

Mattias Dahlberg

Förslag till ny CFC-lagstiftning – 2002 års departements- promemoria

I artikeln behandlas det förslag till ny CFC-lagstiftning som i oktober 2002 lämnades i departementspromemorian "CFC-regler" (dnr Fi2001/709)

1 Inledning

Den svenska CFC-lagstiftningen¹ är föremål för översyn. Finansdepartementet har i oktober 2002 publicerat en promemoria med förslag till en omarbetad CFC-lagstiftning.² Jag kommer i denna artikel att i huvudsak uppehålla mig vid förslaget i promemorian.

Genom CFC-lagstiftningen kan beskattning ske av inhemska delägare i lågbeskattade utländska juridiska personer, innan vinsten har vidareförmedlats i form av utdelning till delägarna. CFC-lagstiftning är därigenom ett medel för en hemviststat att motverka att dess skattesubjekt undviker eller senarelägger beskattning i den staten genom att samla vinstmedel i en utländsk juridisk person. Om vinstmedel samlas i lågbeskattade utländska juridiska personer medges uppskov med beskattning i hemviststaten till den tidpunkt när vinstmedlen vidareförmedlas som utdelning. Rättsområdet CFC-lagstiftning är onekligen komplext. Lagstiftningen är detaljerad och den berör fundamentala principer för beskattningen såväl internrättsligt som skatteavtalsrättsligt och EG-rättsligt.

I Sverige infördes CFC-lagstiftning i början av 1990-talet som ett svar på avskaffandet av valutareglerna och kapitalets ökade rörlighet. De fria kapitalrörelserna medförde att kapital ohindrat kunde slussas till skatteparadis.

Det har länge stått klart att den ikraftvarande CFC-lagstiftningen rymmer brister. En del av det reformförslag³ för svensk företagsbeskattning som avgivits av 1998 års Företagsskatteutredningar rymmer en såväl förändrad som skärpt CFC-lagstiftning. Huvudelement i det övergripande reformförslaget är avskaffad kapitalvinstbeskattning vid avyttring av näringsbetingade andelar. I syfte att förhindra att denna skattefrihet skall användas för skatteflykt föreslås en skärpt CFC-lagstiftning. I SOU 2001:11 framhävs särskilt att CFC-lagstiftningen skall motverka så kallat ränteavdragsarbiter.⁴

Förslaget till ny CFC-lagstiftning i SOU 2001:11 utsattes enligt Finansdepartementet för kritik.⁵ Inom departementet har därför ett nytt förslag till CFC-lagstiftning

¹ Förkortningen CFC står för Controlled Foreign Company.

² Finansdepartementets promemoria "CFC-regler", publicerad i oktober 2002 (diariernr Fi2001/709).

³ SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar.

⁴ SOU 2001:11 s. 126–127.

⁵ Finansdepartementets promemoria CFC-regler (2002), s. 9.

utarbetats, vilket har lämnats i den ifrågavarande promemorian.⁶ I skrivande stund (december 2002) uppges att en lagrådsremiss avseende ny CFC-lagstiftning kommer att avges i februari 2003 och att en proposition förhoppningsvis kommer senare under våren. I promemorian föreslås att den där föreslagna CFC-lagstiftningen träder i kraft den 1 juli 2003.

2 Den gällande CFC-lagstiftningen

Den gällande CFC-lagstiftningen har flera svagheter.⁷ Förmodligen träffar den inte indirekt ägande i lågbeskattade utländska juridiska personer. I direkt ägda (lågbeskattade) utländska juridiska personer träffar CFC-lagstiftningen alla former av inkomster, också inkomster från till exempel traditionell tillverkningsindustri som inte, i varje fall inte huvudsakligen, bedrivs utomlands i syfte att undkomma beskattning i Sverige. Det är också förhållandevis oklart vilket utländskt skatteuttag som skall anses tillräckligt lågt för att svensk CFC-beskattning skall komma ifråga. Vidare krävs det ett betydande svenskt inflytande i den utländska juridiska personen för att CFC-beskattning överhuvudtaget skall komma ifråga,⁸ vilket avsevärt minskar antalet situationer där lagstiftningen är tillämplig.

3 Några synpunkter på 2002 års CFC-förslag

3.1 Allmänt om förslaget

I både 2001 års CFC-förslag (SOU 2001:11) och i 2002 års CFC-förslag (finansdepartementets promemoria) föreslås åtgärder mot de problem som finns med den ikraftvarande CFC-lagstiftningen.⁹ Enligt min mening kvarstår vissa problem i 2002 års CFC-förslag, samtidigt som några har tillkommit. Visserligen anges i promemorian att den endast kortfattat redogör för de ändringar som föreslås i förhållande till förslaget i betänkandet SOU 2001:11.¹⁰ Men enligt min mening borde den diskussion som förts av 1998 års Företagsskatteutredningar i SOU 2001:11 ha utvidgats vad avser förhållandet till dubbelbeskattningsavtalen och EG-rätten. Förhoppningsvis kommer denna utvidgade diskussion i den kommande lagrådsremissen. Jag vill i detta inlägg påminna om att det reviderade förslaget till ny CFC-lagstiftning ingalunda har löst den (eventuella) konflikten med dels Sveriges åtaganden i skatteavtal, dels EG-rätten.

Vissa förändringar föreslås i promemorian vilka jag inte tänker närmare behandla nedan utan presenterar här. Det stadgande som är utgångspunkt i den föreslagna CFC-lagstiftningen finns i 39a kap. 2 § första stycket. I lagrummet anges vem som är att anse som delägare i en utländsk juridisk person. Andelar med tillsammans minst 10 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster skall direkt, eller indirekt genom andra utländska juridiska personer,

⁶ Promemorian finns tillgänglig på www.finans.regeringen.se. Det bör noteras att Finansdepartementet ingalunda har avsett att ge en fullständig belysning i promemorian av förslaget.

⁷ Den svenska CFC-lagstiftningens kärna finns i 6 kap. 12–16 §§ IL.

⁸ Enligt 6 kap. 15 § andra stycket IL skall minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet innehas eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer.

⁹ För en tidigare kommentar Finansdepartementets promemoria CFC-regler se även Mutén, Sweden Considers Tougher CFC Legislation, *Tax Notes International*, 11 Nov. 2002, s. 536, samt Estberg, CFC-regler på remiss, *SvSKT* 2002 s. 683–686.

¹⁰ Finansdepartementets promemoria CFC-regler (2002), s. 9.

innehas eller kontrolleras av delägaren och personer i intressegemenskap med delägaren. Även en begränsat skattskyldig i Sverige skall anses som delägare i den mån andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige, 39a kap. 2 § andra stycket.

I det nya förslaget är det alltså inte bara kapitalandelen utan också röstandelen som skall vara avgörande för om ett tillräckligt inflytande föreligger för att bestämmelserna skall vara tillämpliga. Indirekta innehav skall också omfattas av CFC-reglerna. Innehav av personer i intressegemenskap skall beräknas gemensamt enligt regler i 39a kap. 3 § IL. Beräkningen av andel vid indirekta innehav framgår av 39a kap. 4 §. Kapitalet anses utgöra produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan, och rösterna anses utgöra den lägsta röstandelen i något led av ägarkedjan. Rättsföljden av att CFC-reglerna är tillämpliga framgår av 39a kap. 8 §: Delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skall ta upp en så stor andel av dessa som svarar mot delägarens beräknade andel av kapitalet i personen vid utgången av året före beskattningsåret. Delägaren får inte dra av ett underskott.

3.2 Vad utgör lågbeskattade inkomster?

3.2.1 Lagfäst skattesats som jämförelsenorm

Vad som utgör lågbeskattade inkomster bestäms i lagförslaget 39a kap. 5 och 6 §§ IL. I 5 § anges att 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 bolag. Med den svenska bolagsskatten om 28 procent gör detta ett jämförelsetal om 15,4 procent. Det är en betydande sänkning i förhållande till det jämförelsenorm som angavs i 2001 års CFC-förslag: 19,6 procent.¹¹ Det är dock fortfarande mer än den beskattningsnivå om 10 till 12 procent som anses utgöra "likartad" beskattning och är dagens gräns för om CFC-beskattnings skall komma ifråga.

3.2.2 Ny vit lista

I både 2001 års och 2002 års CFC-förslag finns en vit lista. Den gällande vita listan finns i 6 kap. 10 § IL. Både den vita lista som finns i 2002 års CFC-förslag och den ikraftvarande vill jag kalla "absolut". Den vita listan i 2001 års CFC-förslag var dock inte absolut. Med att en förteckning som den vita listan är absolut menar jag, att om en person som ofta omfattas av viss skattelagstiftning och omfattas av listan kan personen (och dess svenska delägare) inte bli föremål för svensk CFC-beskattnings.¹² Den vita listan i 2001 års förslag innehöll ett urval av stater med vilka

¹¹ Den effektiva skattesats som utgjorde jämförelsenorm i detta förslag var dock snarast 17,64 procent eftersom beskattning endast skulle ske av lågbeskattade intäkter till den del de översteg 10 procent av de totala intäkterna (se 6a kap. 14 § i lagförslaget i SOU 2001:11). Av denna del skulle 70 procent tas upp till beskattning (se 6a kap. 18 § i lagförslaget i SOU 2001:11). Sålunda blir den effektiva beskattningen i Sverige av dessa vinstmedel enligt följande: $(100 - 10) \times 0,7 \times 0,28 = 17,64 \%$.

¹² Visserligen finns det också vissa villkor i den vita listan i 2002 års CFC-förslag (se 39a kap. 6 § andra stycket och den angivna kopplingen till de svenska skatteavtalen), men de är inte (eller i varje fall så otillräckligt) avstämde med den lösning som valts i den vita listan att jag här väljer att bortse ifrån dem för att istället kommentera dem i ett särskilt avsnitt.

Sverige har dubbelbeskattningsavtal. Den vita listan i 2001 års förslag var dock kringgärdad med en rad villkor uppställda i intern rätt, se förslagets 6a kap. 12 §.

Att denna vita lista är "absolut" är enligt min mening bra: 2001 års CFC-förslag skulle i denna del ha inneburit mindre säkerhet om rättsläget. I 6 § första stycket stadgas att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte skall anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma i och är skattskyldig till inkomstskatt i område och med de undantag som anges i en särskild bilaga, bilaga 39a.1, som jag här benämner "vita listan".

Den föreslagna vita listan är helt frikopplad från det svenska skatteavtalsnätet, till skillnad från den ikraftvarande vita listan som i själva verket bygger på det svenska skatteavtalsnätet. Den föreslagna listan indelar världen i 1) Afrika, 2a) Nordamerika, 2b) Sydamerika, 2c) övriga Amerika, 3) Asien, 4) Europa samt 5) Oceanien.¹³ För varje sådan del av världen anges de undantag i andra staters lagstiftning där en inkomst hos en utländsk juridisk person skall anses som lågbeskattad. Det skall sägas att denna förteckning är ambitiöst utarbetad och visar prov på kunskaper inom Finansdepartementet om beskattningen i andra stater och territorier¹⁴. Fördjupade upplysningar om på vilka grunder vissa jurisdiktioner uttryckligen har undantagits vore intressanta att ta del av och förhoppningsvis kommer detta i lagrådsremissen.¹⁵

Ett problem med 2001 års CFC-förslag var distinktionen mellan aktiva och passiva intäkter, något som remissinstanserna lär ha påpekat.¹⁶ I 2002 års CFC-förslag har denna fråga fått sin lösning genom att det i den vita listan, i förhållande till respektive skattejurisdiktion, anges vilka *verksamheter* som kan medföra CFC-beskattnings. Det anges för till exempel Madeira där beskattningen anses vara låg såvitt avser inkomster från bank, försäkrings- och annan finansiell verksamhet. Det kan nog sägas att detta också utgör ett jämförelsevis brett verksamhetsområde, men avsikten torde nog ändå vara att träffa "passiv" verksamhet.

En fråga är för mig en smula oklar. Anses de i den vita listan särskilt angivna verksamheterna, huvudsakligen bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet, i sig vara lågbeskattade? Jag antar att så inte är fallet, och att den i förslaget lagfästa jämförelsenormen på ett skatteuttag om för närvarande 15,4 procent också skall tillämpas här. En bekräftelse härpå skulle dock inte skada, i synnerhet som någon sådan jämförelsenorm inte finns till den gällande vita listan i 6 kap. 10 § IL. Kriteriet "likartad" beskattning i 6 kap. 9 § IL fungerar ju autonomt i förhållande till den gällande vita listan.

¹³ En randanmärkning: Finansdepartementets indelning motsvarar i huvudsak världsdelarna. Nationalencyklopedin (band 20, uppslagsordet "världsdel") anger att man numera räknar med sju världsdelar, vilka är Europa, Asien, Afrika, Nordamerika, Sydamerika, Oceanien och Antarktis. Med "övriga Amerika" synes Finansdepartementet avse Mellanamerika (t.ex. Belize, Costa Rica, Guatemala och Panama) och Karibien.

¹⁴ Flera av de angivna lågskattejurisdiktionerna är inte självständiga stater utan är egentligen kvarblivna fläckar på kartan efter de europeiska kolonialmakterna.

¹⁵ Se härom även Finansdepartementets promemoria CFC-regler (2002), s. 17–20.

¹⁶ Se Finansdepartementets promemoria CFC-regler (2002), s. 15. I promemorian anförs (a.st): "Att generellt hänföra intäkter av leasing och fastighetsuthyrning till CFC-inkomster kan ge ett materiellt resultat som i många fall framstår som tveksamt. Likaså kan ifrågasättas om inte t.ex. inkomster från försäkringsverksamhet som bedrivs i captiveform och coordination centres bör omfattas av CFC-reglerna i vissa fall."

I listan i 2002 års förslag anges också inkomster från vissa jurisdiktioner som tillämpar territorialitetsprincipen¹⁷ vid beskattningen. Här är det enligt min mening en betydande skillnad i förhållande såväl till gällande CFC-lagstiftning jämte vit lista som till 2001 års CFC-förslag i SOU 2001:11¹⁸. I min avhandling kunde jag konstatera att Sverige i skatteavtal med vissa stater som tillämpar territorialitetsprincipen har infört en särskild ”uteslutningsartikel”.¹⁹ I till exempel 1994 års skatteavtal mellan Sverige och Vietnam²⁰ stadgas i artikel 23:

”Limitation of benefits

Where any person derives income other than dividends mentioned in Article 10 from a source situated outside Vietnam and such income is exempt from tax under the laws of Vietnam and also exempt from tax in Sweden under this Agreement, Sweden may tax such income under its own laws notwithstanding the provisions of this Agreement.”

Hur förhåller sig denna kategori av uteslutningsartikel till den ikraftvarande vita listan? I den förteckningen (6 kap. 10 § IL) förutsätts att person som dels är hemmahörande, dels har skatteavtalsrättslig hemvist i någon av de stater som är upptagna på listan, krävs det också att ”... personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten”. Om en person utesluts²¹ från ett avtal genom en uteslutningsartikel i någon av de kategorier jag benämner 1 och 2, så omfattas personen inte av den vita listan.²² Det citerade rekvisitet från 6 kap. 10 § IL hänvisar emellertid, enligt min mening, inte till uteslutningsartiklar av kategori 3, eftersom dessa endast utesluter en inkomst – inte en person – från avtalets tillämpningsområde.

Jag vill också ta upp en fråga om ordalydelsen av den vita listan, det vill säga förteckningen i Bilaga 39a.1. I 39a kap. 6 § stadgas som sagt att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte skall anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i område och med de undantag som anges i denna bilaga. I bilagans rubrik anges att områden med ur svenskt perspektiv tillräcklig beskattning som avses i 39a kap. 6 § är, för att här ta ett exempel:

¹⁷ Territorialitetsprincipen innebär att en stat endast beskattar inkomster som på något sätt har tillräcklig anknytning till den staten. Principen är vanlig i tredje världen, men stater som t.ex. Sydafrika har övergivit den för hemvistprincipen (om en person har tillräcklig anknytning blir personen obegränsat skattskyldig för samtliga utrikes och inrikes inkomster i den ifrågavarande staten), som ju Sverige också använder.

¹⁸ Se särskilt SOU 2001:11 s. 286–288 där skälen anges till varför vissa stater inte upptagits i det förslaget till vit lista: i inget fall har en stat uteslutits från listan därför att den tillämpar territorialitetsprincipen.

¹⁹ Dessa uteslutningsartiklar i det svenska skatteavtalsnätet har jag inordnat i en kategori 3, se härom Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus förlag, Uppsala 2000, s. 286–291.

²⁰ Avtalet återfinns i SFS 1994:789.

²¹ Uteslutningsartiklarnas rättsföljd varierar något: ibland utesluts personen från avtalets tillämpningsområde, ibland från avtalets förmåner.

²² För en studie av uteslutningsartiklar av kategorierna 1 och 2, se Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus förlag, Uppsala 2000, kap. 5 (särskilt s. 240–285). Ett exempel på artikel i kategori 1 är artikel 24 punkt 2 i 1991 års avtal med Barbados, och ett exempel på artikel i kategori 2 är artikel 29 i 1993 års avtal med Litauen.

"2. a) Nordamerika, *med undantag av*²³

- Bermuda,
- Kanada, såvitt avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala kanadensiska inkomstskatten ...".

Detta betyder självfallet att som utgångspunkt är beskattningen tillräcklig i hela Nordamerika. Härifrån görs dock undantag för hela det beskattningssystem som finns på Bermuda: samtliga inkomster som beskattas på Bermuda, eller i varje fall faller under Bermudas skattejurisdiktion för det fall att skatteuttaget är obefintligt, är alltså lågbeskattade. Vidare görs också undantag från tillräcklig beskattningsnivå i Nordamerika vad avser Kanada, men här gäller undantaget bara inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala kanadensiska inkomstskatten. Samma typ av bestämmelse – där hela världsdelen först antas ha tillräcklig beskattning, för att sedan inskränkas med vissa stater eller vissa staters särskilda lagstiftning – finns för 1. Afrika, 2. a) Nordamerika, 3. Asien och 4. Europa. Man får slutligen anta att det är beskattningsnivån om 15,4 procent som är jämförelsenorm när vissa länders skattelagstiftning, helt eller delvis, anses otillräcklig ur svenskt perspektiv.

Det bör nog observeras att det finns en annan metodologi i förteckningen i Bilaga 39a.1 för att bestämma tillräcklig beskattningsnivå i utlandet för 2. c) övriga Amerika och 5. Oceanien. Förteckningen lyder:

"[2]c övriga Amerika, *såvitt avser*²⁴

- 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 ...".

Det betyder således att "övriga Amerika" har en tillräcklig beskattningsnivå endast såvitt avser de särskilt uppräknade staterna, dock med undantag för särskild skattelagstiftning i vissa av de i övrigt acceptabla skattejurisdiktionerna.²⁵ Kuba är således inte upptaget därför att det anses vara ett skatteparadis, utan för att den staten anses ha en tillräcklig beskattningsnivå! Den lagtolkare som läser förteckningen under övriga Amerika skall således inte förvånas när till exempel Barbados eller Brittiska Jungfruöarna inte återfinns; att de jurisdiktionerna inte är upptagna betyder att beskattningsnivån där inte anses acceptabel.

Denna skillnad i uttryckskonst mellan olika världsdelar förtjänar enligt min mening att särskilt betonas i kommande förarbeten till lagen. Skälet till att metoden är en annan vad gäller "övriga Amerika" och "Oceanien", torde vara att Finansdepartementet anser att merparten av förekommande stater är utpräglade lågskattejurisdiktioner, och att det därmed är enklare att uttryckligen ange dem där beskattningsnivån är acceptabel ur svensk synvinkel.

Sammanfattningsvis har den föreslagna listan enligt min mening ändå flera goda sidor. För det första är den absolut: Om en utländsk juridisk person omfattas av den så kan svensk CFC-besättning aldrig komma ifråga. För det andra är den

²³ Kursivering här.

²⁴ Kursivering här.

²⁵ För det fall att lagstiftaren väljer att använda den föreslagna vita listan föreslår jag att för tydlighets skull adverbialt läggs till *såvitt avser*.

i förhållande till den i 2001 års förslag enklare utformad (även om viss smärre kritik kan anföras). Jag anser ändå att den gällande listan hade varit att föredra också framgent, till vilket jag återkommer avslutningsvis.²⁶

3.2.3 Länk till dubbelbeskattningsavtalen

Det finns också i 2002 års CFC-förslag en länk till de svenska dubbelbeskattningsavtalen. I 39a kap. 6 § andra stycket stadgas:

”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 stycket²⁷ bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.”

Sverige har sådana fullständiga skatteavtal med omkring 80 stater. I många av dessa avtal utesluts vissa lågbeskattade inkomster från avtalets förmåner. Jag tycker det är tillfredsställande att man inom Finansdepartementet i 2002 års förslag vill dra nytta av det omfattande arbete man självt lagt ner för att infoga uteslutningsartiklar i de svenska skatteavtalen. I kombination med den nya vita listan blir dock den föreslagna länken till skatteavtalen ganska komplicerad.

I den föreslagna vita listan anges alltså fem världsdelar. En inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i någon av dessa världsdelar skall inte anses lågbeskattad om något särskilt undantag inte finns angivet i den vita listan. I kombination med den tidigare beskrivna länken till uteslutningsartiklarna i skatteavtalen uppstår här en komplikation. Låt mig illustrera den med ett exempel. Under rubriken ”Europa” finns ett undantag för Estland ”såvitt avser bank-, försäkrings- och annan finansiell verksamhet”. Inkomst från sådan verksamhet kan således bli föremål för CFC-beskattningsregim för en svensk delägare. I artikel 28 i 1993 års skatteavtal mellan Sverige och Estland²⁸ stadgas dock att vissa typer av inkomster inte omfattas av avtalets förmåner.²⁹ Det gäller för det första lågbeskattade inkomster från bank-, sjöfarts-, finans- eller försäkringsverksamhet. Det gäller för det andra lågbeskattade inkomster ett bolag erhåller genom att vara huvudkontor, coordination centre eller en liknande enhet som tillhandahåller administrativa eller andra tjänster till en grupp av bolag som bedriver rörelse huvudsakligen i andra stater.

Beträffande Estland finns det härigenom två stadganden i den föreslagna CFC-lagstiftningen som medför att beskattningsnivån för vissa verksamheter är tillräckligt låg för att svensk CFC-beskattningsregim skall komma ifråga. Enligt min mening är detta dubbla ”utpekande” av en viss lågskatteregim inte en tillfredsställande ordning, utan här krävs samordning. Ytterligare samordning kan erfordras: När det gäller inkomster av huvudkontor, coordination centre med mera i Estland så accepteras de i den vita listan, dock inte i uteslutningsartikeln i skatteavtalet med Estland.

²⁶ Se härom även Dahlberg, Förslaget om ny CFC-lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11, Skattenytt 2001 s. 489–503.

²⁷ I 39a kap. 6 § första stycket stadgas att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte skall 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, dvs. förslaget till ny vit lista.

²⁸ Avtalet återfinns i SFS 1993:1163.

²⁹ Jag har analyserat och utvärderat denna kategori av uteslutningsartiklar i avsnitten 5.4 och 5.5 (s. 267–285) i Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus förlag, Uppsala 2000.

4 Dubbelbeskattningsavtalsrätten och EG-rätten

I 2002 års CFC-förslag har Finansdepartementet tagit ställning i ett par viktiga frågor utan att närmare ange skälen härtill, och även om promemorian är en komplettering till SOU 2001:11 tycker jag att det finns fog för att ta upp dessa frågor igen. Vad jag avser är frågan om CFC-lagstiftningen är förenlig dels med åtagandena i de svenska skatteavtalen, dels med de grundläggande friheterna i EG-fördraget, närmast rätten till etablering och fria kapitalrörelser. Förhoppningsvis kommer dessa frågor att behandlas utförligare i den kommande lagrådsremissen.

Även om 2002 års CFC-förslag genomförs kan den svenska CFC-lagstiftningen tillämpas i förhållande till utländska juridiska personer som är skatterättsligt hemmahörande och har skatteavtalsrättsligt hemvist i en rad stater med vilka Sverige har ikraftvarande dubbelbeskattningsavtal. Exempel på sådana avtalsstater är Belgien, Republiken Korea, Island, Nederländerna och Schweiz. Det är inte osannolikt att någon eller några av dessa stater är av uppfattningen att den svenska CFC-lagstiftningen medför en inskränkning av åtagandena i dubbelbeskattningsavtalet, och därmed medför en svensk "tax treaty override".³⁰ Visserligen har OECD i kommentaren till artikel 1 uttalat att majoriteten av OECD:s medlemsländer anser att sådan inhemsk lagstiftning mot skatteflykt är förenlig med skatteavtalen. Men enligt min mening går det inte att isolerat ta detta skattepolitiska uttalande från OECD till intäkt för att en viss CFC-lagstiftning i förhållande till ett visst skatteavtal inte utgör "tax treaty override". Självfallet kan och skall detta diskuteras. Jag har tidigare diskuterat behandlingen i SOU 2001: 11³¹ av denna fråga och i departementspromemorian berörs frågan överhuvudtaget inte. Det kan väl nämnas att jag i min avhandling kom till samma slutsats som i SOU 2001:11, nämligen att den gällande CFC-lagstiftningen inte medför tax treaty override, även om jag inte anförde riktigt samma säkerhet som 1998 års Företagsskatteutredningar.³² Det är möjligt att det franska Schneider-målet kan bidra till en annan tolkning.

Cécile Brokelind har i Svensk Skattetidning³³ behandlat det franska Schneider-fallet (dom meddelad den 28 juni 2002), där den högsta franska skattedomstolen, *Conseil d'Etat*, fann att den franska CFC-lagstiftningen faktiskt medförde "tax treaty override". Det kan i detta sammanhang vara av intresse att den föreslagna svenska CFC-lagstiftningen förmodligen med en hårsån undviker att direkt konfronteras med den franska inställningen om sådan lagstiftnings oförenlighet med dubbelbeskattningsavtal. I förteckningen i Bilaga 39.a1 anges ögruppen Saint Pierre och Miquelon ha en otillräcklig beskattning och svenska delägare i lågbeskattade bolag hemmahörande där skulle således kunna bli föremål för CFC-beskattnings. Ögruppen är franskt territorium, belägen utanför Kanadas Atlantkust, men har självbestämmande i någon grad vad avser skatter. I skatteavtalet mellan Sverige och Frankrike från år 1990 (SFS 1991:673) definieras Frankrike i artikel 3 som "... Republiken Frankrikes europeiska departement och departement på andra sidan havet däri inbegripet dess territorialvatten liksom de andra områden över vilka

³⁰ Dubbelbeskattningsavtal kan sagas vara uppbyggda efter principen om tax deferral: uppskov med beskattningen av i utländska dotterbolag genererade vinstmedel medges till dess att vinsten vidareförmedlats i form av utdelning. Artikel 7 i avtal baserade på OECD:s modellavtal om beskattning av inkomst av rörelse kan sägas ge uttryck för principen om tax deferral.

³¹ Dahlberg, Förslaget om ny CFC-lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11, Skattenytt 2001 s. 489–503.

³² Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus förlag, Uppsala 2000, s. 314–328.

³³ Brokelind, Cécile, Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, SvSKT 2002 s. 657–669.

Frankrike i överensstämmelse med internationell rätt utövar suveräna rättigheter med avseende på utforskning och utnyttjande av naturtillgångar på havsbotten, i dennas underlag och ovanför denna befintliga vattentillgångar". I den svenska propositionen till avtalets införlivande med svensk rätt anförs att med Frankrike avses, utöver den europeiska delen, Frankrikes departement på andra sidan havet, varvid särskilt anges Guadalope, Guyana, Martinique och Réunion (se prop. 1990/91:174). Kanske kan det ändå finnas anledning för den svenska behöriga myndigheten att stämma av med sin franska motsvarighet vilken status som Saint Pierre och Miquelon har i det svensk-franska avtalet.³⁴ Högsta förvaltningsdomstolen i Finland lär också ha avgjort ett mål om den finska CFC-lagstiftningens förenlighet med både skatteavtal och EG-rätt.³⁵

Den föreslagna CFC-lagstiftningen, likväl som den ikraftvarande, träffar också verksamheter och inkomster i andra medlemsländer i EU. Här kan nämnas Belgien, Luxemburg och Nederländerna.³⁶ Jag har i en artikel behandlat frågan om CFC-lagstiftningen är förenlig med EG-rätten och då särskilt den fria etableringsrätten.³⁷

Att en CFC-lagstiftning utgör en restriktion för den egna statens medborgare (inklusive dem som har skatterättslig hemvist där) torde stå klart.³⁸ Som jag förstår det avser 1998 års Företagsskatteutredningar att motivera CFC-lagstiftningen i det nya systemet för behandling av vinster (och förluster) på koncerninterna innehav med att CFC-lagstiftningen garanterar systemets inre sammanhang – koherens.

Frågan är om detta synsätt kan accepteras. EG-domstolen har varit förhållandevis restriktiv med att förklara att nationell lagstiftning som utgör en restriktion skall kunna rättfärdigas. Ett annat skäl som kan åberopas är önskemålet om att förhindra skatteflykt: Frågan är dock om förslaget till CFC-lagstiftning är proportionellt i förhållande till att uppfylla det syftet. Jag har utvecklat dessa synpunkter i annat sammanhang.³⁹

³⁴ Jag har stämt av tolkningen med professor Daniel Gutmann (vid Université Paris-I Panthéon-Sorbonne), och han bekräftar att Saint Pierre och Miquelon inte torde omfattas av det svensk-franska avtalets territoriella omfång, eftersom området endast utgör ett "collectivité territoriale à statut spécial".

³⁵ Högsta förvaltningsdomstolen lär ha kommit till slutsatsen att CFC-lagstiftningen inte var i konflikt med aktuellt avtal (A Oyi Abp, 20.3.2002, KHO:2002:26). Vidare ansåg domstolen att CFC-lagstiftningen inte heller var i konflikt med EG-fördraget, och domstolen fann det inte ens nödvändigt att inhämta något förhandsavgörande från EG-domstolen, vilket synes något egendomligt. Jag har tyvärr funnit litet material härom, se dock Lang, Michael, CFC-regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen, Internationales Steuerrecht 2002 s. 717–723.

³⁶ EG-fördragets territoriella omfång är av intresse i denna del. Flera medlemsstater har territorier med särskilt förmånlig skattlagstiftning, varav flera utpekats i den vita listan som lågskattejurisdiktioner. För eventuell konflikt mellan EG-rätten och CFC-lagstiftningen bör här en noggrann kontroll göras av EG-fördragets territoriella omfång och konsekvenser vid framtida utvidgningar. Se i denna fråga artikel 299 i EG-fördraget och t.ex. Kapteyn/van Themat, Introduction to the Law of the European Communities, third edition, Kluwer, London/the Hague/Boston 1998, s. 89–94.

³⁷ Dahlberg, Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten, SvSKT 2001 s. 823–838.

³⁸ Denna uppfattning delas i betänkandet SOU 2001:11 (se särskilt s. 242).

³⁹ Se fotnot 35. Lang menar, mot bakgrund av ICI-målet (C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes) [1998] REG I-4695) att "... standardized anti-abuse rules do not seem to have any chance of being accepted by the ECJ", se Lang, Michael, CFC Legislation and Community Law, European Taxation 2002 s. 374–379 (här s. 376). I skrivande stund kommer EG-domstolens dom i målet C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt (meddelad den 12 december 2002). EG-domstolen förklarar i målet att tyska regler mot underkapitalisering inte är förenliga med etableringsfriheten. Målet kan vara av betydelse också i förhållande till CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten.

5 Avslutande kommentar

Efter denna genomgång av förslaget till 2002 års förslag till ny svensk CFC-lagstiftning vill jag säga något om hur jag anser att man istället kunde gå tillväga.⁴⁰

För det första, behåll dagens vita lista och dess länk till dubbelbeskattningsavtalen. Fortsätt i detta sammanhang med den svenska skatteavtalspolitiken att infoga uteslutningsartiklar i skatteavtalen. Om uteslutningsartiklar inte kan förhandlas fram så ta bort sådana stater från den vita listan. Denna risk för borttagande kan ju också fungera som påtryckningsmedel att infoga uteslutningsartiklar, och, ur svenskt perspektiv ännu hellre, att ta bort den särskilt förmånliga skattelagstiftningen. Den vita listan bör också fortsättningsvis vara absolut: Det vill säga att om en person och den aktuella inkomsten omfattas av avtalets tillämpningsområde, och avtalsstaten finns med på listan, så kan CFC-beskattning inte komma ifråga.

För det andra, inför en exemplifierande svart lista för stater och territorier med vilka vi inte har dubbelbeskattningsavtal och där beskattningen i något avseende inte är acceptabel. Det bör särskilt uttryckas att listan endast är exemplifierande och att den inte får tolkas motsatsvis, så att om en stat eller ett territorium inte finns angivet så är beskattningsnivån acceptabel.

En vit lista baserad på dubbelbeskattningsavtalen borde också kunna avpassas för att se till att personer skatterättsligt hemmahörande i andra medlemsstater i EU inte träffas av CFC-lagstiftningen. I rådande situation kan till exempel vissa lågbeskattade luxemburgska bolagstyper träffas av den svenska CFC-lagstiftningen, även om Luxemburg är upptaget på listan. Skälet är att sådana luxemburgska bolagstyper är uteslutna från avtalets tillämpningsområde. I ett nytt stycke i till exempel 39a kap. 6 § skulle det kunna stadgas, att den svenska CFC-lagstiftningen inte tillämpas på sådana bolagstyper.⁴¹ En sådan ensidig lagstiftning borde också vara förenlig med "dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel" eftersom den medför en mer gynnsam beskattningssituation för dylika luxemburgska bolagstyper.

Docent Mattias Dahlberg är forskarassistent (genom Vetenskapsrådet) och verksam vid Rättsvetenskapliga institutionen, Handelshögskolan i Stockholm.

⁴⁰ Jag knyter här i huvudsak an till vad jag anfört i artikeln Förslaget om ny CFC-lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11, Skattenytt s. 489–503 (med undantag för den förslagna "svarta listan").

⁴¹ Här kan det vara av intresse att den italienska CFC-lagstiftningen innehåller en svart lista. I denna lista synes den (eventuella) konflikten mellan CFC-lagstiftning och EG-rätt ha tagits på stort allvar. Den enda lågskatteregim i någon av EU:s medlemsstater som finns upptagen är 1929 års luxemburgska holdingbolag. Se om den ifrågavarande italienska lagstiftningen, Gazzo, Massimiliano, Italy's CFC Legislation Implemented and Participation Exemption Extended, Bulletin 2002 s. 77–85.