §

Av bestämmelsen, som är ny, framgår att sådana bestämmelser i inkomstskattelagen som bara gäller inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) skall tillämpas från och med den 1 januari det kalenderår som en stat blir ny medlem i EES även om inträdet i EES sker vid någon annan tidpunkt under året.

5 a §

I paragrafen definieras uttrycket *utländskt bolag*. Definitionen har flyttats från 6 kap. 9 och 10 §§.

Bestämmelsen om likartad beskattnings i första stycket kommer från 6 kap. 9 § första stycket.

I 6 kap. 10 §, som nu föreslås upphävd, finns en lista med avtalsländer. Företag som hör hemma i ett land på listan i 6 kap. 10 § anses som ett utländskt bolag om det i övrigt uppfyller förutsättningarna som anges i paragrafen. Den upphävda listan föreslås på grund av de nya CFC-reglerna ersättas av en ny och utökad lista i bilaga 39 a, som bara får betydelse vid prövningen av om CFC-beskattnings skall ske eller inte. I denna paragraf tas inte någon motsvarighet till den gamla listan in. Definitionen av utländskt bolag ändras därmed så att det avgörande är om företaget hör hemma i en avtalsstat (bara s.k. fullständiga avtal beaktas), är skattskyldigt där och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. I förhållande till gällande rätt är denna ändring marginell. Den medför att en utländsk juridisk person blir

att anse som ett utländskt bolag även om den hör hemma i en avtalsstat som i dag inte finns med i listan i 6 kap. 10 §.

3 kap.

2 §

I paragrafen ändras hänvisningen till bestämmelserna i 6 kap. 13–16 §§ som föreslås upphöra att gälla. Skattskyldighetsbestämmelserna för delägarbeskattade utländska juridiska personer har flyttats till 5 kap. och för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster till 39 a kap.

5 kap.

1 a–3 §§

I en ny 1 a § regleras skattskyldigheten för obegränsat skattskyldiga delägare i delägarbeskattade utländska juridiska personer. Bestämmelsen har flyttats från 6 kap. 14 § och innebär att obegränsat skattskyldiga delägare beskattas för den utländska juridiska personens inkomster. Begränsat skattskyldiga delägare är inte skattskyldiga för sin andel av inkomsterna även om den utländska juridiska personen har inkomster i Sverige. I stället beskattas inkomster som härrör från ett fast driftställe hos den utländska juridiska personen. Om den utländska juridiska personen är skattskyldig i Sverige beskattas den inte för den del av inkomsterna som har beskattas hos delägarna, se 6 kap. 12 §.

Bestämmelserna i denna paragraf har hämtats från 6 kap. 14 och 16 §§ som nu föreslås upphävida. Några materiella ändringar är därför inte avsedda. Bestämmelserna har emellertid formulerats om så att de bättre återspeglar lagstiftarens avsikt. Med en delägarbeskattad utländsk juridisk person avses en sådan person vars inkomster beskattas hos delägarna enligt den interna lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma.

Den nuvarande bestämmelsen i 6 kap. 13 § andra stycket om att innehav genom ett svenskt handelsbolag skall likställas med direkt innehav tas inte med. Bestämmelsen här föreslås bara ta sikte på delägare som är skattskyldiga. Om den utländska juridiska personen ägs indirekt genom ett svenskt handelsbolag blir i stället bestämmelserna i 1 § om svenska handelsbolag tillämpliga. Antag att ett svenskt aktiebolag och ett finskt aktiebolag äger ett svenskt handelsbolag med vardera 50 procent. Det svenska aktiebolaget beskattas enligt 3 § jämfört med 6 kap. 4 § för sin andel av handelsbolagets svenska och utländska inkomster. Det finska aktiebolaget beskattas inte för inkomsterna från den utländska juridiska personen eftersom dessa inte är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige (se 3 § jämfört med 6 kap. 11 §).

I 2 § har en konsekvensändring gjorts mot bakgrund av att bestämmelserna i detta kapitel även gäller för delägarbeskattade utländska juridiska personer.

Av 3 § framgår vilka skattskyldighetsbestämmelser som gäller för delägarna beroende av om delägaren är en fysisk person, en juridisk person eller ett dödsbo. Bestämmelsen hade tidigare sin motsvarighet i 6 kap. 16 §.

6 kap.

1 och 2 §§

I paragraferna har några konsekvensändringar gjorts till följd av de nya CFC-reglerna. I 2 § finns en hänvisning till skattskyldighetsbestämmelser i 5 kap. för delägare i delägarbeskattade utländska juridiska personer och i 39 a kap. för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster.

8 – 10 §§

I nuvarande 6 kap. 9 och 10 §§ finns det bestämmelser om utländska bolag. Enligt 9 § avses med utländskt bolag en juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Enligt 10 § skall som utländskt bolag alltid anses en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat på en lista som tagits in i paragrafen, om personen omfattas av tillämpligt skatteavtals regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet. Listan omfattar – med ett fåtal uteslutningar – de stater med vilka Sverige har ett fullständigt skatteavtal. Definitionen av utländskt bolag har flyttats till 2 kap. 5 a §. På grund härav upphävs 8 § sista stycket, 9 § första stycket och 10 §.

12 §

I bestämmelsen har hänvisningen till de upphävda bestämmelserna i 13–16 §§ ersatts med hänvisningar till de nya bestämmelserna i 5 kap. 1 a § och 39 a kap. 10 §.

9 kap.

5 §

I betänkandet föreslogs att bestämmelsen i nuvarande andra stycket skulle utgå, eftersom enligt förslagen i betänkandet utdelning från utländska företag skall vara skattefri under samma förutsättningar som utdelning från svenska företag.

Enligt vissa äldre skatteavtal kommer dock utdelning från utländska företag att kunna vara skattefri enligt ett skatteavtal även i fall då skattefrihet enligt de nya reglerna inte föreligger om det utdelande företaget hade varit svenskt. Ett exempel på detta är skatteavtalet med Peru (SFS 1968:745). Enligt artikel VI i detta skatteavtal får utdelning från ett peruanskt bolag till ett svenskt bolag endast beskattas i Peru. Denna skattefrihet är generell och gäller således även utdelning på sådana marknadsnoterade andelar som innehafts kortare tid än ett år. De nya reglerna om utdelningsskattefrihet syftar inte till att vägra avdrag för utgifter som hänför sig till näringsbetingade innehav av detta slag. Såvitt avser utdelning gäller avdragsförbudet i första stycket därför i förhållande till utgift som hänför sig till utdelning på icke näringsbetingade innehav.

13 kap.

12 §

För delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster räknas dennes andel av alla inkomster och utgifter som den utländska

juridiska personen har till inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer innebär det att t.ex. kapitalvinster och förluster vid avyttringar av näringsfastigheter räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och inte till kapital.

Paragrafen tar bara sikte på delägare som är fysiska personer. Att samma gäller för juridiska personer som är delägare följer av 10 §.

Bestämmelsen gäller oavsett om den fysiska personen bedriver enskild näringsverksamhet eller inte. Även om det av 7 § framgår att andelar i utländska juridiska personer för enskilda näringsidkare inte skall räknas till näringsverksamheten skall ändå inkomsterna som belöper sig på andelen beskattas i näringsverksamhet.

14 kap.

11 §

Avdragsförbudet i första stycket vad avser underskott i CFC-bolag har tagits bort eftersom ett CFC-bolag enligt de nya reglerna inte kan ha ett underskott, jfr kommentaren till 39 a kap. 5 § och avsnitt 9. I stället har ett avdragsförbud tagits in när det gäller underskott i delägarbeskattade utländska juridiska personer. Ett sådant underskott får dras av bara om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i ett område med de undantag som anges i bilaga 39 a. Underskott som sålunda inte kunnat utnyttjas mot överskott får enligt *andra stycket* rullas vidare till nästa år och dras av mot överskott i den utländska juridiska personen.

16 kap.

19 §

Utländsk allmän skatt som belöper på lågbeskattade inkomster får inte dras av vid beräkningen av överskottet från en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. I stället får avräkning ske för sådan skatt, se avsnitt 10. Avdragsförbudet gäller såväl vid beräkningen av nettoinkomsten av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 6 § som vid beräkningen av delägarens andel av överskottet som han skall ta upp som intäkt.

18 kap.

14 §

I det nya *andra stycket* föreskrivs att kopplingen till räkenskaperna för rätt till avdrag för räkningsenlig avskrivning inte gäller när överskottet beräknas i ett CFC-bolag. Detta gäller såväl vid beräkningen av nettoinkomsten av lågbeskattade inkomster i den utländska juridiska personen enligt 39 a kap. 6 § som vid beräkningen av delägarens andel av överskottet som han skall ta upp som intäkt enligt 39 a kap. 10 §.

Ändringen har också kommenterats i avsnitt 9.

20 a kap.

1 §

Ändringen är en konsekvens av att de särskilda reglerna om delägarbeskattade utländska juridiska personer har flyttats till 5 kap. samt att det finns en definition i 5 kap. 1 a §.

Vidare föreskrivs det att bestämmelserna i detta kapitel gäller vid tillämpning av de nya CFC-reglerna i 39 a kap., jfr avsnitt 9. Bestämmelserna skall bara tillämpas om delägaren inte CFC-beskattades för inkomsterna det föregående beskattningsåret.

22 kap.

13 §

Av bestämmelsen, som är ny, framgår att det inte skall anses som uttag om skattskyldigheten för en andel i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster upphör.

24 kap.

16 §

Den i propositionen (2002/03:96) föreslagna bestämmelsen i 15 § om jämförlig beskattning infördes i avvaktan på att de nya CFC-reglerna skulle träda i kraft. Med beaktande av de nu lämnade förslagen till nytt 39 a kap. kan således denna bestämmelse utgå.

Hänvisningen i 16 § första stycket till 13–15 §§ har därför ändrats till 13–14 §§.

25 kap.

12 §

Ändringen är en konsekvens av att de särskilda reglerna om delägarbeskattade utländska juridiska personer har flyttats till 5 kap.

25 a kap.

19, 20, 23 och 24 §§

Ändringarna är konsekvensändringar, jfr kommentaren till 25 kap. 12 §.

30 kap.

2 §

Delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster skall på samma sätt som delägare i svenska handelsbolag göra avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder på delägarnivå.

Vid prövningen av om ett företag har lågbeskattade inkomster skall dock avdrag göras i företaget för periodiseringsfonden, jfr avsnitt 9. I sådana fall tillämpas bestämmelserna i 3 §.

10 a §

När skattskyldigheten för delägarens andel i ett CFC-bolag upphör skall gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder återföras hos delägaren. Skattskyldigheten kan upphöra genom att andelen avyttras eller genom ändrade ägarförhållanden. Skattskyldigheten upphör också om CFC-bolaget ett senare år får ett underskott. I det senare fallet behöver inte avsättningar som motsvarar underskottet återföras. Om delägaren i företaget åter nästa år CFC-beskattas för inkomsterna i fråga skall fonderna inte återföras underskottsåret om den skattskyldige begär det. Den skattskyldige får begära omprövning om han anser det sannolikt att han kommer att CFC-beskattas för inkomsterna nästa beskattningsår. En sådan begäran kan avse hela eller delar av underskottsårets återföringar. Ett bifall till en begäran om omprövning kan inte meddelas

innan nästa års taxerings fastställs. Av 39 a kap. 2 § följer att det är förhållandena vid utgången av beskattningsåret som är avgörande för om den skattskyldige skall anses som delägare eller inte. För att undvika likviditetsproblem under mellantiden ges den skattskyldige i 17 kap. 3 a skattebetalningslagen (1997:483) möjlighet att begära anstånd med den skatt som belöper på den del av återföringarna som inte skall återföras. Anståndstiden löper ut en månad efter att taxeringsbeslutet för nästa år fattas.

31 kap.

2 och 21a §§

Även avdrag för avsättningar för ersättningsfond skall göras på delägarnivå. Om skattskyldigheten för inkomsterna upphör skall fonderna återföras till beskattning. En sådan återföring behöver inte göras om verksamheten nästa år visar ett överskott och inkomsterna åter beskattas hos delägaren. Jfr kommentarerna till 30 kap. 2 och 10 a §§ i fråga om periodiseringsfonder.

Bestämmelsen i 20 a § har hämtats från tredje stycket i 20 §. Bestämmelsen har flyttats till en egen ny paragraf för att 20 § inte skall innehålla för många stycken. Normalt innehåller paragraferna i IL högst tre stycken.

39 a kap.

1 §

Första meningen anger kapitlets innehåll.

I *andra meningen* föreskrivs att delägarbeskattade utländska juridiska personer inte skall behandlas som juridiska personer. Innehav av andelar i delägarbeskattade utländska juridiska personer som ägs direkt eller indirekt skall inte medföra CFC-beskattning. Bara andelar i utländska juridiska personer som är skattesubjekt kan kvalificera delägarskap vid tillämpning av denna paragraf. Ägs andelar direkt eller indirekt genom delägarbeskattade utländska juridiska personer skall man se igenom dessa. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag, SAB, äger hälften av andelarna i ett tyskt Aktiengesellschaft som är skattesubjekt och det tyska bolaget äger ett delägarbeskattat bolag på Isle of Man, anses inte SAB som delägare i bolaget på Isle of Man. Motsvarande gäller om bolaget på Isle of Man äger ett annat delägarbeskattat bolag. Om bolaget på Isle of Man också äger hälften av andelarna i ett irländskt aktiebolag, IAB, skall innehavet i IAB beaktas. I exemplet anses SAB som sålunda som delägare i det tyska och det irländska bolaget. Vid beräkningen av hur stor andel SAB har i det irländska bolaget skall 4 § tillämpas, se kommentaren till den paragrafen.

Av *andra stycket* framgår att en delägare i en delägarbeskattad utländsk juridisk person inte är skattskyldig enligt bestämmelserna i 39 a kap. för sådan inkomst som han är skattskyldig för enligt bestämmelserna i 5 kap. 1 a §. Bestämmelserna skall inte heller tillämpas på utländska dödsbon.

2 §

I *första stycket* anges förutsättningarna för att en skattskyldig skall anses som delägare i en utländsk juridisk person. Det bör observeras att det

nuvarande kravet att minst hälften av kapitalet eller rösterna skall innehas av obegränsat skattskyldiga slopas.

Även kontrollerade innehav omfattas av CFC-reglerna. Några exakta bestämmelser har inte angetts i paragrafen för när sådan kontroll skall anses föreligga utan prövningen får göras i varje enskilt fall.

I förhållande till tidigare CFC-regler har gjorts ett förtydligande så att det uttryckligen framgår att även indirekta innehav omfattas av bestämmelserna. Bestämmelsen kommenteras utförligt i avsnitt 6.1.

I *andra stycket första meningen* anges vad som krävs för att en begränsat skattskyldig skall anses som delägare.

I *andra stycket tredje meningen* har det tagits in en bestämmelse om indirekt innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom ett eller flera svenska handelsbolag. Bestämmelsen motsvarar den nuvarande bestämmelsen i 6 kap. 13 § andra stycket och kommenteras i avsnitt 6.1.

3 §

I paragrafen anges när intressegemenskap mellan två personer skall anses föreligga. Det har betydelse för att bestämma om ett innehav av 25 procent föreligger och om den skattskyldige enligt 2 § är att anse som delägare. Något krav på skattskyldighet uppställs inte. Både kapitalandel och röstetal utgör utgångspunkt vid prövningen av om intressegemenskap föreligger. De olika situationer där intressegemenskap kan föreligga beskrivs utförligt med exempel i avsnitt 6.2.

4 §

I paragrafen anges hur man beräknar ett indirekt innehav av andelar i en utländsk juridisk person. Bestämmelsen behandlas utförligt och exempel på tillämpningen ges i avsnitt 6.1.

5 §

Den i paragrafen intagna huvudregeln anger när en utländsk juridisk persons nettoinkomst skall anses vara lågbeskattad. Huvudregeln innebär att en fiktiv svensk skatteberäkning skall göras för att fastställa om den utländska juridiska personens totala inkomster skall anses vara lågbeskattade eller inte. De bestämmelser som gäller för sådana svenska aktiebolag som i Sverige bedriver motsvarande verksamhet skall tillämpas. Det innebär t.ex. att vid bedömning av om ett utländskt skadeförsäkringsföretag är lågbeskattat eller inte, skall beaktas de för sådana företag gällande bestämmelserna i 39 kap. IL. Att de särskilda för investmentföretag gällande reglerna aldrig får tillämpas framgår dock av 12 §.

I nettoinkomsten enligt 5 § skall, med undantag av vad som följer av andra stycket, samtliga inkomster i den utländska juridiska personen tas med. Det innebär att även inkomster som inte skall anses lågbeskattade enligt 7 § skall tas med vid denna beräkning.

Av *andra stycket* framgår att sådana inkomster som skall beskattas i Sverige med stöd av andra bestämmelser i IL än de i 39 a kap. inte heller skall tas med vid beräkningen av nettoinkomsten. Det kan t.ex. vara fråga om royalty som kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe i Sverige (jfr 6 kap. 11 § andra stycket IL). Däremot skall andra svenska inkomster som inte beskattas enligt IL tas med vid

beräkningen. Det kan t.ex. vara fråga om räntebetalningar till en begränsat skattskyldig person.

Av det således framräknade fiktiva överskottet skall 55 procent multipliceras med den för svenska aktiebolag gällande skattesatsen (för närvarande 28 procent) och sedan jämföras med den faktiska inkomstskatt som den utländska juridiska personen erlagt på nettoinkomsten i utlandet. Om nettoinkomsten har beskattats lindrigare i utlandet, dvs. om den inkomstskatt som den utländska juridiska personen erlagt i utlandet understiger inkomstskatten i Sverige på 55 procent av överskottet, är inkomsten enligt huvudregeln lågbeskattad.

6 §

Av paragrafen framgår hur nettoinkomsten i den utländska juridiska personen skall beräknas. Vid beräkningen gäller med några undantag samma regler som delägaren skall tillämpa för att beräkna andelen av de lågbeskattade inkomsterna som han skall ta upp. En hänvisning görs därför till 11–13 §§.

Av 12 § framgår att resultatet skall beräknas med tillämpning av de regler som gäller för svenska aktiebolag. Resultatet i den utländska juridiska personen skall dock enligt *punkten 1* i denna paragraf beräknas oberoende av tidigare år. Tidigare gjorda avdrag för värdeminskning och olika avsättningar skall därför inte återföras. Däremot är utgångspunkten för beräkningen av värdeminskningens avdragen det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång.

Vid prövningen om företaget har lågbeskattade inkomster får enligt *punkten 2* avsättning till periodiseringsfond inte dras av.

Ett företag med underskott har enligt 5 § inte lågbeskattade inkomster. Några underskott att kvitta mot övriga inkomster hos delägaren kan det därför inte bli fråga om. Underskott som tidigare uppkommit i den juridiska personen får emellertid utnyttjas när det faktiskt uppkommer ett överskott och företaget blir föremål för en ny CFC-prövning. Enligt *punkten 3* får underskott som uppkommit under de tre närmast föregående beskattningsåren beaktas till den del de inte utnyttjats ett tidigare beskattningsår. Underskottet skall minskas till den del delägaren kvittat det mot återförda periodiseringsfonder och ersättningsfonder. Underskottet skall beräknas på samma sätt som ett överskott. Genom att ett tidigare års underskott får utnyttjas kan det antingen leda till att det inte blir någon positiv nettoinkomst det beskattningsåret underskottet utnyttjas eller att nettoinkomsten blir så låg så att den utländska juridiska personen klarar 55-procentskravet.

7 §

I *första stycket* finns en kompletteringsregel som innebär att utländska juridiska personer som hör hemma och är skattskyldiga till inkomstskatt i område som anges i bilaga 39 a (listan), med där angivna undantag, inte skall anses vara lågbeskattade. Listan upptar ett stort antal länder och jurisdiktioner, däribland samtliga stater med vilka Sverige har skatteavtal. I vissa stater omfattas inte alla typer av inkomster av listan. Det kan t.ex. vara fråga om att en stat visserligen har ett reguljärt inkomstskattesystem med en bolagsskatt i nivå över 15 procent, men som även har vissa förmånliga skatteregler för viss typ av verksamhet. I dessa

fall har inkomst från sådan verksamhet undantagits genom ett särskilt tillägg efter att staten räknas upp. Det uppställs inte något krav på var verksamheten skall bedrivas, endast att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i ett område som omfattas av listan, se vidare avsnitt 7.2.

Av denna paragraf och av listan i bilaga 39 a framgår att för vissa stater skall annan inkomst än inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet respektive inkomst från försäkringsverksamhet inte anses lågbeskattad. Detta gäller även i förhållande till vissa stater inom EES. Beträffande dessa stater har emellertid genom ett särskilt undantag i *andra stycket* ytterligare inkomster undantagits från CFC-beskattningsregler. I förhållande till dessa stater inom EES skall inkomst från annan verksamhet än inkomst från verksamhet som består i koncernintern finansiering respektive försäkring inte anses vara lågbeskattad. Med uttrycket intressegemenskap avses i samma stycke inte definitionen i 3 §, utan i stället sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 §. Se vidare i avsnitt 7.2.

De inskränkningar som dessa regler innebär inom EES gäller dock inte i förhållande till sådana fasta driftställen som enligt 9 § anses utgöra självständiga juridiska personer.

Av *tredje stycket första meningen* följer att bestämmelserna i denna paragraf i förhållande till stater med vilka Sverige har ett fullständigt skatteavtal bara är tillämpliga till den del den utländska juridiska personens inkomster omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.

8 §

Av paragrafen följer att internationell rederiverksamhet som bedrivs av en utländsk juridisk person inte skall anses lågbeskattad om delägaren, direkt eller genom ett företag i en EES-stat, också bedriver rederiverksamhet, se avsnitt 7.3.

9 §

I *första stycket* anges att fast driftställe som en utländsk juridisk person har i en annan stat än den där personen hör hemma skall anses som en självständig juridisk person om driftställets resultat inte beskattas hos den utländska juridiska personen. Vid bedömning av om ett fast driftställe föreligger eller inte skall bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL tillämpas, se avsnitt 8.

Av *andra stycket* följer att fast driftställe som är att betrakta som en självständig utländsk juridisk person skall anses höra hemma i den stat där det fast driftstället finns.

På sådana fasta driftställen som skall anses utgöra självständiga juridiska personer är dock enligt *tredje stycket* de särskilda regler som gäller för personer hemmahörande inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i 7 § andra och tredje styckena inte tillämpliga.

10 §

Av paragrafen framgår att delägaren är skattskyldig och skall beskattas för sin andel av de lågbeskattade inkomsterna i den utländska juridiska personen. Andelen skall beräknas utifrån andelen i kapitalet på det sätt

som anges i 2 och 4 §§. Hänvisningen till 2 § innebär att delägarens andel av överskottet räknas ut vid utgången av hans beskattningsår. Vid indirekt ägande tillämpas 4 §. Av paragrafen följer att delägaren bara blir beskattad om han innehar någon del av kapitalet. Även om en skattskyldig är att anse som delägare vid tillämpning av 2 § – om det i praktiken är möjligt – på grund av att han äger eller kontrollerar minst 25 procent av rösterna, skall han inte beskattas.

11 §

I paragrafen anges att den utländska juridiska personens beskattningsår sammanfaller med delägarens. Vidare anges att delägaren skall redovisa andelen av de lågbeskattade inkomsterna det beskattningsår som hade gällt om han själv bedrivit verksamheten. Om det finns flera delägare som skall beskattas för var sin andel av lågbeskattade inkomster kan delägarna ha olika beskattningsår. Det kan få till följd att den utländska juridiska personen har olika beskattningsår beroende på vilket beskattningsår delägaren har som skall göra jämförelsen enligt 5 § resp. redovisa andelen av de lågbeskattade inkomsterna enligt 10 §.

12–14 §§

I 12 § anges hur överskottet av lågbeskattade inkomster skall beräknas. Vid beräkningen skall de regler i IL tillämpas som gäller för svenska aktiebolag med undantag för schablonreglerna som gäller för investmentföretagen. Av 13 § framgår att den resultat- och balansräkning som skall bifogas till självdeklarationen skall ligga till grund för beräkningen när det gäller beskattningstidpunkten.

Vidare anges i 12 § att inkomsterna skall behandlas på samma sätt som om de hade uppkommit i Sverige. Av det sagda följer att om det finns särskilda regler för svenska aktiebolag gäller de även för dessa utländska juridiska personer. Reglerna i 24 kap. om näringsbetingade andelar kan sålunda tillämpas på en lågbeskattad utländsk juridisk person eftersom den skall likställas med ett svenskt aktiebolag. Några undantag anges dock särskilt. Vissa regler ställer krav på skattskyldighet i Sverige för att de skall få tillämpas. Den omständigheten att ett svenskt aktiebolag alltid är skattskyldigt i Sverige enligt intern rätt medför inte enligt denna paragraf att den utländska juridiska personen skall anses vara skattskyldig här.

Delägarbeskattade utländska juridiska personer skall inte CFC-beskattas. Om en utländsk juridisk person som inte delägarbeskattas äger andelar i en delägarbeskattad utländsk juridisk person skall inkomsterna i denna i stället tas upp hos andelsägaren vid beräkningen av överskottet. Detta gäller såväl vid prövningen om villkoret i 5 § är uppfyllt och vid beskattningen av delägaren enligt 10 §.

Slutligen anges i 13 § när avdrag får göras för underskott från tidigare år. Att tre års underskott får dras av vid prövningen om den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster framgår dock av 6 §. Om underskottet leder till att företaget inte blir att betrakta som CFC-bolag på grund av att inkomsterna kan kvittas bort eller om överskottet blir så lågt att företaget klarar jämförlighetskravet, blir delägaren inte CFC-beskattad. Genom att företaget inte blir ett CFC-bolag har underskottet också tillgodoräknats delägaren. Om företaget trots det avdragna

underskottet har lågbeskattade inkomster ett år får delägaren dra av det underskott som vid jämförelseberäkningen enligt 5 § dragits av. Sammantaget får även delägaren tillgodoräkna sig sammanlagt tre års underskott.

En delägare skall ta upp sin andel av lågbeskattade inkomster som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det resultat som räknats fram och använts vid prövningen enligt 5 § måste justeras eftersom underskott inte får dras av samt att avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder skall göras på delägarnivå. För delägarna gäller också vanliga regler om återföring av värdeminskingsavdrag och andra avsättningar, t.ex. garantiavsättningar.

Att det i några fall finns särskilda bestämmelser för utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster och delägare i sådana personer i fråga om avdrag för allmän utländsk skatt, uttagsbeskattning, periodiseringsfonder och ersättningsfonder framgår av 14 §.

Bestämmelserna har också kommenterats i avsnitt 9.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkt 1. Bestämmelserna skall tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter utgången av 2003. På beskattningsår som påbörjats före 2004 tillämpas alltså de äldre bestämmelserna.

Punkt 2. I punkten finns en bestämmelse rörande sådana s.k. coordination centres i Belgien som vid en prövning enligt 39 a kap. 5 § är att betrakta som lågbeskattade. Under förutsättning att de i punkten angivna förutsättningarna är uppfyllda får en förnyad prövning enligt 39 a kap. 5 § göras varvid coordination centrets och i Belgien hemmahörande koncernföretags nettoinkomster och därpå belöpande inkomstskatter sammanläggs. Om den sammanlagda skatten i Belgien för coordination centret och ett eller flera andra belgiska koncernföretag uppgår till ett belopp som motsvarar vad som skulle ha tagits ut i Sverige av ett svenskt aktiebolag om 55 procent av de belgiska företagens sammanlagda inkomst utgjort överskott av näringsverksamhet i Sverige, anses inte nettoinkomsten i coordination centret som lågbeskattad.

De förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en sådan förnyad prövning enligt 39 a kap. 5 § skall få göras är att

- coordination centret bedrivs enligt tillstånd meddelat före den 1 januari 2003,

- coordination centret bedriver verksamhet som består i finansiering av andra företag och dess nettoinkomster huvudsakligen härrör från transaktioner med företag hemmahörande och skattskyldiga till inkomstskatt i Belgien,

- delägaren den 1 januari 2003 och under hela det aktuella beskattningsåret – direkt eller indirekt – innehar mer än 90 procent av andelarna i såväl coordination centret som de belgiska företag som det finansierat,

- endast ringa del (jfr prop. 1999/2000:2 del I s. 502 ff) av de utlånade medlen – direkt eller indirekt – vidareutlånats till företag som inte är hemmahörande i Belgien,

– delägaren eller närstående svenska företag den 1 januari 2003 eller senare – direkt eller indirekt – inte lämnat kapitaltillskott till coordination centret, och

– endast ringa del av nettoinkomsten i coordination centret – direkt eller indirekt – härrör från transaktioner med delägaren eller svenska företag med vilka denne är i intressegemenskap.

17.2 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

4 §

Första stycket. I bestämmelsen anges bl.a. att skattskyldighet under vissa förutsättningar inte föreligger för en utdelningsberättigad juridisk person för sådan utdelning som delägarna är skattskyldiga för. Hänvisningen till inkomstskattelagens bestämmelser om sådan beskattning har ändrats som en följd av de nya CFC-reglerna.

Sjätte stycket. Bestämmelsen anger i vilka fall ett utländskt bolag kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar utan att bli skattskyldigt till kupongskatt. En av förutsättningarna är att personen skall anses vara ett utländskt bolag i enlighet med definitionen i IL. Som en följd av den nya bestämmelsen om utländskt bolag i IL har hänvisningen i kupongskattelagen ändrats.

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

1 §

I nuvarande *tredje stycket* finns det bestämmelser om schablonavräkning för utländsk skatt i fall då det företag som mottagit utdelningen inte kan visa att den utländska juridiska personen är jämförligt beskattad. Stycket har utgått med hänsyn till de nu föreslagna CFC-reglerna.

I ett nytt *tredje stycke* anges att man vid avräkning enligt 1 och 4–13 §§ skall bortse från lågbeskattade utländska inkomster samt svenska och utländska inkomstskatter på sådana inkomster. Att sådana inkomster och skatter inte heller får beaktas vid nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel enligt 14–17 §§ framgår av 14 §.

18 §

I bestämmelsen anges att en delägare som enligt 39 a kap. 10 § 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.

19 §

Av paragrafens *första stycke* följer *dels* hur den på delägaren belöpande andelen av den utländska inkomstskatten på lågbeskattade inkomster skall beräknas, *dels* att over-allprincipen är tillämplig vid avräkning enligt 18–22 §§.

Andra stycket anger hur spärrbeloppet skall beräknas. Beräkningen skall göras på motsvarande sätt som gäller vid avräkning enligt huvudregeln i 7 §.

20 §

Bestämmelsen i *första stycket* anger turordningen för hur avräkning skall ske och motsvarar 4 § första stycket.

I *andra stycket* anges när avräkning skall ske. Bestämmelsen motsvarar 4 § andra stycket.

21 §

Enligt *första stycket* ges s.k. carry forward i tre år. Bestämmelsen motsvarar 11 § första stycket.

Andra stycket motsvarar 11 § andra stycket och innehåller bestämmelser *dels* om hur spärrbeloppet bestäms vid carry forward, *dels* om i vilken ordning de utländska skatterna skall avräknas om de hänför sig till olika år.

22 §

Paragrafen motsvarar 13 §. I första stycket framgår att det är delägaren som skall förebringa den utredning som behövs för prövning av frågan om avräkning av utländsk skatt.

Om delägaren kan visa att förutsättningar för avräkning föreligger men inte förebringa utredning om det exakta avräkningsbara beloppet får enligt andra stycket avräkning ges med skäligt belopp. Av tredje stycket framgår att detta inte gäller vid avräkning enligt 21 § (carry forward).

17.4 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

17 kap.

3 a §

I paragrafen, som är ny, ges den skattskyldige möjlighet att begära anstånd om han har begärt att ersättningsfonder och periodiseringsfonder inte skall återföras trots att skattskyldigheten för inkomsten från ett CFC-bolag upphört (30 kap. 10 a § och 31 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Eftersom det i praktiken ställs krav på att följande års taxering fastställs innan en sådan begäran om omprövning kan bifallas bör den skattskyldige under tiden kunna få anstånd. Innan beskattningsåret har gått ut kan det inte med säkerhet fastställas huruvida den skattskyldige är delägare eller inte i ett CFC-bolag. Anståndstiden skall bestämmas till en månad efter det att beslut om taxering för följande år fattats. Skattemyndigheten kan vägra anstånd om det är sannolikt att delägaren inte kommer att CFC-beskattas följande år. Om skattemyndigheten har anledning att tro att skatten inte av annan anledning kommer att betalas kan ansökan också avslås. Så kan vara fallet om delägaren kommer att flytta ut ur Sverige.

17.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

1 kap.

9 §

Ändringen innebär att uppgifter kan lämnas i annan valuta än svenska kronor om det särskilt anges. Ändringen behövs eftersom det enligt förslaget skall införas regler om att resultat- och balansräkning för juridiska personer som kan förorsaka CFC-beskattning får lämnas i företagets redovisningsvaluta.

3 kap.

9 b §

Genom paragrafen, som är ny, införs bestämmelser om skyldighet för vissa delägare i CFC-bolag att lämna uppgifter som skattemyndigheten behöver för tillämpningen av IL om beskattning av delägare i CFC-bolag. Uppgifterna skall lämnas om delägaren någon gång under beskattningsåret innehavt andelar som skulle ha medfört CFC-beskattning om motsvarande innehav hade förelegat vid årets utgång. Genom lokutionen ”i sådan omfattning eller på sådant sätt som anges i 39 kap. 2 § IL ” avses uppgiftsskyldigheten omfatta den som själv eller tillsammans med personer i intressegemenskap med honom direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 procent av andelarna eller rösttalet i en utländsk juridisk person.

I *punkten 1* anges att delägaren skall lämna identifikationsuppgifter för den utländska juridiska personen. Med identifikationsuppgifter avses närmast namn, eventuell utländsk motsvarighet till organisationsnummer och säte. Det kan till exempel vara fråga om den utländska juridiska personens namn, adress och redovisningsnummer för mervärdesskatt. I *punkterna 2–4* anges vilka uppgifter om sitt andelsinnehav som delägaren skall lämna.

I *andra stycket* införs en skyldighet för delägare som är skattskyldig för ett CFC-bolags inkomster att foga en resultaträkning och en balansräkning för den utländska juridiska personen till sin deklaration. Handlingarna skall upprättas enligt de regler som gäller för svenska näringsidkare enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen. De skall upprättas i den valuta som den juridiska personen använder som redovisningsvaluta.

9 c §

Paragrafen, som är ny, stadgar att belopp som redovisats i utländsk valuta skall räknas om till svenska kronor när en delägare i ett CFC-bolag enligt den föreslagna 9 b § har lämnat resultat- och balansräkningar för CFC-bolag i utländsk valuta och hur omräkningen skall göras. Huvudregeln för omräkningen framgår av *första stycket*. Genom hänvisningen till principerna i 5–7 §§ omräkningslagen framgår att resultaträkningen skall räknas om enligt beskattningsårets genomsnittliga växelkurs, att balansräkningen skall räknas om enligt kursen vid beskattningsårets utgång, men att årets resultat skall räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen. Vidare framgår hur man skall hantera det problem som kan uppkomma genom att balansräkningen efter omräkningen inte är i

balans, d.v.s. om tillgångarna avviker från summan av eget kapital, obeskattade reserver, avsättningar och skulder. Vilka växlingskurser som skall användas regleras inte. Det får i stället avgöras från fall till fall, se vidare avsnitt 9.

Den utländska juridiska personen kan höra hemma var som helst i världen. Det är därför inte säkert att det finns tillgång till växlingskurser eller tillförlitliga sådana. Om det inte är möjligt att räkna om den utländska valutan enligt bestämmelserna i första stycket, bör omräkning i stället ske på annat lämpligt sätt. En bestämmelse med denna innebörd har införts i *andra stycket*.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11)

Riksskatteverket, Svea Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Stockholms Handelskammare, Närings- och teknikutvecklingsverket NUTEK, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Sveriges Byggindustrier, Finansbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, HSB Riksförbund, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenskt Näringsliv (de numera sammanslagna Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund), Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Tjänstemännens Centralorganisation och Sveriges Försäkringsförbund.

Yttranden har också inkommit från ITACT- It and advanced communication technologies AB, Intentia International AB, Assa Abloy AB, Företagareförbundet, Svenska riskkapitalföreningen, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, Vattenfall AB, Scancem AB, Investor AB, Industrivärden AB och Lloyds svenska generalrepresentation.

Riksskatteverket har till sitt yttrande fogat yttranden som inhämtats från skattemyndigheterna i Stockholm, Linköping, Växjö, Malmö, Göteborg, Örebro och Östersund.

Svenskt Näringsliv, Stockholms Handelskammare, Sveriges Försäkringsförbund har åberopat yttrande från Näringslivets skattedelegation. Svenska Bankföreningen och Sveriges Byggindustrier har förutom egna yttranden åberopat detta yttrande.

Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, SACO, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Handel och Tjänsteföretagen, Svensk Industriförening, Svenska handelskammareförbundet, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund samt Tjänsteförbundet har avstått från att yttra sig

1998 års Företagsskatteutredningars författningsförslag i relevanta delar (SOU 2001:11)

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 6 kap. 10 och 13–16 §§, 24 kap. 13, 14, 16, 20 och 21 §§, 25 kap. 6–27 §§, 39 kap. 10 § samt 49 kap. 22 § skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 6 kap. 12 §, 24 kap. 13 och 15 §§ samt 25 kap. 6, 11–13, 17, 19–26 §§ skall utgå,

dels att nuvarande 24 kap. 17–19 och 22 §§ skall betecknas 24 kap. 19–21 och 14 §§ samt nuvarande 25 kap. 28–32 §§ skall betecknas 25 kap. 7–11 §§,

dels att rubriken närmast före 5 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 2 §, 4 kap. 3 §, 5 kap. 1 och 3 §§, 6 kap. 2, 8, 9 och 12 §§, 9 kap. 5 §, 14 kap. 11 och 19 §§, 17 kap. 1 §, 18 kap. 1 §, 19 kap. 1 §, 20 kap. 1 §, 23 kap. 3, 4 och 7 §§, 24 kap. 1, 12 och 15 §§, 25 kap. 1 §, 30 kap. 1 §, 31 kap. 25 a §, 35 kap. 2 a och 3 §§, 36 kap. 2 a och 3 §§, 37 kap. 9 och 31 §§, 38 kap. 3 §, 39 kap. 6 och 23 §§, 40 kap. 3, 5–7 och 11 §§, 42 kap. 16, 16 a, 20 a och 22 §§, 43 kap. 2 §, 44 kap. 27 §, 45 kap. 31 §, 46 kap. 16 §, 48 kap. 7 och 25–27 §§, 49 kap. 5, 9 och 23 §§, 50 kap. 10 och 11 §§ skall ha följande lydelse,

dels att de bestämmelser som skall betecknas 24 kap. 14 och 19–21 §§ samt 25 kap. 7–11 §§ skall ha följande lydelse,

dels att hänvisningen i bilaga 24.1 till 24 kap. 22 § andra stycket 1 skall avse 24 kap. 14 § andra stycket 1 och hänvisningen i bilaga 24.2 till 24 kap. 22 § andra stycket 3 skall avse 24 kap. 14 § andra stycket 3,

dels att rubrikerna närmast före 25 kap. 28 och 30–32 §§ skall sättas närmast före 25 kap. 7 respektive 9–11 §§,

dels att det närmast före 24 kap. 16 och 19–21 §§, 25 kap. 6 § samt 49 kap. 13 a § skall införas nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas åtta nya paragrafer, 24 kap. 13 och 16–18 §§, 25 kap. 2 a och 6 §§, 49 kap. 13 a och 19 a §§ samt tre nya kapitel, 6 a kap., 25 a kap. och 40 a kap. av följande lydelse,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.¹⁶

1 §

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

aktiebolag i 4 §

aktiebolag i 4 §

¹⁶ Senaste lydelse 2000:494.

andelsbyte i 49 kap. 2 §	andelsbyte i 49 kap. 2 §
aktiv näringsverksamhet i 23 §	aktiv näringsverksamhet i 23 §
andelshus i 16 §	andelshus i 16 §
barn i 21 §	barn i 21 §
begränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 17 §	begränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 17 §
begränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 7 §	begränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 7 §
beskattningsår i 1 kap. 13–15 §§ och 37 kap. 19 §	beskattningsår i 1 kap. 13–15 §§ och 37 kap. 19 §
byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§	byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§
delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §	delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §
delägarrätt i 48 kap. 2 §	delägarrätt i 48 kap. 2 §
dödsbo i 4 kap., se också 3 §	dödsbo i 4 kap., se också 3 §
egenavgifter i 26 §	egenavgifter i 26 §
europaisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) i 5 kap. 2 §	europaisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) i 5 kap. 2 §
fast driftställe i 29 §	fast driftställe i 29 §
fastighet i 6 §	fastighet i 6 §
fastighetsägare i 7 §	fastighetsägare i 7 §
fission i 37 kap. 5 §	fission i 37 kap. 5 §
fordringsrätt i 48 kap. 3 och 4 §§	fordringsrätt i 48 kap. 3 och 4 §§
fusion i 37 kap. 3 §	fusion i 37 kap. 3 §
fysisk person i 4 kap. 1 och 2 §§	fysisk person i 4 kap. 1 och 2 §§
fåmansföretag i 56 kap. 2, 3 och 5 §§	fåmansföretag i 56 kap. 2, 3 och 5 §§
fåmanshandelsbolag i 56 kap. 4 och 5 §§	fåmanshandelsbolag i 56 kap. 4 och 5 §§
företagsledare i 56 kap. 6 §	företagsledare i 56 kap. 6 §
försäkringsaktiebolag i 4 §	försäkringsaktiebolag i 4 §
<i>förvaltningsföretag i 24 kap. 14 §</i>	
förvärvsinkomst i 1 kap. 5 §	förvärvsinkomst i 1 kap. 5 §
handelsbolag i 5 kap., se också 3 §	handelsbolag i 5 kap., se också 3 §
hyreshusenhet i 15 §	hyreshusenhet i 15 §
industrienhet i 15 §	industrienhet i 15 §
inventarier i 18 kap. 1 §	inventarier i 18 kap. 1 §
investmentföretag i 39 kap. 15 §	investmentföretag i 39 kap. 15 §
juridisk person i 3 §	juridisk person i 3 §
kapitalförsäkring i 58 kap. 2 §	kapitalförsäkring i 58 kap. 2 §
kapitaltillgång i 25 kap. 3 §	kapitaltillgång i 25 kap. 3 §
kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital i 41 kap. 2 §	kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital i 41 kap. 2 §
kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet i 25 kap. 3–5 §§	kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet i 25 kap. 3–5 §§
koncern (svensk) i 5 §	koncern (svensk) i 5 §
<i>koncernintern andelsavyttring i</i>	

25 kap. 6 §	
kooperativ förening i 39 kap. 21 §	kooperativ förening i 39 kap. 21 §
kvalificerad andel i 57 kap. 4–6 §§	kvalificerad andel i 57 kap. 4–6 §§
kvalificerad fission i 37 kap. 6 §, kvalificerad fusion i 37 kap. 4 §	kvalificerad fission i 37 kap. 6 §, kvalificerad fusion i 37 kap. 4 §
lagertillgång i 17 kap. 3 §	lagertillgång i 17 kap. 3 §
lantbruksenhet i 15 §	lantbruksenhet i 15 §
livförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §	livförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §
makar i 20 §	makar i 20 §
markanläggning i 20 kap. 2 §	markanläggning i 20 kap. 2 §
markinventarier i 20 kap. 15 och 16 §§	markinventarier i 20 kap. 15 och 16 §§
marknadsvärdet i 61 kap. 2 §	marknadsvärdet i 61 kap. 2 §
marknadsnoterad delägar rätt eller fordringsrätt i 48 kap. 5 §	marknadsnoterad delägar rätt eller fordringsrätt i 48 kap. 5 §
medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §	medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §
näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§	<i>näringsandel i 24 kap. 13 §</i> näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§
näringsbostadsrätt i 19 §	näringsbostadsrätt i 19 §
näringsfastighet i 14 §	näringsfastighet i 14 §
närstående i 22 §	närstående i 22 §
obegränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 3–5 §§	obegränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 3–5 §§
obegränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 3 §	obegränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 3 §
omkostnadsbelopp i 44 kap. 14 §	omkostnadsbelopp i 44 kap. 14 §
option i 44 kap. 12 §	option i 44 kap. 12 §
passiv näringsverksamhet i 23 §	passiv näringsverksamhet i 23 §
pension i 10 kap. 5 §	pension i 10 kap. 5 §
pensionsförsäkring i 58 kap. 2 §	pensionsförsäkring i 58 kap. 2 §
pensionssparkonto i 58 kap. 21 §	pensionssparkonto i 58 kap. 21 §
prisbasbelopp i 27 §	prisbasbelopp i 27 §
privatbostad i 8–12 §§	privatbostad i 8–12 §§
privatbostadsfastighet i 13 §	privatbostadsfastighet i 13 §
privatbostadsföretag i 17 §	privatbostadsföretag i 17 §
privatbostadsrätt i 18 §	privatbostadsrätt i 18 §
rörelse i 24 §	rörelse i 24 §
sambor i 20 §	sambor i 20 §
sjuk- eller olycksfallsförsäkring tecknad i samband med tjänst i 10 kap. 7 §	sjuk- eller olycksfallsförsäkring tecknad i samband med tjänst i 10 kap. 7 §
sjöinkomst i 64 kap. 3 och 4 §§	sjöinkomst i 64 kap. 3 och 4 §§
skadeförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §	skadeförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §
skattemässigt värde i 31–33 §§	skattemässigt värde i 31–33 §§
småhus i 15 §	småhus i 15 §

småhusenhet i 15 §	småhusenhet i 15 §
statslåneräntan i 28 §	statslåneräntan i 28 §
svensk fordringsrätt i 48 kap. 3 §	svensk fordringsrätt i 48 kap. 3 §
svensk koncern i 5 §	svensk koncern i 5 §
Sverige i 30 §	Sverige i 30 §
taxeringsenhet i 15 §	taxeringsenhet i 15 §
taxeringsvärde i 15 §	taxeringsvärde i 15 §
taxeringsår i 1 kap. 12 §	taxeringsår i 1 kap. 12 §
termin i 44 kap. 11 §	termin i 44 kap. 11 §
underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §	underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §
utländsk fordringsrätt i 48 kap. 4 §	utländsk fordringsrätt i 48 kap. 4 §
utländsk juridisk person i 6 kap. 8 §	utländsk juridisk person i 6 kap. 8 §
<i>utländskt bolag i 6 kap. 9 och 10 §§</i>	
uttagsbeskattning i 22 kap. 7 §	uttagsbeskattning i 22 kap. 7 §
verksamhetsavyttring i 38 kap. 2 §	verksamhetsavyttring i 38 kap. 2 §
verksamhetsgren i 25 §	verksamhetsgren i 25 §
vinstandelslån i 24 kap. 5 §	vinstandelslån i 24 kap. 5 §
återföring av avdrag i 34 §.	återföring av avdrag i 34 §.

3 kap.

2 §

Bestämmelser om skattskyldighet finns för

- delägare i svenska handelsbolag i 5 kap.,
- delägare i vissa samfälligheter i 6 kap. 6 § andra stycket, och
- delägare i *andra* utländska juridiska personer *än utländska bolag i 6 kap. 13–16 §§.*

4 kap.

3 §

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska *bolag.*

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska *juridiska personer.*

5 kap.

Svenska handelsbolag

Svenska handelsbolag och delägarbeskattade utländska juridiska personer

1 §

Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna skall i stället beskattas hos delägarna.

Obegränsat skattskyldiga delägare i en utländsk juridisk person som beskattas för personens inkomster i den stat där denna hör hemma är skattskyldiga för dessa inkomster. Av 6 kap. 1 § framgår att personen är begränsat skattskyldig.

3 §

Varje delägare skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut *ur bolaget* eller ej.

Varje delägare i ett *svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person* för vars inkomster delägaren skall beskattas enligt 1 § andra stycket skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets *eller personens* inkomst, oavsett om beloppet tas ut eller ej.

När det gäller delägarnas skattskyldighet tillämpas

- 3 kap. för fysiska personer,
- 4 kap. för dödsbon, och
- 6 kap. för juridiska personer.

6 kap.

2 §

Bestämmelser om skattskyldighet finns för

- delägare i svenska handelsbolag i 5 kap.,
- delägare i vissa samfälligheter i 6 § andra stycket, och
- delägare i *andra* utländska juridiska personer *än utländska bolag i 13–16 §§.*
- delägare i svenska handelsbolag *och delägarbeskattade utländska juridiska personer* i 5 kap.,
- delägare i *vissa* utländska juridiska personer i *6 a kap.*

8 §

Med utländsk juridisk person avses 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. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

(nuvarande 9 § andra stycket)

Bestämmelserna om utländska *bolag* skall tillämpas också på utländska stater och utländska *juridiska personer* skall tillämpas också på utländska stater och ut-

9 §

Med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.

Bestämmelserna om utländska bolag skall tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter.

I 4 kap. 3 § finns bestämmelser om att de bestämmelser som gäller för utländska *bolag* skall tillämpas på vissa dödsbon.

I 4 kap. 3 § finns *det* bestämmelser om att de bestämmelser som gäller för utländska *juridiska personer* skall tillämpas på vissa dödsbon.

12 §¹⁷

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga för den del av inkomsterna enligt 11 § som delägarna i den juridiska personen är skattskyldiga för enligt 13-16 §§.

En utländsk juridisk person skall från sina inkomster enligt 11 § dra av sådan del av inkomsterna som delägarna beskattas för enligt 5 kap. 1 § andra stycket.

6 a kap.***Delägare i vissa utländska juridiska personer******Innehåll***

1 §

I detta kapitel finns det bestämmelser om beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet.

Definitioner och inledande bestämmelser***Delägare i en utländsk juridisk person***

¹⁷ Senaste lydelse 2000:1341.

2 §

Bestämmelserna i 3–17 §§ gäller vid tillämpning av detta kapitel.

3 §

En fysisk eller juridisk person, A, skall anses som delägare i en utländsk juridisk person, B, om vid utgången av året före taxeringsåret

- 1. A var skattskyldig, och*
- 2. andelar med tillsammans minst 10 procent av B:s kapital direkt eller indirekt genom icke skattskyldiga andra utländska juridiska personer innehades av A och skattskyldiga personer i intressegemenskap med A.*

Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom ett eller flera svenska handelsbolag likställs med direkt innehav.

4 §

Två personer skall anses vara i intressegemenskap med varandra om

- 1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,*
- 2. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person och personerna skulle ha varit i intressegemenskap med varandra enligt 1 om båda hade varit juridiska personer, eller*
- 3. personerna är närstående fysiska personer.*

Vid tillämpning av första stycket 1 skall närstående fysiska personer anses utöva ett gemensamt inflytande.

Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person enligt första stycket 2, skall även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.

5 §

Vid ett indirekt innehav av

andelar i en utländsk juridisk person genom icke skattskyldiga andra utländska juridiska personer skall innehavarens andel av kapitalet i personen anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan.

6 §

En förutsättning för att en begränsat skattskyldig person skall anses som delägare är att de andelar som innehas av personen är knutna till ett fast driftställe i Sverige. Samma förutsättningar gäller vid fråga om hänsyn skall tas till andelsinnehav hos personer i intressegemenskap med varandra om någon eller några av dem är begränsat skattskyldiga.

Intäkter av passiv verksamhet

7 §

Med intäkter av passiv verksamhet avses

1. mottagen utdelning, om denna skulle ha varit skattepliktig om den erhållits av ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag,

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 som inte är ett investmentföretag, och

6. ersättning på grund av

överlåtelse av andra värdepapper än sådana som avser fordringar som avses vid 2, om ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om den erhöles av ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag.

8 §

Om källskatt har utgått på sådana intäkter som anges i 7 §, avses med bestämmelserna i dessa punkter det mottagna nettobeloppet.

Lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet

9 §

Intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattade om de i andra stater än Sverige inte beskattas eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett om sjuttio procent av intäkterna utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag.

10 §

Vid tillämpning av 9 § skall som utländsk skatt på en intäkt av passiv verksamhet anses den tillämpliga nominella skattesatsen för skatt på inkomst multiplicerad med ett belopp som motsvarar intäkten.

Om endast en del av intäkten har tagits upp vid beräkning av underlag för utländsk skatt, skall den nominella skattesatsen multipliceras med den delen.

Om vid beräkning av underlag för utländsk skatt ett avdrag, som är avsevärt förmånligare än vad som skulle ha medgetts enligt svenska regler, har fått göras på grund av en investering som har gett upphov till intäkten, skall intäkten anses inte ha beskattats

med utländsk skatt. Detsamma gäller om den utländska juridiska personen har erhållit någon annan förmån från en stat, kommun eller liknande på grund av en sådan investering.

Om i den stat där verksamheten bedrivs flera skattesatser är tillämpliga på intäkten, skall den lägsta av dessa användas.

11 §

Oberoende av bestämmelserna i 9 och 10 §§ skall intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattade om

1. delägarens samtliga andelar i den utländska juridiska personen, B, direkt eller indirekt innehas genom en annan direkt eller indirekt innehavd utländsk juridisk person, A, som hör hemma i en stat som anges i 13 §, och

2. A i den stat där A hör hemma beskattats för inkomst hos B för beräkningsperioden.

12 §

Oberoende av bestämmelserna i 9 och 10 §§ skall intäkter av passiv verksamhet hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattade om

1. den utländska juridiska personen hör hemma i en stat som anges i 13 §,

2. intäkterna har uppkommit i en verksamhet som bedrivs

– i den stat där personen hör hemma,

– i annat fall än som avses i 15 § vid ett fast driftställe i en annan stat än Sverige eller den stat där personen hör hemma, eller

– vid ett fast driftställe i Sverige, och

3. intäkterna har beskattats med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i den stat eller de stater till vilka

intäkterna är hänförliga.

Vid tillämpning av bestämmelsen i första stycket skall det bortses från obetydliga intäkter som är hänförliga till andra stater än Sverige och sådana stater som anges i 13 § samt intäkter av skattemässigt gynnad verksamhet.

13 §

De stater som avses i 12 § första stycket är följande:

- Albanien,
- Amerikas Förenta Stater,
- Argentina,
- Bangladesh,
- Belgien,
- Bolivia,
- Botswana,
- Brasilien,
- Bulgarien,
- Danmark,
- Egypten,
- Filippinerna,
- Finland,
- Frankrike,
- Gambia,
- Grekland,
- Indien,
- Indonesien,
- Israel,
- Italien,
- Jamaica,
- Japan,
- Kanada,
- Kenya,
- Folkrepubliken Kina,
- Republiken Korea,
- Lettland,
- Litauen,
- Makedonien,
- Marocko,
- Mexiko,
- Namibia,
- Nederländerna,
- Norge,
- Nya Zeeland,
- Pakistan,
- Peru,
- Polen,
- Rumänien,

- Ryska federationen,
- Slovakiska republiken,
- Slovenien,
- Sri Lanka,
- Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,
- Sydafrika,
- Förenade republiken Tanzania,
- Tjeckiska republiken,
- Trinidad och Tobago,
- Turkiet,
- Tyskland,
- Ukraina,
- Venezuela,
- Vietnam,
- Vitryssland,
- Zambia,
- Zimbabwe, och Österrike.

Överskjutande lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet

14 §

Med överskjutande lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet (ö-intäkter) avses lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet under beräkningsperioden till den del de överstiger 10 procent såväl av den utländska juridiska personens totala intäkter under perioden som av de genomsnittliga totala intäkterna under denna och den föregående perioden.

En förutsättning för att hänsyn skall få tas till intäkterna under den föregående beräkningsperioden är att delägaren var delägare även då. Detta skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid utgången av perioden.

Fast driftställe i utlandet

15 §

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat än Sverige eller den stat där personen hör hemma och driftställets resultat inte beskattas i den senare stat-

en, skall driftstället anses som en juridisk person och dess inkomster anses hänförliga till denna person.

Beräkningsperiod

16 §

Med beräkningsperiod för en utländsk juridisk person avses period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där personen hör hemma. Saknas sådan period avses räkenskapsår enligt lagstiftningen i den staten.

Taxeringsår

17 §

När det anges att en intäkt skall tas upp hos en delägare i en utländsk juridisk person, skall detta ske vid den taxering då den utländska juridiska personen skulle ha taxerats för beräkningsperioden om personen hade varit skattskyldig enligt denna lag och perioden varit beskattningsår.

Grundläggande bestämmelser

18 §

En delägare i en utländsk juridisk person med ö-intäkter skall som intäkt av näringsverksamhet ta upp sjuttio procent av den andel av dessa som svarar mot delägarens andel av kapitalet i personen vid utgången av året före taxeringsåret.

Beloppet skall räknas om till kronor enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växelkurs eller, om detta inte är möjligt eller lämpligt, på lämpligt sätt.

19 §

På yrkande av en delägare i en utländsk juridisk person med ö-intäkter skall, i stället för vad som anges i 18 §, tas upp den andel av resultatet hos personen för beräk-

ningsperioden beräknat enligt bestämmelserna i 21–33 §§ som svarar mot delägarens andel av kapitalet i personen vid utgången av året före taxeringsåret. En förutsättning är att resultatet kan beräknas tillförlitligt. Ett underskott medför inte rätt till avdrag hos delägaren.

Kompletterande regler

20 §

En delägare i en utländsk juridisk person skall ta upp en intäkt som anges i andra stycket, om det inte kan utredas i vilken utsträckning personen haft ö-intäkter under beräkningsperioden.

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 innehav: omkostnadsbeloppet vid utgången av året före taxeringsåret för delägarens andelar i personen, och

– vid indirekt innehav: den andel av omkostnadsbeloppet vid utgången av året före taxeringsåret för delägarens andelar i den direkt innehavda juridiska personen som svarar mot dennas andel av kapitalet i den utländska juridiska personen vid samma tidpunkt.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte,

1. om det framstår som osannolikt att den utländska juridiska personen haft ö-intäkter under beräkningsperioden,

2. om personen hör hemma i en stat som anges i 13 §, eller

3. om minst hälften av andelarna i personen är marknadsnoterade.

Beräkning av resultatet hos en utländsk juridisk person

Grundläggande bestämmelser

21 §

Vid tillämpning av 19 § skall den utländska juridiska personens resultat beräknas som om personen hade varit ett svenskt aktiebolag som inte är ett investmentföretag. Beräkningsperioden skall anses som beskattningsår. De anpassningar som föranleds av att personen är verksam i en utländsk rättsordning skall göras. Bestämmelserna i 22–33 §§ skall gälla.

22 §

Som utgångspunkt för resultatberäkningen skall det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) i samma valuta som den som räkenskaperna förs i. Till balansräkningen skall det lämnas upplysningar enligt 6, 7 och 11 §§ bokföringslagen.

Om 19 § inte har tillämpats för delägaren i fråga om den föregående beräkningsperioden, skall det även upprättas en ingående balansräkning.

23 §

Följande bestämmelser skall inte tillämpas:

- om underprisöverlåtelser i 23 kap.,*
- om periodiseringsfonder i 30 kap.,*
- om ersättningsfonder i 31 kap.,*
- om koncernbidrag i 35 kap.,*
- om kommissionärsförhållanden i 36 kap.,*
- om fusioner och fissioner i*

37 kap.,

– om verksamhetsavyttringar i

38 kap.,

– om tidigare års underskott i 40 kap. i vidare mån än som framgår av 24 §, och

– om uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap.

24 §

Avdrag medges för ett underskott från den föregående beräkningsperioden beräknat enligt bestämmelserna i detta kapitel. Detsamma gäller vid beräkning av resultatet för den beräkningsperioden och för beräkningsperioden före denna.

En förutsättning för att hänsyn skall få tas till underskott från en tidigare beräkningsperiod är att delägaren var delägare även då. Detta skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid utgången av den tidigare beräkningsperioden.

25 §

Om det finns ett skatteavtal mellan Sverige och den stat där personen hör hemma (den andra staten) enligt vilket som villkor för att utdelning från ett företag med hemvist i den andra staten till ett företag med hemvist i Sverige inte skall beskattas gäller att den vinst av vilken utdelningen betalats underkastats normal bolagsbeskattning eller liknande, tillämpas andra stycket.

Hänsyn tas inte till intäkter eller kostnader som är hänförliga till inkomst som är föremål för en särskild skattelättnad i den andra staten, om enligt skatteavtalet skattelättnaden inte medför att personen inte skall anses ha varit underkastad normal bolagsbeskattning eller liknande i den andra staten.

26 §

Om en annat stat har tagit ut en källskatt på en inkomst som erhållits av den utländska juridiska personen, skall bruttobeloppet räknas som inkomst

27 §

Intäkter och kostnader som är hänförliga till belopp för vilket den utländska juridiska personen är skattskyldig eller har rätt till avdrag enligt 6 kap. 11 § skall inte medräknas.

Ingångsvärden

28 §

Om 19 § inte har tillämpats för delägaren i fråga om den föregående beräkningsperioden, skall bestämmelserna i 40 a kap. 2–5 §§ tillämpas vid beräkningen av resultatet för den utländska juridiska personen. Härvid skall den skattskyldige i 3–5 §§ i kapitlet ersättas av den utländska juridiska personen.

Omräkning av valuta

29 §

Resultaträkningen skall räknas om till kronor enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växelkurs.

30 §

Balansräkningen skall räknas om till kronor enligt växlingskursen vid beräkningsperiodens utgång. Årets resultat skall dock räknas om enligt beräkningsperiodens genomsnittliga växlingskurs.

31 §

Om 19 § inte har tillämpats för delägaren i fråga om den föregående beräkningsperioden, skall ingående balansposter räknas om enligt växlingskursen vid beräk-

32 §

Om omräkning enligt 29–31 §§ leder till att summan av tillgångarna avviker från summan av eget kapital, avsättningar och skulder, skall skillnaden föras upp som en korrigeringspost.

33 §

Om det inte är möjligt eller lämpligt att räkna om den utländska valutan enligt bestämmelserna i 29–31 §§, skall omräkning ske på lämpligt sätt.

9 kap.

5 §

Om en inkomst inte skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller sådan dispens som avses i 6 kap. 17 §, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av.

Första stycket gäller dock inte utgifter som avser utdelning från utländska bolag till svenska juridiska personer, om utdelningen skulle ha varit skattefri om också det utdelande bolaget varit svenskt.

14 kap.

11 §

Underskott från en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 15 § skall beskattas hos delägarna får inte dras av. Underskott från en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 5 kap. 1 § andra stycket skall beskattas hos delägarna får inte dras av.

Underskott som inte får dras av på grund av bestämmelsen i första stycket, skall dras av vid beräkning av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret.

19 §

Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och

3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av Bilaga 2
andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

I 25 kap. 8 § finns bestämmelser om att det belopp som resultatet skall ökas med i vissa fall skall behandlas som en kapitalvinst.

17 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- anskaffningsvärde och verkligt värde i 2 §,
- lager i 3–22 §§, och
- pågående arbete i 22–32 §§.

I 40 a kap. finns det bestämmelser om anskaffningsutgift för lager och pågående arbeten i vissa fall.

18 kap.

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Att byggnads- och markinventarier behandlas som inventarier framgår av 19 kap. 19 § och 20 kap. 15 §.

Som inventarier behandlas också

1. koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, och
2. anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen.

I 40 a kap. finns det bestämmelser om anskaffningsutgift för inventarier i vissa fall.

19 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- byggnader i 2–25 §§, och
- nyttjanderättshavares förbättringar och anskaffningar av byggnader, markanläggningar och inventarier i 26–29 §§.

I 40 a kap. finns det bestämmelser om anskaffningsutgift för byggnader i vissa fall.

20 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- markanläggningar i 2–16 §§,
- frukt- och bärodlingar i 17–19 §§, och
- substansminskning i 20–28 §§.

Bestämmelser om anslutningsavgifter och anläggningsbidrag finns i 18 kap.

I 40 a kap. finns det bestämmelser om anskaffningsutgift för markanläggningar i vissa fall.

Bilaga 2

23 kap.

3§

Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14–29 §§ är uppfyllda.

Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14–29 §§ är uppfyllda. *En underprisöverlåtelse föreligger dock inte om en kapitalvinst vid en avyttring av tillgången till marknadspris inte skall tas upp som intäkt på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 10–13 §§ eller om ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 14 §.*

4 §

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. svensk stiftelse,
6. svensk ideell förening, och
7. utländskt bolag.

7. utländsk motsvarighet till en sådan juridisk person som anges vid 1–6, om personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag, investmentföretag eller utländskt skadeförsäkringsföretag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

7 §

I detta kapitel anses innehav av andelar i ett företag som en

I detta kapitel anses innehav av andelar i ett företag som en

näringsverksamhet eller som en näringsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger *näringsbetingade andelar* i företaget. Vad som avses med *näringsbetingade andelar* framgår av 24 kap. 16 §.

näringsverksamhet eller som en näringsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger *näringsandelar* i företaget. Vad som avses med *näringsandelar* framgår av 24 kap. 13–15 §§.

24 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och
- skattefria utdelningar i 12–22 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

12 §

Med utdelning avses i 13–22 §§ inte sådan utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen skall dra av enligt 39 kap. 22 §.

Om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat, skall företaget vid tillämpning av 13–22 §§ anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten.

Med utdelning avses i 13–21 §§ inte sådan utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen skall dra av enligt 39 kap. 22 §.

13 §

Med näringsandel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening (det ägda företaget) som innehas av ett företag som anges i 15 § (ägarföretaget), som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller något av följande villkor.

1. Andelen är inte marknadsnoterad.

2. Om andelen är marknadsnoterad, skall det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget utgöra 10 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i detta.

3. Om andelen är marknadsnoterad och villkoret i 2 inte är uppfyllt, skall det göras sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Med portföljandel avses annan andel som är kapitaltillgång än näringsandel.

En portföljandel som upphör att vara marknadsnoterad under ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs skall behålla karaktären av portföljandel tills förfarandet avslutas.

14 §

(nuvarande 22 §)

Andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen anses som *näringsbetingade* också om innehavet motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelarna är lagertillgångar.

Marknadsnoterade andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen anses som *näringsandelar* också om innehavet motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelarna är lagertillgångar.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett utländskt företag som

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1,
2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och
3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

15 §¹⁸

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skall inte tas upp, om den tas emot av

- | | |
|--|--|
| <p>1. ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,</p> <p>2. en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,</p> <p>3. en svensk sparbank, eller</p> <p>4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.</p> | <p><i>För att en andel skall kunna vara en näringsandel skall den innehas av</i></p> <p>1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,</p> <p>2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,</p> <p>3. en svensk sparbank,</p> <p>4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller</p> |
|--|--|

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som avses i första stycket 1–4, behandlas som ett sådant företag.

5. ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

Grundläggande regler

16 §

Utdelning på en näringsandel skall inte tas upp.

Om andelen när utdelningen tas upp i räkenskaperna är marknadsnoterad och inte har innehafts under en sammanhängande tid under vilken andelen har varit en näringsandel av minst ett år gäller dock följande. Uppnås inte senare en sammanhängande innehavstid, som omfattar den nämnda tidpunkten, under vilken andelen har varit en näringsandel av minst ett år, skall utdelningen tas upp det beskattningsår då den händelse

¹⁸ Senaste lydelse 2000:1341.

inträffat som medför att villkoret inte uppfylls. Bilaga 2

17 §

Innehavstid skall räknas från den tidpunkt då andelen har tillträtts vid förvärvet till den tidpunkt då andelen frånträds vid en överlåtelse. Om andelen har förvärvats eller avyttrats genom ett avtal, skall om inte annat anges i avtalet tillträdet respektive frånträdet anses ha skett när avtalet ingicks.

18 §

Om andelar av samma slag och sort som andelen tidigare har avyttrats av företaget, skall vid beräkning av innehavstid en senare förvärvad andel anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad.

Om aktier har erhållits genom ny- eller fondemission, skall de nya aktierna anses ha förvärvats samtidigt med de aktier som förvärvet grundats på (moderaktierna). Har i fråga om en aktie moderaktierna förvärvats vid olika tidpunkter, skall den anses ha förvärvats samtidigt som den sist förvärvade moderaktien.

Utdelning från ett investmenföretag

19 §

(nuvarande 17 §)

Bestämmelserna i 15 § gäller inte för utdelning från ett *förvaltningsföretag* eller investmentföretag om det utdelande företaget, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra *förvaltningsföretag* eller investmentföretag, äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i *förvaltningsföretaget* eller investmentföretaget.

Bestämmelserna i 16 § gäller inte för utdelning från ett investmentföretag om det utdelande företaget, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra investmentföretag, äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i investmentföretaget.

Utdelning av förvärvade vinstmedel

20 §

(nuvarande 18 §)

Om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, gäller inte 15 § för utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande företaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand ske av andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, gäller inte 16 § för utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande företaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand ske av andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Utdelning på förlagsinsatser

21 §

(nuvarande 19 §¹⁹)

Om den kooperativa föreningen skall dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 § gäller inte bestämmelserna i 15 § för utdelning på förlagsinsatser eller utdelning som den medlemsfrämjande föreningen får från den kooperativa föreningen.

Om den kooperativa föreningen skall dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 § gäller inte bestämmelserna i 16 § för utdelning på förlagsinsatser eller utdelning som den medlemsfrämjande föreningen får från den kooperativa föreningen.

25 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– vad som avses med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet i 3–5 §§,

– uppskov med beskattning vid *koncerninterna andelsavyttringar i 6–27 §§, och*

– avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap med *säljaren* i 28–32 §§.

– *fiktiv anskaffningsutgift för portföljandelar m.m. som hos samme innehavare ändrat karaktär i 6 §, och*

– avyttringar med kapitalförlust till ett företag i intressegemenskap med *det avyttrande företaget* i 7–11 §§.

2 a §

I 25 a kap. finns det särskilda bestämmelser avseende inkomstslaget näringsverksamhet om

¹⁹ Senaste lydelse 2000:494.

kapitalvinst och kapitalförlust på andelar m.m. samt om kapitalförlust på vissa andra tillgångar. Bilaga 2

Fiktiv anskaffningsutgift

6 §

En portföljandel eller aktiehärledd portföljdelägarrätt som tidigare har varit en näringsandel respektive en aktiehärledd näringsdelägarrätt hos samma innehavare skall anses ha anskaffats för marknadsvärdet vid karaktärsbytet.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte, om, för det fall att tillgången hade avyttrats vid karaktärsbytet, villkoret om innehavstid i 25 a kap. 11 § andra stycket respektive 12 § andra stycket inte skulle ha varit uppfyllt.

Vad som avses med portföljandel, aktiehärledd portföljdelägarrätt, näringsandel och aktiehärledd näringsdelägarrätt framgår av 24 kap. 13–15 §§ och 25 a kap. 5 §.

7 §

(nuvarande 28 §)

Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag (det säljande företaget) avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag (det köpande företaget) och de båda företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, skall bestämmelserna i 29–32 §§ tillämpas.

Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag (det säljande företaget) avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag (det köpande företaget) och de båda företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, skall bestämmelserna i 8–11 §§ tillämpas.

8 §

(nuvarande 29 §)

Kapitalförlusten får inte dras av om

1. ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmässigt motiverat, *eller*

Kapitalförlusten får inte dras av, om

1. ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmässigt motiverat,

2. bestämmelserna i 37 kap. om kvalificerade fusioner och fissioner skall tillämpas.

2. bestämmelserna i 37 kap. om kvalificerade fusioner och fissioner skall tillämpas, *eller*

3. *den avyttrade tillgången är en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt och avdrag inte hindras redan av bestämmelserna i 25 a kap. 24 §.*

Vad som avses med aktiehärledd näringsdelägarrätt framgår av 25 a kap. 5 §.

9 §

(nuvarande 30 §)

Kapitalförlusten får dras av som kostnad först när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som anges i 28 § eller av det säljande företaget.

Kapitalförlusten får dras av som kostnad först när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som anges i 7 § eller av det säljande företaget.

10 §

(nuvarande 31 §)

Om den avyttrade tillgången är en andel i ett företag och detta genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som sägs i 28 §, får kapitalförlusten inte dras av.

Om den avyttrade tillgången är en andel i ett företag och detta genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som sägs i 7 §, får kapitalförlusten inte dras av.

11 §

(nuvarande 32 §)

Om det är andelar i ett företag som avyttras (avyttrade andelar), gäller följande. Om det köpande företaget vid tidpunkten för det förvärv som avses i 28 § äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (gamla andelar) eller om det köpande företaget därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som det köpande företaget gör anses ske i följande ordning:

Om det är andelar i ett företag som avyttras (avyttrade andelar), gäller följande. Om det köpande företaget vid tidpunkten för det förvärv som avses i 7 § äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (gamla andelar) eller om det köpande företaget därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som det köpande företaget gör anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. avyttrade andelar,
3. nya andelar.

Bestämmelserna skall tillämpas också i fråga om andra tillgångar som inte kan särskiljas från varandra.

25 a kap.

Vissa kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns det särskilda bestämmelser avseende inkomstslaget näringsverksamhet om kapitalvinst och kapitalförlust på andelar m.m. samt om kapitalförlust på vissa andra tillgångar.

Hänvisningar

2 §

I 25 kap. finns det grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet.

Definitioner och tillämpningsområde

3 §

Med det avyttrade företaget avses det företag som den avyttrade tillgången hänför sig till.

4 §

Med en aktiehärledd delägar rätt avses en rätt på grund av teckning av aktier, en teckningsrätt, en delrätt eller en option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier, om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier (moderaktierna) i det företag som rätten hänför sig till och rätten är en kapitaltillgång.

5 §

Med en aktiehärledd näringsdel-

ägarrätt avses en aktiehärledd delägarrätt, om innehavaren innehar näringsaktier i det företag som rätten hänför sig till.

6 §

Med en aktiehärledd portföljdelägarrätt avses annan aktiehärledd delägarrätt än näringsdelägarrätt.

7 §

Vid tillämpning av detta kapitel skall bestämmelserna i 6 a kap. 4 § om när två personer skall anses vara i intressegemenskap med varandra tillämpas.

8 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller när det avyttrande företaget är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,

2. en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

3. en svensk sparbank,

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller

5. ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

9 §

Bestämmelserna i 24–26 och 28 §§ gäller även när det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, om juridiska personer som anges i 8 § är delägare vid tidpunkten för avyttringen. Bestämmelserna gäller för sådana delägare. Har skattskyldigheten för en sådan delägars andel övergått

på annan, gäller bestämmelserna i stället för denne. Har i fall som avses i 28 § skattskyldigheten övergått på en fysisk person, medges inte avdrag.

Med en delägare avses en person som direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra svenska handelsbolag innehar del i handelsbolaget.

Grundläggande regler

Skattefri kapitalvinst på näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter

10 §

En kapitalvinst på en näringsandel eller aktiehärledd näringsdelägarätt skall inte tas upp, om villkoren i 17–19 §§ är uppfyllda eller någon av bestämmelserna i 20–22 §§ är tillämplig.

Vad som avses med näringsandel framgår av 24 kap. 13–15 §§.

I fall som avses i 24 kap. 14 § gäller bestämmelsen i första stycket inte om andelen är en lagertillgång.

11 §

I fråga om marknadsnoterade näringsandelar gäller följande.

Bestämmelsen i 10 § första stycket gäller bara om det avyttrande företaget vid avyttringstillfället har innehaft andelen under en sammanhängande tid under vilken andelen varit en näringsandel av minst ett år. Innehavstiden skall räknas från den tidpunkt då andelen tillträdtes vid förvärvet. Har andelen förvärvats genom ett avtal, skall om inte annat anges i avtalet tillträdet anses ha skett när avtalet ingicks. Bestämmelserna i 24 kap. 18 § andra stycket skall tillämpas.

12 §

I fråga om marknadsnoterade aktiehärledda näringsdelägarrätter gäller följande.

Bestämmelsen i 10 § första stycket gäller bara om vid avyttringstillfället minst ett år har förflutit från det att den sist förvärvade moderaktien förvärvades. Under den senaste perioden om ett år av denna tid skall moderaktierna ha varit näringsaktier respektive rätten ha varit en aktiehärledd näringsdelägarrätt.

13 §

Vid tillämpning av villkoret i 11 § andra stycket eller 12 § andra stycket skall en senare förvärvad tillgång anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad tillgång av samma slag och sort. Detta gäller även i fråga om tidigare avyttringar.

Villkoren är inte uppfyllda

14 §

Om inte villkoren i 17–19 §§ är uppfyllda eller någon av bestämmelserna i 20–22 §§ är tillämplig, skall ersättningen tas upp som kapitalvinst.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte i fall som avses i 11 § andra stycket eller 12 § andra stycket om inte det tillämpliga av de villkor som anges där är uppfyllt.

Villkor

Inledande bestämmelser

15 §

I 17–19 §§ anges villkor för att en kapitalvinst på en andel eller en aktiehärledd delägarrätt inte skall tas upp.

I 20–22 §§ finns det bestämmelser om att villkoren inte är

16 §

Om det avyttrade företaget är moderföretag i en svensk koncern eller en utländsk motsvarighet, avser det som sägs i 17–19 §§ angående det företaget i stället koncernen.

Skalbolag

17 §

Summan av kontanta medel samt marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget får inte överstiga ett jämförelsebelopp. Näringsandelar och aktiehärledda näringsdeläggarrätter skall inte räknas till värdepapper eller liknande tillgångar och inte heller värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt 1 kap. 2 § 1 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Detsamma gäller i fråga om motsvarigheter till sådana tillgångar som anges i andra meningen och som innehas av ett utländskt företag, om detta hör hemma och är skattskyldigt till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Om samtliga andelar och aktiehärledda deläggarrätter i det avyttrade företaget har avyttrats, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar och aktiehärledda deläggarrätter beräknat med utgångspunkt i priset för de avyttrade tillgångarna.

Till den i 17 § första stycket angivna summan skall läggas marknadsvärdet av andra tillgångar vid avyttringen, om

– tillgångarna anskaffats inom två år före avyttringen,

*– tillgångarna saknar affärs-
mässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och*

– det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.

Återköp

19 §

Inom två år efter avyttringen får inte den övervägande delen av andra tillgångar än kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget direkt eller indirekt förvärfas av det avyttrande företaget eller någon i intressegemenskap med detta (återköp). Bestämmelserna i 17 § första stycket andra och tredje meningarna skall tillämpas.

Vid tillämpning av bestämmelsen i första stycket första meningen skall marknadsvärdet av sådana tillgångar som avses i 18 § behandlas som kontanta medel.

Om villkoret i första stycket inte är uppfyllt, skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då återköpet sker.

När villkoren inte är tillämpliga

Marknadsnotering

20 §

Även om villkoren i 17–19 §§ inte är uppfyllda, skall en kapitalvinst på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägar rätt inte tas upp, om minst hälften av

andelarna i det avyttrade företaget Bilaga 2
är marknadsnoterade.

Likvidation m.m.

21 §

Även om villkoren i 17–19 §§ inte är uppfyllda, skall en kapitalvinst på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt inte tas upp, om vinsten uppkommit på grund av sådan avyttring som anges i 44 kap. 7 § första stycket eller 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2.

Särskilda skäl

22 §

Även om villkoren i 17–19 §§ inte är uppfyllda, skall en kapitalvinst på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt inte tas upp, om särskilda skäl talar mot det.

Bostad som innehas av fåmansföretag

23 §

Om det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag och det avyttrade företaget eller ett dotterföretag till detta innehar en fastighet som någon gång under tre år före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det avyttrande företaget eller i moderföretaget eller för en närstående till en delägare, skall det företag som innehar fastigheten genom andelsavyttringen anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar dess marknadsvärde. Det som sägs om fastighet gäller även andel i privatbostadsföretag om den till andelen knutna lägenheten till huvudsaklig del har använts på angivet sätt.

Bestämmelserna i första stycket gäller endast om fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde. De gäller inte om ersättningen vid andelsavyttringen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 14 §.

Kapitalförluster

Andelar m.m.

24 §

En kapitalförlust på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt får inte dras av, om, för det fall att en kapitalvinst uppkommit vid avyttringen, denna inte skulle ha tagits upp. Har tillgången avyttrats av ett svenskt handelsbolag, får förlusten inte dras av, om, för det fall att handelsbolaget hade varit ett aktiebolag som inte är ett investmentföretag och en kapitalvinst uppkommit vid avyttringen, denna inte skulle ha tagits upp.

Vid bedömning av om en kapitalvinst skulle ha tagits upp skall det bortses från villkoren i 17–19 §§.

25 §

En kapitalförlust får inte dras av om förlusten avser

1. en fordran på ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget,

2. en rätt till andel i vinst hos ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget, eller

3. en rätt att till visst pris eller ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiehärledda delägarrätter i ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget eller tillgångar hos ett sådant företag.

En kapitalförlust får inte dras av om förlusten avser en andel i ett svenskt handelsbolag och bolaget vid avyttringen, direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra svenska handelsbolag, innehade någon tillgång i fråga om vilken gällde att, för det fall att delägaren i stället hade ägt tillgången och avyttrat denna med kapitalförlust, avdrag inte skulle ha fått göras för förlusten på grund av bestämmelserna i 24 eller 25 §.

En kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag, A, får inte heller dras av om A under den tid då delägaren innehaft andelen i A avyttrat en tillgång med kapitalförlust, för vilken avdrag inte har fått göras på grund av bestämmelserna i 24 eller 25 §. Detsamma gäller om ett svenskt handelsbolag, B, i vilket A direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra svenska handelsbolag innehade en andel vid avyttringen, gjort en sådan avyttring under tid då delägaren indirekt innehaft andelen i B.

Bestämmelserna i andra stycket gäller endast om avyttringen av tillgången har skett inom tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget. Har tillgången innehafts den 1 januari 2001, gäller bestämmelserna i andra stycket inte om avyttringen har skett under år 2002.

27 §

Förvärvar en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag, i vilket en fysisk person direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare, en andel i ett svenskt handelsbolag från ett sådant företag som anges i 8 § och innehar handelsbolaget, direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, en tillgång,

som skulle ha utgjort en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägarrätt om den innehafts av ett aktiebolag, eller en sådan tillgång som anges i 25 § som har nedgått i värde under den tid handelsbolaget har innehaft tillgången, skall tillgången såvitt avser personen anses ha anskaffats för dess marknadsvärde vid tidpunkten för förvärvet av andelen.

Bestämmelsen i första stycket gäller även om förvärvet sker från ett svenskt handelsbolag i vilket ett sådant företag som anges i 8 §, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, innehar en andel.

Fastigheter

28 §

En kapitalförlust på en fastighet får dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Till den del en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster behandlas förlusten som en ny kapitalförlust på fastighet det följande beskattningsåret.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om fastigheten i avsevärd omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag i intressegemenskap med detta. Intressegemenskap skall ha den innebörd som anges i 6 a kap. 4 §.

30 kap.

1 §²⁰

Avdrag får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel för belopp som sätts av till periodiseringsfond.

Avdrag får dock inte göras av privatbostadsföretag, investmentföretag, *förvaltningsföretag* och värdepappersfonder. Avdrag får dock inte göras av privatbostadsföretag, investmentföretag och värdepappersfonder.

²⁰ Senaste lydelse 2000: 1354.

31 kap.
25 a §²¹

Vid tillämpning av bestämmelserna i 25 § skall *ett utländskt bolag* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om *det utländska bolaget är skattskyldigt* i Sverige för den näringsverksamhet som fonden förs över till och verksamheten inte är undantagen från beskattning här genom ett skatteavtal. Detsamma gäller om bolaget är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som fonden förs över till och verksamheten inte är undantagen från beskattning här på grund av ett skatteavtal.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 25 § skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om

– *den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag, och*

– *den utländska juridiska personen är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som fonden förs över till och verksamheten inte är undantagen från beskattning här genom ett skatteavtal. Detsamma gäller om bolaget är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som fonden förs över till och verksamheten inte är undantagen från beskattning här på grund av ett skatteavtal.*

35 kap.
2 a §²²

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall *ett utländskt bolag* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om

– *den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma är underkastad en beskattning som är likartad med den*

²¹ Senaste lydelse 2000:1341.

²² Senaste lydelse 2000:1341.

denne är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

som gäller för svenska aktiebolag, och

– mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

3 §²³

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag skall dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag, investmentföretag *eller förvaltningsföretag,*

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag *eller* investmentföretag,

2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,

4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,

5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och

6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte skall tas upp hos moderföretaget.

36 kap.

2 a §²⁴

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall *ett utländskt bolag* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening behandlas som ett sådant företag om *det* utländska bolaget är *skattskyldigt* för näringsverksamhet i Sverige. Detsamma gäller ett

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), *som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag* och som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening

²³ Senaste lydelse 2000:1341.

²⁴ Senaste lydelse 2000:1341.

sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal om företaget är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige.

behandlas som ett sådant företag om *den* utländska *juridiska personen* är *skattskyldig* för näringsverksamhet i Sverige. Detsamma gäller ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal om företaget är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige.

Om det utländska *bolaget* eller det svenska företaget är kommittentföretag, gäller första stycket bara under förutsättning att inkomsten från kommissionärsverksamheten skall tas upp i den näringsverksamhet som *det* utländska *bolaget* eller det svenska företaget är skattskyldigt för i Sverige.

Om *den* utländska *juridiska personen* eller det svenska företaget är kommittentföretag, gäller första stycket bara under förutsättning att inkomsten från kommissionärsverksamheten skall tas upp i den näringsverksamhet som *den* utländska *juridiska personen* eller det svenska företaget är skattskyldigt för i Sverige.

3 §²⁵

Om kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamhet för ett enda kommittentföretags räkning, får överskottet eller underskottet av kommissionärsverksamheten tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget under förutsättning att

1. kommissionärsförhållandet är grundat på ett skriftligt avtal,
2. kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamheten utslutande för kommittentföretagets räkning,
3. kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten,
4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i detta kapitel under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,
5. beskattningsåren för båda företagen slutar vid samma tidpunkt, och
6. båda företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap. om de hade lämnat sådant till det andra företaget under beskattningsåret.

Om kommissionärsföretaget är *ett sådant utländskt bolag* eller svenskt företag som avses i 2 a §, skall vid prövning av förutsättningarna i första stycket 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla *det* utländska *bolagets* eller det svenska företagets fasta driftställe i Sverige. Vid prövning av förutsättningen i

Om kommissionärsföretaget är *en sådan utländsk juridisk person* eller *sådant* svenskt företag som avses i 2 a §, skall vid prövning av förutsättningarna i första stycket 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla *den* utländska *juridiska personens* eller det svenska företagets fasta driftställe i Sverige. Vid prövning

²⁵ Senaste lydelse 2000:1341.

första stycket 6 skall kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet. av förutsättningen i första stycket 6 skall kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet. Bilaga 2

37 kap.

9 §

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. utländskt bolag, och

2. utländsk motsvarighet till en sådan juridisk person som anges vid 1, om personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte utländskt skadeförsäkringsföretag.

31 §

Bestämmelser om fusioner och fissioner finns också i fråga om

– utgifter i samband med fusion eller fission i 16 kap. 7 §,

– koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 9, 20, 24 och 25 §§,

– avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap i 25 kap. 31 §, – avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap i 25 kap. 10 §,

– periodiseringsfonder i 30 kap. 8 §,

– ersättningsfonder i 31 kap. 20 §, och

– andelsbyten i 49 kap. 4 och 22 §§.

38 kap.

3 §

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. utländskt bolag, och

2. utländsk motsvarighet till en sådan juridisk person som anges vid 1, om personen hör hemma och

är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag, investmentföretag eller utländskt skadeförsäkringsföretag. Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

39 kap.

6 §

För svenska skadeförsäkringsföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag, att För skadeförsäkringsföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag, att

följande skall tas upp:

1. minskning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning,
2. minskning av säkerhetsreserv,
3. minskning av regleringsfond för trafikförsäkring, och
4. minskning av utjämningsfond,

följande skall dras av:

5. sådana avgifter och bidrag till kommuner, föreningar och sammanlutningar som avser att stödja verksamhet med syfte att förebygga skador som faller inom ramen för den försäkringsrörelse som företaget bedriver,

6. ökning av försäkringstekniska avsättningar för egen räkning,
7. ökning av säkerhetsreserv,
8. utbetald återbäring, och
9. verkställd premieåterbetalning.

23 §²⁶

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 13–18 §§ inte skall tas upp av Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 16–18 §§ inte skall tas upp av

²⁶ Senaste lydelse 2000:494.

mottagaren. Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser.

mottagaren. Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser.

Om en ekonomisk förening är centralorganisation för kooperativa föreningar, skall utdelningen på förlagsinsatser dras av även om centralorganisationen inte är kooperativ enligt 21 §.

Är en ekonomisk förening ett förvaltningsföretag, får utdelning inte dras av till den del den enligt 24 kap. 13 § föranlett att utdelning som föreningen har tagit emot inte skall tas upp.

40 kap.

3 §

Med företag avses i detta kapitel

- svenskt aktiebolag,
- svensk ekonomisk förening,
- svensk sparbank,
- svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- svensk stiftelse,
- svensk ideell förening, och
- utländskt bolag. – utländsk juridisk person.

5 §²⁷

Ett företag anses i detta kapitel ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra enligt

- 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385),
- 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
- 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619),
- 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
- 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713), eller
- 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220).

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett utländskt bolag eller en sådan förvärvare som avses i 11 § anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till *bolaget* eller per-

En utländsk juridisk person eller en sådan förvärvare som avses i 11 § anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till

²⁷ Senaste lydelse 2000:1341.

sonen, om *bolaget eller* personen hade varit ett svenskt aktiebolag. personen, om personen hade varit ett svenskt aktiebolag. Bilaga 2

6 §²⁸

Med koncern avses i detta kapitel

– en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,

– när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och

– en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget *hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag.*

7 §

Med moderföretag avses i detta kapitel

– ett företag som är moderföretag enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,

– en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och

– *ett utländskt bolag* som skulle ha varit moderbolag om det hade varit ett svenskt aktiebolag.

1. ett företag som är moderföretag enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,

2. en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och

3. *en utländsk juridisk person* som skulle ha varit moderbolag om *den* hade varit ett svenskt aktiebolag, *om personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat*

– *som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller*

– *med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.*

11 §

I andra fall än som avses i 10 § första stycket inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag erhålls av

1. en fysisk person,

2. ett dödsbo,

3. *en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag, eller*

4. ett svenskt handelsbolag i

2. ett dödsbo, *eller*

3. ett svenskt handelsbolag i

²⁸ Senaste lydelse 2000:1341.

vilket en fysisk person eller en sådan person som anges i 2 eller 3 är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag. vilket en fysisk person eller ett dödsbo är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Som närstående räknas här, utöver vad som anges i 2 kap. 22 §, ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare. Vad som sägs om fysisk person i denna paragraf gäller inte dödsbo.

40 a kap.

Beräkning av ingångsvärden i vissa fall

1 §

Om skattskyldighet inträder för en fysisk eller juridisk person i fråga om inkomst av en redan pågående näringsverksamhet som personen bedriver och för vilken personen inte tidigare har varit skattskyldig, gäller bestämmelserna i 2–5 §§, såvida inkomsten inte skall undantas från beskattning genom ett skatteavtal.

2 §

Lager och pågående arbeten skall anses ha anskaffats vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten för det belopp som är lägst av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Bestämmelsen i 17 kap. 2 § om anskaffningsvärde och verkligt värde skall tillämpas.

3 §

Inventarier, byggnader och markanläggningar skall anses ha anskaffats vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten för den faktiska anskaffningsutgiften minskad – dock lägst till noll – med följande andel av denna för varje räkenskapsår som den skattskyldige innehaft tillgången:

- inventarier: 20 procent,*
- byggnader: 4 procent, och*
- markanläggningar: 5 procent (täckdiken och skogsvägar) eller*

4 §

Övriga tillgångar skall anses ha anskaffats vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten för anskaffningsutgiften minskad med av- eller nedskrivningar som kan ha gjorts i räkenskaper hos den skattskyldige, dock inte för högre belopp än marknadsvärdet vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten.

5 §

En förpliktelse skall tas upp till det belopp varmed den belastar verksamheten vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten enligt en marknadsmässig bedömning. Förpliktelsen får dock inte tas upp till lägre belopp än vad den kan ha tagits upp till i räkenskaper för den skattskyldige.

6 §

Bestämmelserna i 2–5 §§ har motsvarande tillämpning om inkomst av en pågående näringsverksamhet, för vilken skattskyldighet föreligger men undantag från beskattning gäller enligt ett skatteavtal, upphör att vara undantagen.

7 §

Om en tillgång överförs från en näringsverksamhet för vars inkomst skattskyldighet inte föreligger till en näringsverksamhet hos samma person för vars inkomst skattskyldighet föreligger och undantag från beskattning inte gäller enligt ett skatteavtal, skall det belopp som tillgången skall anses ha anskaffats för och tidpunkten för anskaffningen bestämmas med tillämpning av 2–4 §§. Härvid skall anses som om skattskyldighet för inkomst av den näringsverksamhet

som tillgången överförs till inträder vid tidpunkten för överföringen.

8 §

Bestämmelserna i 7 § har motsvarande tillämpning om en tillgång överförs från en näringsverksamhet, för vars inkomst skattskyldighet föreligger men undantag från beskattning gäller enligt ett skatteavtal, till en näringsverksamhet hos samma person, för vars inkomst skattskyldighet föreligger och undantag från beskattning inte gäller enligt ett skatteavtal.

9 §

Om i fall som avses i 7 eller 8 § överföringen har medfört att ett belopp som skall motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i en annan stat, skall dock tillgången anses ha anskaffats för samma belopp. Detta gäller dock bara om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal.

10 §

Det som anges i 1–9 §§ har motsvarande tillämpning om verksamheten bedrivs genom ett svenskt handelsbolag.

42 kap.

16 §

Utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

1. utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,
2. aktierna i moderbolaget är marknadsnoterade,
3. samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,
4. andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderföretaget,
5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller *ett utländskt bolag*, och
5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller *en utländsk motsvarighet som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en*

stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet, och

6. dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Första stycket gäller även om mottagaren av utdelningen inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

I 48 kap. 8 § finns bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i moderbolaget och dotterbolaget.

16 a §²⁹

Vid tillämpning av bestämmelserna om moderbolag i 16 § första stycket skall *ett utländskt bolag* som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant om *det utländska bolaget* hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

Vid tillämpning av bestämmelserna om moderbolag i 16 § första stycket skall *en utländsk juridisk person* som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant om *den utländska juridiska personen* hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte *och personen i staten är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.*

20 a §³⁰

Vid tillämpning av bestämmelserna i 19 och 20 §§ skall *ett utländskt bolag* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar en svensk ekonomisk förening behandlas som en sådan. Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § skall *ett utländskt bolag* som hör hemma i en stat inom EES och som

Vid tillämpning av bestämmelserna i 19 och 20 §§ skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), *som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag* och som motsvarar en svensk ekonomisk förening behandlas som en sådan.

²⁹ Senaste lydelse 2000:1341.

³⁰ Senaste lydelse 2000:1341.

motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § skall *en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat inom EES, som i denna stat är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant.

Bilaga 2

22 §

Utdelning från *andra* utländska juridiska personer *än utländska bolag* skall inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 6 kap. 13–16 §§.

Utdelning från utländska juridiska personer skall inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 5 kap. 3 § eller 6 a kap.

43 kap.

2 §

Bestämmelserna tillämpas inte på utdelning från ett företag, om

1. företaget är marknadsnoterat,
2. företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på 25 procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,

2. företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på *tio* procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, *eller*

3. *företaget, om det är ett förvaltningsföretag och under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser, direkt eller genom ett annat förvaltningsföretag, ägt någon andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, eller*

4. företaget är ett privatbostadsföretag.

3. företaget är ett privatbostadsföretag.

44 kap.

27 §

Det finns bestämmelser om
– uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6–27 §§,

- att kapitalförluster skall dras av vid ett senare tillfälle vid avyttringar till företag i intresse-gemenskap med säljaren i 25 kap. 28–32 §§,
- uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostäder i 47 kap., och
- uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap.

45 kap.

31 §

Bestämmelserna i 25 kap. 28–30 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsfastighet.

Bestämmelserna i 25 kap. 7–9 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle *eller inte alls* skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsfastighet.

46 kap.

16 §

Bestämmelserna i 25 kap. 28–30 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsbostadsrätt.

Bestämmelserna i 25 kap. 7–9 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle *eller inte alls* skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsbostadsrätt.

48 kap.

7 §³¹

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas. *Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet skall beräknas med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet.*

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas.

Näringsandelar som vid en faktisk eller tänkt avyttring vid den tidpunkt som bedömningen avser uppfyller villkoret i 25 kap. 11 § skall vid tillämpningen av bestämmelserna i första stycket anses inte vara av samma slag och sort

³¹ Senaste lydelse 2000:1341.

*som övriga näringsandelar som faktiskt är av samma slag och sort. Aktiehärledda näringsdelägar-
rätter som vid en faktisk eller tänkt avyttring vid den tidpunkt som bedömningen avser uppfyller villkoret i 25 a kap. 12 § skall vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket anses inte vara av samma slag och sort som övriga delägar-
rätter som faktiskt är av samma slag och sort.*

I 49 kap. 29 § finns ett undantag från denna bestämmelse vid andelsbyten.

I 49 kap. 29 § finns ett undantag från bestämmelserna i första stycket vid andelsbyten.

25 §

I inkomstslaget näringsverksamhet skall kapitalförluster dras av mot alla intäkter och i sin helhet, om inte något annat anges i 26 eller 27 §. Vad som sägs i första meningen skall tillämpas också på förpliktelser och vad som sägs om en tillgång i 26 och 27 §§ skall tillämpas också på en förpliktelse med sådan underliggande tillgång.

I inkomstslaget näringsverksamhet skall *avdragsgilla* kapitalförluster dras av mot alla intäkter och i sin helhet, om inte något annat anges i 26 eller 27 §. Vad som sägs i första meningen skall tillämpas också på förpliktelser och vad som sägs om en tillgång i 26 och 27 §§ skall tillämpas också på en förpliktelse med sådan underliggande tillgång.

26 §

Juridiska personers kapitalförluster på delägar-
rätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägar-
rätter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägar-
rätter det följande beskattningsåret.

Juridiska personers *avdragsgilla* kapitalförluster på delägar-
rätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägar-
rätter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägar-
rätter det följande beskattningsåret.

*Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av delägar-
rätterna betingats av rörelse som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderätts-
förhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. Begränsningen i första stycket gäller inte heller i fråga om kapitalförluster när sådana svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar*

som inte är förvaltningsföretag avyttrar andelar eller när svenska sparbanker eller svenska ömse-sidiga skadeförsäkringsföretag avyttrar andelar, om det sammanlagda röstetalet för deras innehav vid avyttringen motsvarade 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

27 §³²

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas 19-21, 23 och 24 §§. Kapitalförluster på sådana delägar-rätter och fordringsrätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

I fråga om *avdragsgilla* kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas 19-21, 23 och 24 §§. *Avdragsgilla kapitalförluster* på sådana delägar-rätter och fordringsrätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

49 kap.

5 §

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om

1. *det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i 25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – att tillämpa bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar, eller*

2. bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas.

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas.

9 §

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag,
2. ett utländskt bolag, eller

2. *en utländsk motsvarighet till ett svenskt aktiebolag som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat*

³² Senaste lydelse 2000:540.

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet, eller

3. ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Skalbolags- och återköpsvillkoren är inte uppfyllda

13 a §

Om den avyttrade andelen är en näringsandel och ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 14 §, skall andelen under tre år efter avyttringen innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma svenska koncern eller utländska motsvarighet som det köpande företaget.

Om villkoret i första stycket inte uppfylls, skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då den omständighet inträffar som medför att villkoret inte uppfylls.

Bestämmelserna i första och andra styckena skall inte tillämpas om särskilda skäl talar mot detta.

19 a §

Ett uppskavsbelopp avseende en mottagen andel skall inte tas upp vid avyttring av andelen om en kapitalvinst på grund av avyttringen inte skall tas upp enligt bestämmelserna i 25 a kap. Har en kapitalvinst inte uppkommit, gäller detsamma om, för det fall att en sådan vinst uppkommit, denna inte skulle ha beskattats enligt de nämnda bestämmelserna.

Bestämmelserna i första stycket

gäller inte om den avyttring som uppskovet avser har skett under år 2001 och, om bestämmelserna i 25 a kap. hade varit tillämpliga då, ersättningen skulle ha tagits upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 14 §. Bestämmelserna i första stycket gäller inte heller om avyttringen gjorts av ett handelsbolag.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om den vid andelsbytet avyttrade andelen var en lager-tillgång hos säljaren.

23 §

Om en mottagen andel avyttras genom en sådan avyttring med kapitalförlust till ett företag som medför att avdragsrätten för kapitalförlusten skjuts upp enligt 25 kap. 28–32 §§, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt först när kapitalförlusten på grund av den avyttringen skall dras av som kostnad.

Om en mottagen andel avyttras genom en sådan avyttring med kapitalförlust till ett företag som medför att avdragsrätten för kapitalförlusten skjuts upp enligt 25 kap. 7–11 §§, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt först när kapitalförlusten på grund av den avyttringen skall dras av som kostnad.

50 kap.

10 §

I inkomstslaget näringsverksamhet skall en kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 §.

I inkomstslaget näringsverksamhet skall en *avdragsgill* kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 §.

11 §

En kapitalförlust som uppkommer när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett annat svenskt handelsbolag skall dras av med 70 procent av förlusten. En kapitalförlust på en andel vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

En *avdragsgill* kapitalförlust som uppkommer när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett annat svenskt handelsbolag skall dras av med 70 procent av förlusten. En *avdragsgill* kapitalförlust på en andel vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002. Om inte annat följer av bestämmelserna i punkterna 2–8 skall följande gälla. Lagen skall tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2002 eller senare. Äldre bestämmelser skall tillämpas på beskattningsår som påbörjats före utgången av år 2001.

2. De nya bestämmelserna i 3 kap. 2 § tredje strecksatsen, 4 kap. 3 §, 6 kap. 2 § tredje strecksatsen samt 8 och 9 §§, 6 a kap. och 42 kap. 22 § skall tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare. Äldre bestämmelser i 3 kap. 2 § tredje strecksatsen, 4 kap. 3 §, 6 kap. 2 § tredje strecksatsen samt 8–10 och 12 §§, 13 § utom såvitt avser hänvisningarna till 14 §, 15 och 16 §§ och 42 kap. 22 § skall tillämpas på beskattningsår som påbörjas före utgången av år 2002.

3. De nya bestämmelserna avseende mottagna utdelningar skall tillämpas på utdelningar som tagits upp i räkenskaperna efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser avseende mottagna utdelningar skall tillämpas på utdelningar som tagits upp i räkenskaperna före ikraftträdandet.

4. De nya bestämmelserna avseende kapitalvinster och kapitalförluster skall tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser avseende kapitalvinster och kapitalförluster skall tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar före ikraftträdandet. Har uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel medgetts enligt äldre bestämmelser i 25 kap. 6–27 §§, skall dock kapitalvinsten inte tas upp som intäkt efter ikraftträdandet. Detta gäller dock inte om avyttringen har skett under år 2001 och, om de nya reglerna skulle ha varit tillämpliga då, ersättningen skulle ha tagits upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna i 25 a kap. 14 §. Det gäller inte heller om avyttringen har skett under år 2001 och det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag.

5. För utländska skadeförsäkringsföretag som bedrivit verksamhet från ett fast driftställe i Sverige före ingången av det första beskattningsår på vilket de nya bestämmelserna skall tillämpas gäller följande, om överskott av verksamheten beräknats enligt 39 kap. 10 § i lagens äldre lydelse.

Som ingående skattemässiga värden för det beskattningsår som anges i första stycket skall anses, för tillgångar marknadsvärdena vid ingången av räkenskapsåret och för förpliktelser de belopp varmed förpliktelserna belastat verksamheten vid den angivna tidpunkten vid en marknadsmässig bedömning. Förpliktelser med anledning av ingångna försäkringsavtal skall dock beräknas enligt de grunder som gäller för beräkning av försäkringstekniska avsättningar enligt bestämmelserna i 7 kap. 1 § samt 2 § första och femte styckena försäkringsrörelselagen (1982:713).

6. Överlåter ett företag som omedelbart före ikraftträdandet var ett förvaltningsföretag enligt den äldre lydelsen av 24 kap. 14 § inom två år efter ikraftträdandet en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening för ett pris som motsvarar det skattemässiga värdet och understiger marknadsvärdet till en fysisk person som är delägare i företaget, skall uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. inte ske.

Förvärvaren skall inte beskattas i inkomstslaget kapital på grund av förvärvet. En förvärvare som inte beskattats på grund av förvärvet skall anses ha anskaffat andelen för det skattemässiga värdet hos företaget. Medför förvärvet att ett belopp tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren, skall anskaffningsvärdet för andelen anses utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos företaget och det belopp som tas upp i inkomstslaget tjänst.

7. Om ett fåmansföretag eller ett dotterföretag till ett fåmansföretag inom två år efter ikraftträdandet överlåter en fastighet, som någon gång under tre år före överlåtelsen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare eller en närstående till en delägare i fåmansföretaget, till en fysisk person som är delägare i fåmansföretaget för ett pris som motsvarar det skattemässiga värdet och understiger marknadsvärdet, skall uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. inte ske. Bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 5 skall inte tillämpas på utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som hafts före utgången av år 2000.

Förvärvaren skall inte beskattas i inkomstslaget kapital på grund av förvärvet. En förvärvare som inte beskattats på grund av förvärvet skall anses ha anskaffat fastigheten för det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget. Medför förvärvet att ett belopp tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren, skall anskaffningsvärdet för fastigheten anses utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget och det belopp som tas upp i inkomstslaget tjänst.

Det som sägs om fastighet gäller även andel i privatbostadsföretag om den till andelen knutna lägenheten har använts på angivet sätt.

8. En sådan kapitalförlust som avses i den bestämmelse som i den äldre lydelsen av lagen var intagen i 25 kap. 30 §, vilken har gjorts före ikraftträdandet och som inte skulle ha varit avdragsgill enligt den nya lydelsen av lagen, får inte dras av om en sådan omständighet som anges i bestämmelsen inträffar efter ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624) att 4 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan *utdelning som delägarna är skattskyldiga för enligt 6 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).*

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan *del av utdelningen som motsvarar belopp som skall beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 3 § eller 6 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229).*

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 § första stycket och 10 § inkomstskattelagen för utdelning på aktier och andelar, om det utländska bolaget innehar 25

Skattskyldighet föreligger inte för en utländsk juridisk person om utdelningen enligt 24 kap. 16–18 §§ inkomstskattelagen inte skulle ha tagits upp som intäkt eller enligt 25 a kap. 10, 11 och 13 §§

¹ Senaste lydelse 2000:1348.

procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget.

samma lag inte kunnat medföra att en kapitalvinst skulle ha tagits upp för det fall att personen varit ett svenskt aktiebolag. Som förutsättning gäller

1. att personen motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 24 kap. 15 § 1–4 inkomstskattelagen, och

2. att personen

– i den stat där den hör hemma är underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag, eller

– hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat som anges i 6 a kap. 13 § inkomstskattelagen, omfattas av ett skatteavtals regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Vid tillämpning av bestämmelserna i sjätte stycket skall bestämmelsen i 24 kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen inte tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet.

Sammanfattning av 1998 års Företagsskatteutredningars förslag till ändrade regler för CFC-beskattnig

Personer hos vilka CFC-beskattnig skall kunna ske

CFC-beskattnig 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 juridiska 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 delägarande i en utländsk juridisk person skall delägarrens andel av kapitalet i personen anses utgöras av produkten av kapitalandelarna i varje led i ägarkedjan.

De grundläggande reglerna

Frågan om CFC-beskattnig skall ske avgörs enligt utredningsförslaget av relationen mellan lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet och de totala intäkterna hos den utländska juridiska personen. CFC-beskattnig skall ske om lågbeskattade intäkter överstiger 10 procent av de totala intäkterna. I det fall att CFC-beskattnig 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 erhöles av ett svenskt aktiebolag.

Innebörden av att en intäkt är lågbeskattad

Utredaren 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 delägarans 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.

I betänkandet anges att skadlig skattekonkurrens bör motverkas genom CFC-beskattning 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.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian CFC-regler.

Riksskatteverket, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Förenade Auktoriserade Revisorer (FAR), Finansbolagens förening, Föreningen svenskt Näringsliv (en sammanslagning av Sveriges Industriförbund och Svenska Arbetsgivareföreningen), Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets skattedelegation, Svenska Bankföreningen, Svenska riskkapitalföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges byggindustrier, Fastighetsägarna Sverige, Sveriges Redareförening och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

Yttranden har också kommit in från Estlands Ambassad, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, SAS, Industrins finansförening, Försäkringsaktiebolaget Skandia och Securitas AB.

Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna Sverige har åberopat yttrande från Näringslivets skattedelegation.

Svenska Bankföreningen och Sveriges byggindustrier har förutom egna yttranden åberopat yttrandet från Näringslivets skattedelegation.

Internationella Handelshögskolan i Jönköping AB och Försäkringsförbundet har avstått från att yttra sig.

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. Bilaga 5

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.*

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 §

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 inkomstskatten,

– 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.