Lena Lindström-Ihre och Robert Karlsson

De nya CFC reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej?

Sedan 1 januari 2008 gäller den nya kompletteringsregel som infördes i de svenska s.k. CFC-reglerna med anledning av EG-domstolens dom från den 12 september 2006 i målet Cadbury Schweppes. Avsikten med den nya kompletteringsregeln är att i förenlighet med EG-rätten skapa ytterligare undantag från CFC-beskattning avseende etableringar inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Undantag från CFC-beskattning enligt den nya kompletteringsregeln, som finns angiven i 39 a kap. 7 a § IL, skall göras om den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Vissa i lagen stadgade förutsättningar anger vidare vad som särskilt skall beaktas vid denna bedömning. Avsikten med denna framställning är att från ett praktiskt perspektiv kommentera den nya kompletteringsregeln och de möjligheter den skattskyldige har att visa att en verklig etablering existerar från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

1 Inledning

Frågan om de svenska CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten har diskuterats länge och väl i den svenska doktrinen.[1] I propositionen[2] till den CFC-lagstiftning som infördes 2004 diskuterades CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten varvid regeringens bedömning var att de föreslagna CFC-reglerna var förenliga med EG-fördragets regler om etableringsfrihet. Lagrådet ansåg emellertid att den föreslagna lagstiftningens förenlighet med EG-rätten var oklar. Med anledning av EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes) ändrade dock den svenska lagstiftaren sin tidigare uppfattning i frågan och ansåg att det inte kunde uteslutas att de svenska CFC-reglerna gick utöver vad som var nödvändigt för att syftet med reglerna skulle uppnås.[3] Den skattskyldige har nu att visa, för att undvika CFC-beskattning inom EES, att det föreligger en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

Syftet med denna framställning är att från ett praktiskt perspektiv titta närmare på den nya kompletteringsregel som infördes i de svenska CFC-reglerna med anledning av Cadbury Schweppes. Framställningen disponeras på följande sätt. Avsnitt 2 och 3 behandlar kort EG-domstolens dom avseende Cadbury

[1] Se t.ex. *Dahlberg, Mattias*, Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten, Svensk Skattetidning nr 9 2001, *Ståhl, Kristina*, Beskattning och fria kapitalrörelser – inom EU och mot tredje land, Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 493 ff., 2003, *Roupe, Jacob M*, CFC-reglerna, skatteavtalen och EG-rätten – några förhandsbesked, Svensk Skattetidning nr 4 2005.

[2] Prop. 2003/04:10, Ändrade regler för CFC-beskattning.

[3] Prop. 2007/08:16, Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m., s. 17.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

Schweppes respektive den lagändring i de svenska CFC-reglerna som domen medförde. I avsnitt 4 diskuteras några praktiska aspekter av den nya kompletteringsregeln. Artikeln avslutas med sammanfattande kommentarer i avsnitt 5 där vi också lämnar några synpunkter på affärsmässighetskravet i regeringens förslag om begränsning av ränta på vissa skulder i en intressegemenskap.

2 EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes)

Cadbury Schweppes plc var ett brittiskt bolag med två dotterbolag på Irland. Dessa dotterbolag var etablerade i det så kallade "International Financial Services Centre" där skattesatsen det aktuella året 1996 var 10 %. Den brittiska CFC-lagstiftningen innebar att det hemmahörande bolaget måste betala skillnaden mellan betald skatt i utlandet och den skatt som skulle ha betalts i Storbritannien. Enligt den nationella domstolen etablerades dotterbolag på Irland endast för att kunna ta del av dess fördelaktiga skattesystem. Cadbury Schweppes plc överklagade och anförde att CFC-lagstiftningen stred mot etableringsfriheten. Målet hänvisades till EG-domstolen som konstaterade att en etablering i syfte att utnyttja ett förmånligt skattesystem inte i sig utgjorde något missbruk av etableringsfriheten.[4]

Vid prövningen av huruvida den brittiska lagstiftningen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten slog domstolen fast att CFC-lagstiftningen innebär en olikbehandling och därmed en skattemässig nackdel för bolag som träffas av CFC-lagstiftningen vilket resulterar i en inskränkning av etableringsfriheten. Denna inskränkning kan motiveras när den specifikt avser rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.[5] Domstolen konstaterade därefter att CFC-lagstiftningen ifråga motverkar handlanden som inte företas i annat syfte än att undvika den skatt som normalt skulle ha påförts den vinst som genererats inom landet bedrivna verksamheten. Lagstiftningen var därmed enligt domstolen ägnad att uppnå det ändamål för vilken den införts.[6]

Men för att CFC-lagstiftningen skall vara förenlig med gemenskapsrätten och inte gå utöver vad som krävs anger EG-domstolen att beskattning enligt denna lagstiftning inte kan ske när bildandet av ett CFC-bolag har en ekonomisk förankring, oavsett om det även finns skattebetingade skäl för bildandet.[7] Detta bolagsbildande måste utgöra en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten.[8] Enligt EG-domstolen kan de objektiva omständigheter som skall kontrolleras för detta ändamål vara i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning.[9] Exempel på sådana etableringar som utgör en fiktiv etablering skulle enligt EG-domstolen kunna vara ett brevlådeföretag.[10] Vidare anger domstolen att den skattskyldige skall ges möjlighet att visa om verksamheten utgör en faktisk verksamhet.[11]

---

[4] C-196/04 p. 37.
[5] C-196/04 p. 51.
[6] C-196/04 p. 59.
[7] C-196/04 p. 65.
[8] C-196/04 p. 66.
[9] C-196/04 p. 67.
[10] C-196/04 p. 68.
[11] C-196/04 p. 70.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

Sammanfattningsvis följer av domen att CFC-beskattning inte får ske när ett bolag verkligen har etablerats i en medlemsstat och detta bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där, oavsett om det finns skattemässiga skäl till etableringen. Vid rent konstlade upplägg som har som enda syfte att undvika skatt kan däremot CFC-beskattningen vara rättfärdigad.

Det är nu den brittiska hänskjutande domstolens uppgift att bedöma huruvida Cadbury Schweppes etablering på Irland utgör en faktisk ekonomisk verksamhet enligt vad som angetts i EG-domstolens dom.[12]

3 Översikt av de svenska CFC-reglerna

3.1 CFC-reglerna innan Cadbury Schweppes

Enligt de regler som gällde tidigare kunde CFC-beskattning aktualiseras vid delägarskap i utländska juridiska personer inom vissa EES-länder. Detta var fallet då den utländska juridiska personen bedrev koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet.

En delägare i en sådan utländsk juridisk person vars inkomster var lågbeskattade[13] kunde därmed beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommit hos den inom EES hemmahörande utländska juridiska personen, utan möjlighet för delägaren att visa att verksamheten inte var ett rent konstlat upplägg.

3.2 Nya kompletteringsregeln

Mot denna bakgrund och med anledning av EG-domstolens dom i Cadbury Schweppes infördes en ny kompletteringsregel i 39 a kap. 7 a § IL enligt vilken undantag görs från CFC-beskattning inom EES om den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Enligt den nya paragrafen skall en inkomst, även om nettoinkomsten är lågbeskattad enligt huvudregeln och inte undantagen enligt vita listan, hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ändå inte anses lågbeskattad om den juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

Vid prövningen av om den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs skall enligt paragrafens andra stycke särskilt beaktas

1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändigt för dess verksamhet,
2. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten, och

[12] Målet beräknas att bli avgjort under 2009.

[13] I 39 a kap. 5 § IL anges att nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattad om den inte beskattas 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.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.

Den nya kompletteringsregeln trädde i kraft den 1 januari 2008.[14]

3.3 Lagstiftningsarbetet och kritiken

Redan från allra första början stod det klart att lagstiftningsförslaget om ändrade regler för CFC-beskattning med anledning av Cadbury Schweppes skulle komma att kritiseras. Detta eftersom den valda terminologin i lagförslaget delvis skiljde sig från den som finns i EG-domstolens dom. Som redogjorts för ovan kan, enligt EG-domstolens egen terminologi, en inskränkning av etableringsfriheten inte anses vara proportionell när CFC-bolaget utgör en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten. I det lagstiftningsförslag som gick ut på remiss, och sedermera trädde i kraft med vissa mindre ändringar, används terminologin att CFC-beskattning inte kan ske om den utländska juridiska personen utgör en *verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs*. Flera remissinstanser hade invändningar mot denna formulering och avstyrkte alternativt rekommenderade ytterligare analys av den föreslagna kompletteringsregeln. Kammarrätten i Stockholm angav t.ex. i sitt remissyttrande att uttrycket ”affärsmässigt motiverad verksamhet” inte förekommer i Cadbury Schweppes och att lagförslaget dessutom innehöll en omständighet (andra stycket punkten 3) som särskilt skall beaktas men som inte nämns i EG-domstolens dom. Sammantaget efterfrågade kammarrätten en djupare analys av frågan om kompletteringsregeln var förenlig med den rättspraxis som EG-domstolen slagit fast i Cadbury Schweppes. Sveriges Advokatsamfund, FAR SRS och Näringslivets skattedelegation avstyrkte förslaget vad avsåg utformningen av den nya undantagsregeln.[15]

Även Lagrådet riktade kritik mot förslaget.[16] Lagrådet konstaterade att det finns uppenbara risker med att vid en viss tidpunkt på grundval av en dom av EG-domstolen bestämma innebörden av EG-rätten genom att i den nationella lagstiftningen använda begrepp och en systematik som inte överensstämmer med innehållet i den aktuella domen. I det aktuella fallet ansåg Lagrådet det vara uppenbart att den grundläggande förutsättningen i domen är den att CFC-beskattningen inte får utgöra hinder för etableringar genom vilka företaget bedriver en faktisk ekonomisk verksamhet i värdmedlemsstaten. Lagrådet upprepade därefter EG-domstolens krav att inskränkningar häri endast kan accepteras om de tjänar ändamålet att hindra företeelser som består i att skapa rent konstlade upplägg utan någon ekonomisk förankring och som endast har till syfte att undvika skatt på vinst från den i delägarlandet bedrivna verksamheten. Sammantaget konstaterade Lagrådet att den i domen grundläggande förutsättningen saknar en adekvat motsvarighet i de föreslagna reglerna och att förslaget innefattar ett betydligt strängare krav än det som EG-domstolen uppställt i Cadbury Schweppes. Motiveringen till att formulera lagtexten på detta sätt stöds enligt regeringen av två senare meddelade domar av EG-domstolen i mål

[14] De svenska CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten för tiden innan nya kompletteringsregeln och eventuella möjligheter att begära omprövning av tidigare taxeringar med anledning av Cadbury Schweppes faller utanför denna framställning.

[15] Lagrådsremiss, Ändrade regler för CFC-beskattning, s. 10.

[16] Se prop. 2007/08:16, bilaga 6.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation) och mål C-231/05 (Oy AA). Lagrådet konstaterade emellertid att det inte finns någonting i dessa båda domar som klargör att EG-domstolen skulle ha ändrat uppfattning och numera använder den förutsättning som de nya CFC-reglerna innehåller. Däremot skall delägaren, om etableringens verklighetsförankring ifrågasätts, ges tillfälle att visa vilka affärsmässiga motiv som legat till grund för etableringen.

I ett uttryckligt förslag från Lagrådet framfördes att paragrafen borde justerats på så sätt att en inkomst inte skall anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen fått till stånd en verklig etablering med en faktisk ekonomisk verksamhet. Vidare ansåg Lagrådet att andra stycket punkt 3 skulle tas bort. Regeringen bemötte kritiken med att invända att den terminologi som valts inte innebar att de principer som slogs fast i Cadbury Schweppes frångåtts. Enligt regeringens mening är det förekomsten av affärsmässiga motiv som skiljer en verklig etablering från ett konstlat upplägg och att uttrycket affärsmässigt motiverad därför inte innebär ett strängare krav än vad EG-domstolen uppställt.[17] Avseende andra stycket punkt 3 anförde regeringen att EG-domstolens praxis ger utrymme för att verksamheten i den utländska juridiska personen skall bedrivas under de villkor som normalt förekommer vid en verklig etablering och att det därför skall kunna förutsättas att personalen i en juridisk person har befogenhet och fattar beslut inom ramen för den löpande verksamheten.[18]

4 Några praktiska aspekter

4.1 Vilka verksamheter omfattas?

En utgångspunkt för den fortsatta framställningen är att identifiera de verksamheter inom EES som kan bli föremål för CFC-beskattning. Som nämnts ovan innehöll de svenska CFC-reglerna redan innan den nya kompletteringsregeln undantag från CFC-beskattning av lågbeskattad inkomst inom EES om den utländska juridiska personen hörde hemma och var skattskyldig i ett område som angavs i den s.k. vita listan i bilaga 39 a till IL. Detta undantag gäller även fortsättningsvis. I den vita listan undantas dock vissa EES länder från skydd mot CFC-beskattning avseende särskilt angiven verksamhet.[19] Huvudsakligen rör det sig om inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.[20] I 39 a kap. 7 § andra stycket IL begränsas sådan verksamhet inom EES till att endast avse koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet. Med koncernintern finansiell verksamhet avses i detta fall enligt paragrafen verksamhet som består i att direkt eller indirekt finansiera företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i intressegemenskap. Med koncernintern försäkringsverksamhet avses enligt paragrafen verksamhet som består i att direkt eller indirekt försäkra risker för företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i intressegemenskap.

[17] Prop. 2007/08:16, s. 19.
[18] Prop. 2007/08:16, s. 22.
[19] De länder inom EES som avseende särskilt angiven verksamhet är undantagna från vita listan är Belgien, Bulgarien, Cypern, Estland, Irland, Luxemburg, Nederländerna och Ungern.
[20] Även inkomster i Belgien från centres de coordination/coördinatiecentra och finansiella inkomster från verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats undantas från vita listan. Vidare undantas Liechtenstein helt från vita listan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

Avseende finansiell verksamhet bör Regeringsrättens nyligen meddelade förhandsbesked rörande potentiell CFC-beskattning av delägare i utländska juridiska personer etablerade i Schweiz uppmärksammas.[21] Förhandsbeskeden avsåg frågan om vissa olika typer av verksamhet kunde anses utgöra finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a till IL. Endast det fall där verksamheten avsåg förvärv av förfallna fordringar från andra koncernbolag ansågs utgöra finansiell verksamhet med följd att CFC-beskattning utlöstes.[22] I de andra två fallen, som dels avsåg hantering av koncernens varumärken och dels koncernintern licensiering av rätten att nyttja IT-system för hantering av inkassofordringar, fastställde Regeringsrätten att det saknades finansiella inslag av mer påtagligt slag och därför även förutsättning för att verksamheterna skulle kunna anses utgöra eller ingå i en finansiell verksamhet. Av dessa förhandsbesked torde man kunna dra slutsatsen att det i vart fall inte bör räcka med att konstatera att det utländska bolaget har passiv verksamhet för att finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a till IL skall anses föreligga. Förekomsten av finansiella inslag måste också vara påtaglig.[23]

Det är således huvudsakligen koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet inom vissa EES länder som kan komma att prövas mot den nya kompletteringsregeln om det föreligger en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Vidare torde Regeringsrättens ovan angivna förhandsbesked ge ledning till och begränsa vad som över huvud kan anses utgöra finansiell verksamhet.

4.2 Bedömningen av huruvida en verklig etablering vid koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet är affärsmässigt motiverad

Inledningsvis kan det noteras att regeringen, något förvånande, i förarbetena tycks ha uttryckt en presumtion för att den typ av verksamhet som kan komma att prövas mot den nya kompletteringsregeln, d.v.s. främst koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet, generellt inte skulle vara affärsmässigt betingad. Regeringen anger att det är fråga om verksamheter där det i stor omfattning förekommer inkomster av finansiell karaktär och att sådan verksamhet inte är affärsmässigt betingad.[24]

Den skattskyldige ska visa att det finns affärsmässiga motiv för etableringen och till hjälp för detta räknas vissa omständigheter upp i den nya lagen som ansetts vara av särskild vikt vid bedömningen. Dessa beskrivs närmare nedan.

---

[21] Mål nr 4794-05, 4788-05 och 4791-05. Schweiz ingår inte i EES men förhandsbeskeden från Regeringsrätten får ändå anses ha betydelse för hur begreppet ”finansiell verksamhet” generellt skall tolkas.

[22] Om verksamheten bedrivits inom EES hade, med anledning av Cadbury Schweppes, någon CFC-beskattning rimligen inte kunnat ske såvida inte etableringen kunde anses vara ett rent konstlat upplägg.

[23] I mål nr 4794-05 avsåg verksamheten i det schweiziska bolaget förvärv av förfallna fordringar från andra koncernbolag. I detta fall fanns en påtaglig finansiell koppling i verksamheten förmodligen eftersom det schweiziska bolaget tog över finansiella risker från andra koncernbolag då de förfallna fordringarna förvärvades. Motsvarande finansiell koppling saknades i fallen med hantering av varumärken och licensiering av rätten att nyttja IT-system. I dessa senare fall rörde det sig inte om påtagliga finansiella inslag utan snarare om koncernfunktioner som administrerade, förvaltade och skyddade koncernens tillgångar. Det faktum att sådan verksamhet placeras i ett särskilt bolag torde inte påverka bedömningen.

[24] Prop. 2007/08:16, s. 17.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

Samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet skall dock beaktas.[25] Frågan är om det är förenligt med EG-rätten att placera bevisbördan på den skattskyldige. Mattias Dahlberg har kritiserat detta med stöd av EG-domstolens dom i mål C-55/98 Vestergaard då det innebär att det finns en presumtion för att CFC-lagstiftningen är tillämplig om det utländska bolaget är lågbeskattat. [26]

4.2.1 Resurser i form av lokaler och utrustning

I syfte att särskilja s.k. brevlådeföretag från verkliga etableringar framgår av förarbetena till den nya kompletteringsregeln att det i normalfallet krävs exempelvis ett kontor och viss kontorsutrustning för att verksamhet skall kunna bedrivas men att det är tillräckligt att den utländska juridiska personen förfogar över utrymmet, något krav uppställs inte att lokalen skall ägas av den utländska juridiska personen.[27] I de fall den utländska juridiska personen hyr ett kontorsutrymme skall därför kravet anses uppfyllt. Normalt torde dock detta krav vara uppfyllt även i de fall den utländska juridiska personen förfogar över kontorsutrymmen som ägs eller hyrs av annat koncernbolag i den utländska staten.

Lokaler och utrustning är enligt kompletteringsregeln ett resurskrav i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet. Det är således utifrån den bedrivna verksamheten som bedömningen måste göras om de lokaler och utrustning som den utländska juridiska personen förfogar över kan anses tillräckliga från ett ekonomiskt och kommersiellt syfte som är brukligt i affärssammanhang. Med utgångspunkt i de typer av verksamhet som kan komma att prövas mot den nya kompletteringsregeln, d.v.s. främst koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet, torde kraven på lokaler och utrustning som utnyttjas inte vara höga. Det torde vara ändamålsenligt och brukligt i dessa affärssammanhang att ett begränsat kontorsutrymme står till förfogande för den utländska juridiska personen i vilken utrustning i form av nödvändiga inventarier (t.ex. dator, skrivbord och dokumentarkiv) är tillgängliga. Utifrån den bedrivna verksamheten torde det emellertid vara av vikt att den utländska juridiska personen har tillgång till nödvändiga och ändamålsenliga IT-system för att kunna bedriva verksamheten från kontorsutrymmet.

4.2.2 Resurser i form av personal

Den omständigheten att den utländska juridiska personen skall ha egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal grundas på lagstiftarens krav att verksamheten skall bedrivas i egen regi, utan inflytande av exempelvis personal hos den utländska juridiska personens moderbolag eller något annat koncernbolag.[28] Som en följd av detta skall personalen inneha den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten. Den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet bör rimligen avgöras från fall till fall beroende på den specifika verksamheten och dess omfattning.

Det kan emellertid förväntas att detta resurskrav kommer att leda till osäkerhet och svårigheter i tillämpningen av den nya kompletteringsregeln. Prövningen av denna omständighet kommer sannolikt att inriktas på kompetenskravet och det är oklart hur detta skall bedömas. Innebär det faktum att personal från

[25] Prop. 2007/08:16, s. 21.
[26] Skattenytt nr 9 2007, Skattenytt Internationellt, s. 526.
[27] Prop. 2007/08:16, s. 21.
[28] Prop. 2007/08:16, s. 21.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

moderbolaget eller annat koncernbolag rådfrågas om verksamheten att detta resurskrav inte skall anses uppfyllt? Förmodligen inte, men om samma personer utövar inflytande på annat sätt blir frågan mer svårbedömd. Hur mycket inflytande från personal i moderbolag eller annat koncernbolag är tillåtet? Rimligen måste ett visst mått av inflytande godtas även i den löpande verksamheten, t.ex. om moderbolagets CFO beslutar om allmänna riktlinjer för samtliga ekonomifunktioner inom koncernen som även påverkar det dagliga arbetet. Men vart går gränsen och hur skall kompetensen bedömas? För att kunna avgöra om kompetensen är tillräcklig för att självständigt bedriva verksamheten torde en bedömning behöva göras av den specifika kunskapen hos personalen i den utländska juridiska personen. Men hur skall Skatteverket kunna ifrågasätta kompetensen hos personalen om bolaget självt hävdar att den finns? Den något märkliga frågan infinner sig om Skatteverket har kompetens nog att ifrågasätta kompetensen? Vilka andra än bolaget vet bäst vilken specifik kompetens som krävs för den aktuella koncerninterna verksamheten? Rimligen ingen.

Vid koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet torde en av de kompetenser som är av särskild vikt vara att de personer som arbetar med verksamheten har kännedom om koncernens övriga verksamhet. Utifrån denna aspekt torde kompetenskravet vara väl uppfyllt i de fall tjänster från anställda inom andra koncernbolag hyrs in för att hantera verksamheten. Det bör inte föreligga ett krav att den personal som bedriver verksamheten är formellt anställd i den utländska juridiska personen.

4.2.3 Självständigt fattar beslut

Den tredje punkten i andra stycket i den nya kompletteringsregeln, att den utländska juridiska personens personal självständigt skall fatta beslut i den löpande verksamheten, innehöll i det ursprungliga lagförslaget även ett krav att personalen skulle förfoga över den utländska juridiska personens likvida medel och annan lös egendom utan andra restriktioner än vad som nödvändigt följer av lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma.[29] Efter kritik från Lagrådet togs dock det senare bort i propositionen och kvar lämnades kravet att personalen självständigt skall fatta beslut i den löpande verksamheten.[30] Lagrådet hade som tidigare nämnts invändningar även mot kravet att personalen självständigt skall fatta besluten då det ansåg att förslaget inte hade något stöd i EG-domstolens praxis.[31] Motsvarande kritik framfördes av FAR SRS och Näringslivets skattedelegation som även anförde att graden av självständighet inte behöver ha någon koppling till huruvida en dotterbolagsetablering är ett rent konstlat upplägg.[32] Det faktum att EG-domstolen inte lade någon vikt vid självständighet i Cadbury Schweppes bör avspegla sig även i tillämpningen av den tredje punkten i kompletteringsregeln. Något absolut krav på självständighet bör därför inte finnas.

Av propositionen framgår att den omständigheten att ägarna, genom styrelsen eller stämman för den utländska juridiska personen, beslutar om allmänt hållna riktlinjer och anvisningar riktade till personalen bör normalt inte påverka prövningen av om en verklig etablering föreligger. Vilka riktlinjer och anvis-

[29] Se Promemorian, Ändrade regler för CFC-beskattning, bilaga 2, och Lagrådsremissen Ändrade regler för CFC- beskattning, s. 4 f.
[30] Se prop. 2007/08:16, s. 22.
[31] Prop. 2007/08:16, bilaga 6.
[32] Lagrådsremiss, Ändrade regler för CFC-beskattning, s. 13.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

ningar som avses framgår inte klart av propositionen. Ett styrelsebeslut eller bolagsstämmobeslut enligt vilken verksamhetsinriktningen skall förändras i någon riktning torde dock falla utanför vad som bör påverka prövningen av om en verklig etablering föreligger. Endast direkta behörighetsinskränkningar som omöjliggör beslut i den löpande verksamheten torde falla inom vad som skall påverka prövningen. I propositionen anges som exempel att personalen, enligt riktlinjer som tredje man fått del av, har en påtagligt begränsad rätt att besluta i frågor som får anses ligga inom den löpande verksamheten.[33] Det torde således krävas inskränkningar i personalens behörighet som i praktiken förhindrar att de kan utföra den löpande verksamheten. Det faktum att bolagets personal, i ett specifikt enskilt fall, är inhyrd från annat koncernbolag för att bedriva verksamheten bör inte i sig påverka kravet att personalen självständigt skall fatta beslut i den löpande verksamheten. En förutsättning bör dock vara att den inhyrda personalen i dessa fall agerar med behörighet för den utländska juridiska personen.

4.3 Bevisbörda

Det ursprungliga lagförslaget innehöll i första stycket lydelsen att en inkomst inte skall anses lågbeskattad om *delägaren kan visa* att den utländska juridiska personen utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Det framgick således uttryckligen av lydelsen att delägaren stod bevisbördan för detta. Den nu gällande lagtexten innehåller inte denna lydelse men av förarbetena till lagstiftningen framgår att avsikten är att det är delägaren som skall ha bevisbördan. Som tidigare noterats i denna artikel kan det ifrågasättas om bevisbördans placering är förenlig med EG-domstolens dom i mål C-55/98 Vestergaard. Bevisbördans placering argumenteras av regeringen utifrån regelns karaktär av undantagsregel och att delägaren bör ha avsevärt bättre möjligheter än det allmänna att göra sannolikt att verklig etablering föreligger.[34] Lagrådet delade denna uppfattning samtidigt som det noterade att andra stycket främst har skattemyndigheten som adressat.[35] Vilken, om någon, inverkan detta kan komma att få vid prövningen av första stycket är inte helt klar. Det faktum att delägaren har bevisbördan att verklig etablering föreligger medan omständigheterna i andra stycket är adresserade till skatteverket torde dock innebära att delägaren har möjlighet att åberopa även andra omständigheter än de i andra stycket angivna för att bevisa den verkliga etableringen. Detta ligger även i linje med det som nämnts tidigare att samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet skall beaktas. Att sedan skatteverket som utgångspunkt för sin bedömning tar de i andra stycket angivna omständigheterna motsäger inte detta. De i andra stycket uppräknade omständigheterna bör rimligen inte ses som rekvisit som samtliga skall vara uppfyllda för att verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs skall anses föreligga. Av andra stycket framgår endast att de skall särskilt beaktas. Om någon av de uppräknade omständigheterna i det enskilda fallet inte kan fastställas bör därför även andra omständigheter i verksamheten kunna stärka delägarens sak.

[33] Prop. 2007/08:16, s. 21.
[34] Prop. 2007/08:16, s. 17 f.
[35] Prop. 2007/08:16, bilaga 6.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

5 Slutkommentar och regeringens förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

Innebörden i EG-domstolens dom i Cadbury Schweppes syftar till att skilja mellan konstlade upplägg såsom brevlådeföretag eller företag med enbart en postbox från faktiskt existerande bolag som bedriver ekonomisk verksamhet. Den nya kompletteringsregeln kräver att verksamheten är affärsmässigt motiverad.

Man kan ställa sig undrande till regeringens val att frångå EG-domstolens terminologi eftersom syftet med den nya kompletteringsregeln är att göra de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten. Det riktiga och naturliga valet hade varit att just följa terminologin i Cadbury Schweppes.

I Cadbury Schweppes valde EG-domstolen att inte ställa krav på affärsmässighet trots att det måste anses ganska rimligt att domstolen inte var omedveten om detta begrepp. Att EG-domstolen i senare domar har använt detta begrepp, i helt andra sammanhang och frågor än CFC-beskattning, stöder enligt vår uppfattning inte införandet av ett strängare krav än vad domstolen angav i Cadbury Schweppes även om det framgår av propositionen till den nya lagstiftningen att det inte är avsikten. Vid tillämpningen av den nya lagen kommer i första hand lagtextens formulering vara avgörande och vilka hänsyn som kommer att tas till regeringens uttalande i propositionen återstår att se. Genom införandet av krav på affärsmässiga motiv till en etablering uppkommer möjligheter och utrymme för ifrågasättande av motiven från skatteverkets sida. Konstaterandet av att en faktisk ekonomisk verksamhet bedrivs från ett fysiskt existerande bolag i ett lågskatteland förefaller inte kunna ge upphov till samma möjligheter. Dessutom, om de koncerninterna verksamheter som kan komma att bli föremål för den nya regeln presumeras vara icke affärsmässigt betingade så medför detta en ytterligare nackdel för den skattskyldige.

Det kan dock noteras att Regeringsrätten redan haft möjlighet att beröra de frågor som blivit aktuella avseende de svenska CFC-reglerna med anledning av Cadbury Schweppes. Som exempel kan nämnas mål nr 2559-05 som avsåg ett svenskt moderbolag till ett lågbeskattat irländskt bolag som försäkrade risker inom koncernen. Frågan var om EG-rätten förhindrade att moderbolaget beskattades enligt CFC-reglerna för etableringen på Irland. Ansökan om förhandsbeskedet lämnades in innan Cadbury Schweppes och ikraftträdandet av den nya kompletteringsregeln. Skatterättsnämnden meddelade klarsynt i sitt förhandsbesked att artikel 43 EG utgjorde ett hinder att beskatta moderbolaget enligt CFC-reglerna med motiveringen att möjlighet saknades i de svenska CFC-reglerna att skilja mellan konstlade förfaranden och fall där en etablering av näringsverksamheten kan motiveras av affärsmässiga överväganden vid sidan om beskattningseffekterna. Förhandsbeskedet överklagades till Regeringsrätten och ett drygt år därefter, innan det prövats av Regeringsrätten, meddelade EG-domstolen sin dom i Cadbury Schweppes. Istället för att bedöma de svenska reglerna utifrån de kriterier EG-domstolen uppställt i Cadbury Schweppes meddelade dock Regeringsrätten att Cadbury Schweppes gett nya förutsättningar som Regeringsrätten som första instans inte bör ta ställning till. Förhandsbeskedet undanröjdes därför.[36] Det går att diskutera om inte Regeringsrätten borde ha avgjort målet med hänsyn till att domen i Cadbury Schweppes snarare är en

[36] Se även mål nr 2483-05 och 2484-05 från Regeringsrätten för liknande motivering och avgöranden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

tolkning av EG-rätten än en ny regel som skall beaktas. Förhoppningsvis kommer det dock nya förhandsbesked som tvingar Regeringsrätten att ta ställning.

För de flesta svenska internationella företag som bedriver koncernintern finansiell eller försäkringsverksamhet i ett lågskatteland inom EES torde det emellertid i praktiken inte medföra några större problem att visa att affärsmässiga motiv föreligger. Det är dessutom den skattskyldige som själv avgör hur koncernen skall organiseras på bästa sätt. Substanskraven som anges i andra stycket i den nya lagtexten måste rimligen bedömas med utgångspunkt att företaget vet bäst vad som krävs. Att en verksamhet är etablerad i ett land av skatteskäl är något som skall bortses från vid bedömningen om denna är ett konstlat upplägg eller en verklig etablering enligt EG-domstolen. Bedömningen kan liknas vid ett s.k. "moment 22" fall. CFC-beskattning kan enbart bli aktuell i vissa fall där etableringen skett i ett lågskatteland samtidigt som skatteskälen skall bortses från vid en bedömning huruvida CFC-beskattning kan ske.

Affärsmässiga motiv, åtminstone huvudsakliga affärsmässiga motiv, skall också föreligga för rätt till avdrag för ränteutgifter på vissa skulder i samband med koncerninterna förvärv av delägarrätter. Detta framgår av det modifierade förslag om ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap som regeringen nyligen presenterat.[37] Förslaget, som bygger på nederländska regler om avdragsrätt för ränta inom en intressegemenskap, avser att motverka konstlade upplägg vid förvärv av delägarrätter men skall dock inte påverka affärsmässigt motiverade verksamheter enligt promemorian.

De föreslagna reglerna innebär kortfattat att aktiebolag och ekonomiska föreningar inte får göra avdrag för räntor på skulder till företag i intressegemenskap och inte heller till företag utanför intressegemenskapen[38], till den del skulden har samband med förvärv av en delägarrätt från ett företag intressegemenskap. Undantag medges om räntan beskattas hos den faktiske mottagaren med minst 10 %. Om mottagaren har rätt att göra avdrag för utdelning anses inkomsten emellertid inte beskattad med minst 10 %. Om förvärvet och skulden är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl medges emellertid alltid undantag.

Avsikten är att de nya reglerna ska tillämpas på avdrag för ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008 och att de ska avse samtliga "kvalificerade" skuldförhållanden oavsett när de uppstod. När det gäller undantaget för affärsmässiga motiv har det förklarats i promemorian att det som skall bedömas ur affärsmässigt perspektiv är den interna skulden och det interna förvärv som medlen använts till. Vidare ges som exempel på affärsmässiga skäl bl.a. omstruktureringar av organisatoriska skäl, t.ex. efter ett förvärv av en extern koncern eller inför en kommande försäljning.

Tillsammans med de nya CFC-reglerna kan med andra ord ett koncerninternt lånefinansierat förvärv komma att bedömas i flera steg ur en enda aspekt, nämligen förekomsten av affärsmässiga motiv. Både etableringen av det långivande

[37] Regeringens promemoria den 25 augusti 2008. Förslaget anger vidare att om affärsmässiga motiv inte föreligger medges avdrag för ränteutgifter om den faktiske mottagaren av ränteinkomsten beskattas med minst 10 %. För mer detaljerad information om innehållet i regerings förslag hänvisas till promemorian ovan.

[38] S.k. back- to-back lån. Reglerna innebär att avdragsförbud för räntekostnader i samband med förvärv av delägarrätter ska tillämpas även på en skuld till ett företag utanför intressegemenskapen till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på företaget utanför intressegemenskapen eller ett företag som ingår i samma intressegemenskap som det företaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49

CFC-bolaget, skulden och förvärvet skall vara affärsmässiga. Frågan är hur dessa i vissa fall svåra bedömningsfrågor om vad som kan anses som affärsmässigt kommer att hanteras? Kommer en begäran om förhandsbesked att kunna ge någon vägledning om vad som anses vara affärsmässigt för andra än den skattskyldige själv? Och till vilken hjälp för den skattskyldige är ett positivt förhandsbesked som överklagas och slutligen avgörs efter ett par år? I Nederländerna, vars skatteregler i det aktuella fallet är förebild för förslaget, finns också möjlighet att begära ett förhandsbesked från myndigheterna (en s.k. *"ruling"*) huruvida en transaktion är affärsmässig eller ej. Skillnaden mellan de svenska förhandsbeskeden och de nederländska är dock att ett för den skattskyldige positivt förhandsbesked inte kan överklagas av skattemyndigheterna samt att ansökningar besvaras inom några veckor. Det säger sig självt att en skattskyldig vare sig kan processa i flera år eller vänta på ett förhandsbesked under en längre tid för att avgöra om det finns affärsmässiga motiv för vissa transaktioner. Med tanke på att det dessutom kan komma att införas prövningstillstånd för förhandsbesked[39] kan ett förslag vara att inrätta en "oberoende" kommitté bestående av representanter från näringslivet och från myndigheterna (som alltså inte behöver vara skattekunniga) som kan bedöma affärsmässigheten. Det är ju trots allt ingen skattefråga.

Lena Lindström-Ihre och Robert Karlsson är skattejurister vid Deloitte i Stockholm.

[39] Regeringsrättens promemoria den 29 maj 2008 "Regeringsrättens handläggning av mål om förhandsbesked i skattefrågor".

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:49