



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Den nya kompletteringsre- geln i 39a kap. 7a § 1L

En analys av dess förenlighet med etableringsfriheten

Magisteruppsats inom internationell skatterätt

Författare: Petter Cederbrink, Jim Gunnarsson

Handledare: Anna Gerson

Jönköping januari 2009



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL  
Jönköping University

# **The new Swedish CFC- legislation**

An analysis of its accordance with the Freedom of Establishment

Master's thesis within International Tax Law

Author: Petter Cederbrink, Jim Gunnarsson

Tutor: Anna Gerson

Jönköping January 2009

## Magisteruppsats inom internationell skatterätt

Titel:	Den nya kompletteringsregeln i 39a kap. 7a § IL - En analys av dess förenlighet med etableringsfriheten
Författare:	Petter Cederbrink, Jim Gunnarsson
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2009-01-07
Ämnesord	CFC-lagstiftning, skatterätt, EG-rätt, EG-skatte rätt

---

### Sammanfattning

Den första svenska CFC-lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 1990 och har sedan dess genomgått flera omarbetningar. Syftet med de svenska CFC-reglerna är att förhindra skatteplanering med bolag i lågbeskattade länder och på så sätt försvara den svenska skattebasen. I kort innebär de svenska CFC-reglerna en möjlighet att beskatta ägaren till ett i utlandet beläget CFC-bolag löpande för dess inkomster från CFC-bolaget.

EG-domstolens dom *Cadbury Schweppes* föranledde att flera av medlemsländerna, däribland Sverige tvingades ändra sina CFC-lagstiftningar. EG-domstolen konstaterade att CFC-lagstiftning utgör en inskränkning av etableringsfriheten och skall förbjudas såvida CFC-bolaget inte utgör ett rent konstlat upplägg och då etableringen sker i syfte att undvika nationell skatt. CFC-beskattning får inte vidtas om det kan visas att det föreligger en verklig etablering från vilken det bedrivs en faktisk ekonomisk verksamhet. Bedömningen om en sådan etablering föreligger, skall grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning.

Den svenska regeringen valde att införliva utgången av målet genom en ny kompletteringsregel i 39a kap. 7a § IL. Regeringen valde att formulera lagstiftningen som att en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. För att göra denna prövning listar regeringen tre omständigheter som särskilt skall beaktas. Den utländska juridiska personen skall för det första förfoga över egna resurser i form av i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet. För det andra skall den förfoga över personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten och slutligen skall den utländska juridiska personens personal självständigt fatta beslut i den löpande verksamheten. Formuleringen av lagstiftningen har fått mycket kritik i förarbetena och i doktrinen framförallt eftersom den svenska lagstiftningens formulering avviker från EG-domstolens formulering i domen.

Magisteruppsatsen syftar till att utreda och analysera den nya kompletteringsregelns i 39a kap. 7a § IL förenlighet med etableringsfriheten med särskilt beaktande av utgången i målet *Cadbury Schweppes*. Dessutom kommer eventuella tillämpnings- och tolkningsproblem att klargöras och analyseras. Slutsatsen är att den nya kompletteringsregeln löper stor risk att anses som oförenlig med etableringsfriheten samt att formuleringen skapar tolkningsproblem och väcker osäkerhet inför framtida tillämpning. Eftersom den nya kompletteringsregeln syftar till att förena den svenska CFC-lagstiftningen med EG-rätten borde det mest

förnuftiga istället varit att den nya kompletteringsregeln endast innehöll grundelementen som kommer till uttryck i EG-rättens dom, medan detaljerna istället överläts till rättsutvecklingen.

## Master's Thesis in International Tax Law

Title:	The new CFC-legislation - An analysis of its accordance with the Freedom of Establishment
Author:	Petter Cederbrink, Jim Gunnarsson
Tutor:	Anna Gerson
Date:	2008-01-07
Subject terms:	CFC Legislation, Tax Law, EC Law, Freedom of Establishment

---

### Abstract

The first Swedish CFC legislation came into force on January 1<sup>st</sup> 1990 and has since undergone several revisions. The purpose of the Swedish CFC rules is to prevent tax avoidance by companies located in low tax countries and thus defend the Swedish tax base. In short, the Swedish CFC legislation implies an opportunity to tax the owner of a foreign located CFC of its revenue from the CFC.

The ECJs ruling in the *Cadbury Schweppes* case caused several of the member states, including Sweden to change its CFC legislation. The ECJ ruled that the CFC legislation constitutes a restriction on the Freedom of Establishment and should be prohibited unless the CFC does not constitute a wholly artificial arrangement intended to escape the national tax normally payable. CFC-taxation may not be made if it is proved that there is an actual establishment intended to carry on a genuine economic activity. The finding if such an establishment exists must be based on objective factors which are ascertainable by third parties with regard, in particular, to the extent to which the CFC physically exists in terms of premises, staff and equipment.

The Swedish government chose to incorporate the outcome of the ruling by implementing a new CFC-legislation - 39a. 7a § IL. The government chose to formulate the legislation so an income of a foreign legal entity which belongs in a state within the European Economic Area is not considered to be low taxed if the foreign legal entity in the home State is an actual establishment from which a commercially motivated business is managed. To make this finding, the government lists three factors that require specific consideration. The foreign legal entity must according to the first factor have their own resources in the form of in the form of premises and equipment to the extent necessary for its activities. The second factor states that the control of staff with the skills necessary to independently carry out the activity and finally shall the staff independently make decisions in the ongoing activities. The wording of the legislation has received much criticism in the preparatory work and in the literature especially since the wording of the Swedish legislation differs from the one made by the ECJ.

This Master's thesis aims to investigate and analyze the new Swedish CFC-legislation in 39a. kap. 7a § IL and to analyze if it is compatible with the Freedom of Establishment with specific regard to the outcome of the *Cadbury Schweppes* case. Moreover, any application or interpretation problems will be clarified and analyzed. The conclusion is that the new Swedish CFC legislation threatens to be incoherent with the freedom of establishment and that the wording creates problems of interpretation and raises uncertainty about the future application. As the new CFC legislation intends to reconcile the Swedish CFC legislation with EC law it should be more reasonable if the new rule only contained the basic elements as reflected in the ruling, while details instead were left to the legislative development.



## Förkortningar

CFC.....	Controlled Foreign Corporation
ECJ.....	European Court of Justice
EES.....	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG .....	Konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen
EUT.....	Europeiska unionens officiella tidning
IBFD .....	International Bureau of Fiscal Documentation
IFSC.....	International Financial Services Center
IL.....	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD .....	Organisation for Economic Co-Operation and Development
REG.....	Rättsfall från Europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt
SRN .....	Skatterättsnämnden

## Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>3</b>
1.1	Bakgrund.....	3
1.2	Syfte.....	4
1.3	Metod.....	4
1.4	Disposition.....	5
1.5	Avgränsning .....	5
<b>2</b>	<b>Den svenska CFC-lagstiftningen.....</b>	<b>7</b>
2.1	Introduktion .....	7
2.2	Motiven bakom den svenska CFC-lagstiftningen .....	7
2.3	Utformningen av den svenska CFC-lagstiftningen .....	9
2.4	Sammanfattning .....	11
<b>3</b>	<b>Etableringsfrihetens tillämplighet på direkta skatter .....</b>	<b>13</b>
3.1	Introduktion .....	13
3.2	Förhållandet mellan EG-rätten och direkta skatter .....	13
3.3	Artikel 43 EG och artikel 48 EG.....	14
3.3.1	Förbud mot inskränkningar .....	14
3.3.2	Innebörden av en etablering .....	15
3.4	Missbruk av etableringsfriheten.....	17
3.5	Förbud mot diskriminering och restriktioner .....	19
3.5.1	Diskriminerande åtgärder .....	19
3.5.2	Icke diskriminerande restriktioner .....	20
3.6	Rättfärdigande av inskränkningar i etableringsfriheten.....	21
3.6.1	Artikel 46 EG.....	21
3.6.2	Skydd för allmänintresset – Rule-of-reasonprincipen .....	22
3.6.3	Rättfärdigade skatteåtgärder .....	23
3.6.3.1	<i>Effektiv skattekontroll</i> .....	24
3.6.3.2	<i>Skattesystemets inre sammanhang/kongruensen i skattesystemet</i> .....	24
3.6.3.3	<i>Den skatterättsliga territorialitetsprincipen</i> .....	25
3.6.3.4	<i>Förhindra skatteflykt</i> .....	26
3.6.3.5	<i>Kombinerade grunder</i> .....	27
3.7	Sammanfattning .....	28
<b>4</b>	<b>CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten.....</b>	<b>30</b>
4.1	Introduktion .....	30
4.2	EG-domstolens avgörande av <i>Cadbury Schweppes</i> .....	30
4.2.1	Omständigheter i målet.....	30
4.2.2	Inskränkning av etableringsfriheten .....	31
4.2.3	Rättfärdigande av inskränkningen .....	32
4.2.4	Analys.....	34
4.2.4.1	<i>Rent konstlade upplägg</i> .....	34
4.2.4.2	<i>Objektiva omständigheter</i> .....	35
4.3	Den tidigare svenska CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten .....	36
4.3.1	Förarbetena till den tidigare CFC-lagstiftningen .....	36
4.3.2	Skatterättsnämndens förhandsbesked .....	38
4.4	Analys .....	39
4.5	Sammanfattning .....	40



<b>5</b>	<b>Den nya kompletteringsregeln .....</b>	<b>42</b>
5.1	Introduktion .....	42
5.2	Affärsmässigt motiverad verksamhet .....	42
	5.2.1 Regelutformning .....	42
	5.2.2 Kritik.....	43
	5.2.3 Analys.....	45
5.3	Objektiva omständigheter.....	47
	5.3.1 Regelutformning .....	47
	5.3.2 Kritik.....	48
	5.3.3 Analys.....	51
5.4	Bevisbördan .....	53
	5.4.1 Regelutformning .....	53
	5.4.2 Kritik.....	53
	5.4.3 Analys.....	55
5.5	Sammanfattning .....	56
<b>6</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>58</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>60</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Från och med den 1 januari 2008 gäller en ny CFC-lagstiftning i Sverige. Ändringen i lagstiftningen består av en ny kompletteringsregel i 39a kap. 7a IL<sup>1</sup> som innebär en begränsning av beskattningsrätten enligt den tidigare CFC-lagstiftningen. Ändringen har till syfte att harmonisera den svenska lagstiftningen med utfallet av EG-domstolens dom i *Cadbury Schweppes*<sup>2</sup>, vilken var den första domen där EG-domstolen prövade en CFC-lagstiftnings förenlighet med etableringsfriheten.

Generellt sett tillhör CFC-lagstiftningar de mest komplicerade bland skattelagstiftningar.<sup>3</sup> Motiven bakom CFC-lagstiftning i allmänhet är främst att regeringen vill hindra och förebygga skatteplanering. Det kan sägas att motiven härstammar från det faktum att ett bolag är ett enskilt skattesubjekt.<sup>4</sup> Detta innebär att ett bolag beskattas för sig självt, skilt från ägaren. Tillvägagångssättet som ligger till grund för skatteundandragandet bygger på att ägaren skapar ett utländskt bolag, ett så kallat CFC-bolag, beläget i ett land med låg eller obefintlig beskattning. Till CFC-bolaget kan ägaren genom investeringar mot framtida avkastningar föra över inkomster och på så sätt skjuta upp eller undkomma beskattningen av dessa inkomster för att sedan ta hem dem skattefritt genom utdelning eller kapitalvinst.<sup>5</sup> CFC-lagstiftningarna i OECD:s medlemsländer är lika till formen till den del att rekvisiten och följderna av lagstiftningarna är liknande.<sup>6</sup> För att ge ett exempel kan en generell CFC-regel ställas upp på följande sätt:

*”Om ett utländskt bolag kontrolleras av personer med skattemässig hemvist i delägarstaten, blir delägare med hemvist i denna stat löpande beskattad för inkomster i det utländska bolaget, om dessa inkomster av skatteskäl överförs till bolaget av delägaren.”<sup>7</sup>*

Sett från den svenska regeringens perspektiv är syftet med de svenska CFC-reglerna att förhindra eller i vart fall försvåra denna typ av upplägg med bolag i lågbeskattade länder och på så sätt försöka försvara den svenska skattebasen.<sup>8</sup> De svenska CFC-reglerna innebär en möjlighet att beskatta ägaren till CFC-bolaget löpande för dess inkomster från CFC-bolaget.<sup>9</sup>

Domen i *Cadbury Schweppes* är ett led i den konflikt som i teorin och i praktiken finns mellan medlemstaternas CFC-lagstiftningar och etableringsfriheten. Sett till artikel 43 EG skall in-

<sup>1</sup> Inkomstskattelag (1999:1229).

<sup>2</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, REG [2006] s. I-7995.

<sup>3</sup> OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, 1996, s. 21.

<sup>4</sup> Wenehed, Lars-Erik, *CFC-Lagstiftning*, Juristförlaget i Lund, 2000, s. 53.

<sup>5</sup> Wenehed, s. 18.

<sup>6</sup> OECD, 1996, s. 29.

<sup>7</sup> Wenehed, s. 40.

<sup>8</sup> Prop. 2007/08:16, s. 13.

<sup>9</sup> 39a kap. 13 § IL.

skränkningar som hindrar medborgare i en medlemsstat att skapa etableringar på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Enligt artikel 48 EG skall bolag likställas med fysiska personer som är medborgare enligt artikel 43 EG och därmed åtnjuta samma rättigheter. Konflikten som uppstår mellan CFC-lagstiftning och etableringsfriheten uppstår eftersom en av grundsatserna i CFC-reglerna är att det är fråga om ett ägande av ett utländskt bolag som beskattas annorlunda i förhållande till hur ett inhemskt bolag beskattas. En sådan skillnad i behandling innebär en inskränkning av etableringsfriheten.

EG-domstolen fastslog i *Cadbury Schweppes* att inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) kan CFC-regler endast tillämpas på rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt skall betalas.<sup>10</sup> Den nya kompletteringsregeln i den svenska CFC-lagstiftningen skall enligt regeringen motsvara den EG-rättsliga praxisen på området men har, trots anpassningen, fått utstå kritik bland annat i remissvaren till propositionen och i doktrinen<sup>11</sup>.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna magisteruppsats är att utreda och analysera den nya kompletteringsregelns i 39a kap. 7a § IL förenlighet med etableringsfriheten med särskilt beaktande av utgången i målet *Cadbury Schweppes*. Eventuella tillämpnings- och tolkningsproblem kommer att klargöras och analyseras.

## 1.3 Metod

För att utreda och analysera den nya kompletteringsregelns förenlighet med etableringsfriheten med särskilt beaktande av utgången i målet *Cadbury Schweppes* använder vi oss av etablerade rättskällor. Svensk rätt kommer att behandlas med rättsdogmatisk metod vilket innebär att lagtext är den primära rättskällan, förarbeten och praxis kommer därefter i fallande ordning.<sup>12</sup> Doktrin kommer att användas för vägledning samt för att definiera och resonera kring vissa begrepp och principer.

Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked är bindande för skatteverket och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde som förhandsbeskedet angår.<sup>13</sup> Förhandsbesked har i sig inget prejudikatvärde men behandlas för att visa hur ett resonemang kring den svenska CFC-lagstiftningen skulle kunna föras.

Då utredningen även sker på EG-rättslig nivå granskas EG-rätten och dess primärrätt, EG-fördraget. För tolkning av fördraget kommer EG-domstolens domar användas och analyseras. Då generaladvokatens förslag till avgöranden inte besitter något egentligt prejudikat- eller rättskällevärde men ofta ändå följs av EG-domstolen och är mer detaljerade än domen kommer dessa avgöranden då det anses behövas användas för att analysera EG-domstolens resonemang. EG-rättslig doktrin kommer att användas för vägledning samt för att förklara och definiera begrepp och principer.

---

<sup>10</sup> Prop. 2007/08:16, s. 12.

<sup>11</sup> Barenfeld, Jesper, Person Österman, Roger, De nya CFC-reglerna – en kommentar, Svensk Skattetidning 2008 nr. 2, s. 105-118 se även Lindström-Ihre, Lena, Karlsson Robert, De nya CFC reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej?, Skattenytt nr 10/2008, s. 605-616.

<sup>12</sup> Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, 5:e upplagan, I.B.A, 2006.

<sup>13</sup> 16 § Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

## 1.4 Avgränsning

I uppsatsen ämnar vi inte att behandla den svenska CFC-lagstiftningen i dess helhet utan fokus kommer att ligga på den nya kompletteringsregeln 39a kap. 7a § IL. En översiktlig genomgång kommer dock att göras av den svenska CFC-lagstiftningen, för att senare kunna belysa den konflikt som föreligger mellan CFC-lagstiftning och etableringsfriheten.

Uppsatsen syftar till att behandla direkta skatter i form av CFC-beskattnig. Förhållandet mellan EG-rätten och indirekta skatter såsom mervärdesskatt och punktskatter kommer inte att beröras i uppsatsen eftersom det saknar anknytning till syftet.

Då etableringsfriheten behandlas kan medborgare i det här avseendet både innefatta fysiska personer och juridiska personer. Eftersom den här uppsatsen behandlar beskattning av företag kommer vi inte att behandla etableringsfriheten för fysiska personer något närmare.

Huruvida den nya CFC-lagstiftningen eventuellt skulle strida även mot EG-rättens fria rörlighet för kapital kommer inte att behandlas eller analyseras i uppsatsen. Vi kommer inte heller att angripa CFC-lagstiftningens förenlighet med dubbelbeskattningsavtalsrätten. Denna problematik kommer överhuvudtaget inte att beröras i uppsatsen då det blir ett allt för stort område att täcka.

## 1.5 Disposition

För att kunna besvara frågeställningen och uppfylla syftet med uppsatsen kommer vi innan slutsatsen att redogöra för följande fyra delar: Den svenska CFC-lagstiftningen, etableringsfrihetens tillämpning på direkta skatter, CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten och den nya kompletteringsregeln.

Inledningsvis i kapitel 2 ges läsaren en inblick i innebörden av den svenska CFC-lagstiftningen. Här ges en allmän beskrivning av motivet bakom lagstiftningen och tillämpningen av lagstiftningen. Syftet med kapitlet är att ge läsaren en inblick i syftet med CFC-lagstiftningen ur lagstiftarens perspektiv och belysa dess avsikter samt att underlätta för läsaren att förstå hur den svenska CFC-lagstiftningen är uppbyggd.

I kapitel 3 görs en redogörelse för etableringsfrihetens tillämpning på direkta skatter. Innebörden av rättigheterna i artikel 43 EG och artikel 48 EG och hur långt dessa sträcker sig i skattefrågor förklaras. Det resoneras även kring när inskränkningar i etableringsfriheten kan rättfärdigas. Fokus kommer här att ligga på EG-domstolens praxis på området och rule-of-reasonprincipen. EG-domstolens olika rättfärdigande grunder kommer att beskrivas. Syftet med kapitlet är att ge en inblick i hur etableringsfriheten är uppbyggd, vilka rättigheter den medför samt hur den verkar i skattesammanhang.

I kapitel 4 behandlas CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten. Först behandlas EG-domstolens dom i *Cadbury Schweppes* där den brittiska CFC-lagstiftningen prövades mot etableringsfriheten och sedermera kom att framtvinga en ändring av den svenska CFC-lagstiftningen. I kapitlet kommer även den tidigare svenska CFC-lagstiftningen att behandlas. En genomgång av regeringens motiveringar och argument huruvida den tidigare CFC-lagstiftningen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten och hur den kunde rättfärdigas kommer att behandlas. Även ett förhandsbesked från SRN som behandlar de tidigare svenska CFC-reglerna kommer att behandlas.

I kapitel 5 behandlas den nya kompletteringsregeln i den svenska CFC-lagstiftningen, 39a kap. 7a § IL. Motiveringarna och argumentationen i förarbetena kommer att vägas mot kri-

## Inledning

tiken i doktrinen och analyseras. Först behandlas formuleringen av affärsmässigt motiverad verksamhet, sedan de tre objektiva omständigheterna och slutligen bevisbördan.

Avslutningsvis, i kapitel 6 sammanställs slutsatserna från analysdelarna i tidigare kapitel. I kapitlet besvaras frågeställningen för att infria syftet med uppsatsen.

## 2 Den svenska CFC-lagstiftningen

### 2.1 Introduktion

Den första svenska CFC-lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 1990.<sup>14</sup> Ett övergripande skäl till detta var avskaffandet av de svenska valutarestriktionerna i slutet av 1980-talet. Dessa fungerade då som ett slags skydd mot internationell skatteflykt. För att kapital skulle få överföras till utlandet krävdes tillstånd av Riksbanken.<sup>15</sup> Ett sådant tillstånd erhöles inte om det fanns misstanke om att transaktionerna var ägnade åt att undandra sig beskattning i Sverige. För att förhindra olika former av skatteundandragande efter avskaffandet av valutarestriktionerna infördes därför en svensk CFC-lagstiftning.<sup>16</sup> Den svenska CFC-lagstiftningen har sedan dess omarbetats ett flertal gånger och den nuvarande svenska CFC-lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 2008 och återfinns i 39a kap. IL.<sup>17</sup>

För att kunna behandla den svenska CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten krävs en redogörelse för de svenska CFC-reglerna. I detta kapitel kommer det därför att redogöras för motiven bakom den svenska CFC-lagstiftningen och hur reglerna har utformats i den svenska lagstiftningen samt hur reglerna tillämpas. Först längre fram i uppsatsen, i kapitel 5, kommer en djupare utredning och analys av den nya kompletteringsregeln, vilken var den huvudsakliga ändringen av den tidigare CFC-lagstiftningen.

### 2.2 Motiven bakom den svenska CFC-lagstiftningen

Som huvudregel beskattas inte svenska företag i Sverige för utländska dotterbolags inkomster förrän de har tagits hem, vanligtvis genom utdelning.<sup>18</sup> Ett bolag anses som ett enskilt skattesubjekt och skall således beskattas för sig självt, skilt från ägaren. Någon beskattning av det utländska dotterbolaget kan inte ske löpande i moderbolagets hemviststat utan endast i vissa fall när vinsten har tagits hem.<sup>19</sup> I de fall innehavet i det utländska bolaget är att anses som näringsbetingade andelar sker ingen beskattning av vinsten eftersom utdelning och kapitalvinst på sådana andelar är befriad från beskattning.<sup>20</sup> Detta medför en möjlighet för ägaren av den utländska juridiska personen att skjuta upp eller undkomma beskattningen i Sverige genom att via investeringar föra över inkomster till det utländska bolaget för att sedan ta tillbaka dem i form av skattefri utdelning eller kapitalvinst.<sup>21</sup>

Den svenska CFC-lagstiftningen innebär att delägare av ett CFC-bolag kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer i CFC-bolaget. Beskattning kan således ske oavsett om vinst tas ut ur CFC-bolaget.<sup>22</sup> CFC-lagstiftningen syftar således till att

---

<sup>14</sup> Regeringens proposition, Om vissa internationella skattefrågor, 1989/90:47, s. 15 ff.

<sup>15</sup> 2 § Valutalag (1939:350), upphävd genom ändring (1990:749).

<sup>16</sup> Prop. 1989/90:47.

<sup>17</sup> Regeringens proposition, Ändrade regler för CFC-beskattning, 2003/04:10.

<sup>18</sup> Dahlberg, Mattias, Internationell Beskattning, Studentlitteratur, 2007, s. 120.

<sup>19</sup> Wenehed, s. 18.

<sup>20</sup> 24 kap. 17 § IL, 25a kap. 5 § IL.

<sup>21</sup> Wenehed, s. 18.

<sup>22</sup> Prop. 2007/08:16, s. 13.

förhindra eller försvåra upplägg som, genom transaktioner med utländska bolag som har etablerats i länder med låg skattesats, syftar till att minska den svenska skattebasen.<sup>23</sup> Exempelvis kan det röra sig om så kallade ränteavdragsarbitrage, felaktiga internpriser eller andra transaktioner som innebär att inkomster förs över till utländska bolag för att sedan tas hem i form av skattefri utdelning eller kapitalvinst.<sup>24</sup>

CFC-lagstiftningen skall bedömas mot bakgrund av de två ekonomiska neutralitetsbegreppen, kapitalexportneutralitet och kapitalimportneutralitet.<sup>25</sup> Kapitalexportneutralitet betyder att investerare skall beskattas till en likvärdig skattenivå oavsett varifrån avkastningen från investeringarna är intjänade.<sup>26</sup> Kapitalexportneutraliteten innebär således att avkastning från investeringar gjorda av moderbolaget blir beskattat likvärdig hos moderbolaget oberoende av om investeringarna är gjorda i hemviststaten eller etableringsstaten. På så sätt måste hemviststaten beakta och medge avräkning<sup>27</sup> av den skatt som betalats i etableringslandet för att upprätthålla neutraliteten mellan inhemska och utländska investeringar.<sup>28</sup>

I Sverige har användningen av kapitalimportneutralitet dominerat.<sup>29</sup> Kapitalimportneutralitet betyder att investeringar inom ett land beskattas till en likvärdig skattenivå oavsett om investeringarna är gjorda av inhemska eller utländska investerare.<sup>30</sup> Kapitalimportneutralitet innebär således att neutralitet i beskattning skall föreligga mellan avkastning på investeringar oberoende av var moderbolaget har hemvist. Vid en sådan användning skall skatt på utländska bolag på något sätt undantas<sup>31</sup> från beskattning i moderbolagets hemviststat.<sup>32</sup> Detta sker i Sverige genom att utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar från dotterbolaget är befriade från beskattning.<sup>33</sup> En sådan beskattning i moderbolagets hemviststat skulle försvåra att avkastning från dotterbolaget i etableringslandet beskattas likvärdigt oberoende av moderbolagets hemviststat. Att beskatta delägarna löpande skulle även det försvåra att uppnå kapitalimportneutralitet.<sup>34</sup>

Att tillämpa CFC-lagstiftning samtidigt som strävan efter kapitalimportneutralitet upprätthålls är därför diskutabelt.<sup>35</sup> CFC-beskattning innebär som nämnts att vinsten på andelen i CFC-bolaget beskattas löpande. OECD anser att det påvisas att det i de länder som strävar

---

<sup>23</sup> Prop. 2007/08:16, s. 13.

<sup>24</sup> Prop. 2007/08:16, s. 13.

<sup>25</sup> Prop. 2003/04:10, s. 46.

<sup>26</sup> IBFD International Tax Glossary.

<sup>27</sup> Även kallat creditmetoden.

<sup>28</sup> Wenhed, s. 184.

<sup>29</sup> Prop. 2003/04:10, s. 47.

<sup>30</sup> IBFD International Tax Glossary.

<sup>31</sup> Även kallat exemptmetoden.

<sup>32</sup> Wenhed, s. 184.

<sup>33</sup> 24 kap. 17 § II., 25a kap. 5 § II.

<sup>34</sup> Wenhed, s. 184.

<sup>35</sup> Wenhed, s. 185.

efter att uppnå kapitalimportneutralitet inte återfinns någon CFC-lagstiftning.<sup>36</sup> Regeringen har dock anfört att det inte är acceptabelt att tillämpa kapitalimportneutralitet när skattereglerna i etableringslandet avviker så kraftigt från de svenska att det framstår som orimligt att godta skatteutfallet utan någon korrigering.<sup>37</sup> I och med att utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar är undantagna från beskattning i Sverige innebär det att den vinst som uppstår i CFC-bolaget inte kan beskattas i Sverige om kapitalimportneutraliteten tillämpas fullt ut.

CFC-lagstiftning är ett försök att hävda kapitalexportneutralitet i vissa avgränsade situationer för att på så sätt ha möjligheten att beskatta den uppkomna vinsten löpande. Enligt regeringen syftar reglerna dock inte till att åstadkomma en med svenska skatteregler likvärdig beskattning utan reglerna syftar endast till att säkerställa ett rimligt skatteuttag och därmed försvara den svenska skattebasen.<sup>38</sup> Motiven bakom den svenska CFC-lagstiftningen kan därför sägas vara ett försök till att utöka beskattningsrätten på avkastningar från utländska bolag och därmed försvara den svenska skattebasen men ändock upprätthålla strävan efter kapitalimportneutralitet.

### 2.3 Utformningen av den svenska CFC-lagstiftningen

De svenska CFC-reglerna återfinns som nämnts i 39a kap. 11 och innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen. Av 39a kap. 13 § 11 framgår att en delägare i en utländska juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldiga i Sverige för så stor andel av överskottet i den utländska juridiska personen som svarar mot delägarnas andel av kapitalet i den utländska juridiska personen.

Enligt 39a kap. 2 § 11 krävs för att beskattning skall komma ifråga att delägaren i den utländska juridiska personen vid utgången av delägarens beskattningsår innehar eller kontrollerar, ensam eller tillsammans med personer i intressegemenskap med delägaren, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster. Enligt förarbetena bör alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande omfattas, till exempel även sådan kontroll som kan följa vid lån.<sup>39</sup>

Vad som avses med lågbeskattade inkomster bestäms dels i 39a kap. 5 § 11, den så kallade huvudregeln, dels i kompletteringsreglerna 39a kap. 7-7a §§ 11.<sup>40</sup> Enligt huvudregeln utgör en lågbeskattad inkomst en inkomst som 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. Motivet till nivån har sitt ursprung i att CFC-reglerna ersatte den funktion som kravet på jämförlig beskattning för utdelningsskattfrihet tidigare hade. Som en jämförlig beskattning har ansetts en beskattningsnivå på 15 procent. Regeringen ansåg det lämpligt

---

<sup>36</sup> OECD, 1996, s. 11.

<sup>37</sup> Prop. 2003/04:10, s. 47.

<sup>38</sup> Prop. 2003/04:10, s. 47.

<sup>39</sup> Prop. 2003/04:10, s. 54.

<sup>40</sup> 39a kap. 7-7a §§ 11 (39a kap. 7 § 11 kommer i fortsättningen att benämnas kompletteringsregeln medan 39a kap. 7a § 11 kommer att benämnas den nya kompletteringsregeln).



att knyta an detta till den svenska bolagsskatten. En lämplig beskattningsnivå vore därför i det här fallet 55 procent av den svenska bolagsskatten.<sup>41</sup>

Kompletteringsregelns första stycke stadgar undantag från huvudregeln när en lågbeskattad inkomst ej skall anses som en sådan. Kompletteringsregeln hänvisar till bilaga 39a IL, även kallad den vita listan. Enligt kompletteringsregelns första stycke skall en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses som lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i den vita listan och inte berörs av dess undantag. I listan återfinns en geografisk indelning av olika områden. För Afrika, Asien och Europa har vissa stater och vissa typer av inkomster undantagits från kompletteringsregelns tillämpningsområde, medan för Amerika och Oceanien har de stater som omfattas av kompletteringsregeln räknats upp i listan. Skälen för denna uppdelning är enligt förarbetena att göra listan kortare och mer överskådlig.<sup>42</sup>

För vissa länder<sup>43</sup> inom EES anger listan att det endast är sådan inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som skall anses lågbeskattad. Skälen till att undanta sådan verksamhet i vissa länder från kompletteringsregeln är dels att vissa länder har ett regelrätt skattesystem och normal bolagsskatt men där inkomster av finansiell verksamhet skattemässigt gynnas och att det därför finns anledning att endast beskatta sådan gynnad verksamhet.<sup>44</sup> Andra länder har ett regelrätt skattesystem men låg bolagsskatt och där CFC-reglerna speciellt avser att träffa sådana inkomster från finansiell verksamhet och att det därför finns anledning att endast beskatta sådan verksamhet.<sup>45</sup>

Kompletteringsregelns andra stycke ger dock en begränsning till förmån för den skattskyldige av sådana verksamheter i vissa fall. I andra stycket stadgas det att om en utländsk juridisk person hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat inom EES gäller uttrycken, inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och inkomst från försäkringsverksamhet, endast om det avser koncernintern verksamhet enligt den definition av intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § IL. Anledning till detta är att eftersom CFC-reglerna syftar till att motverka skatteundandragande genom framförallt koncerninterna transaktioner finns det anledning att det är sådana verksamheter som omfattas av CFC-beskattningen.<sup>46</sup> En kompletterande anledning är att regeringen ansåg att det nuförtiden är enklare att ha en överblick över olika skadliga skatteregimer inom EU och att sådana regimer håller på att avvecklas.<sup>47</sup>

CFC-reglerna syftar som nämnts till att förhindra eller försvåra upplägg som, genom transaktioner med utländska bolag som har etablerats i länder med låg skattesats, syftar till att minska den svenska skattebasen.<sup>48</sup> Som exempel på sådana upplägg har nämnts bland annat

---

<sup>41</sup> Prop. 2003/04:10, s. 63.

<sup>42</sup> Prop. 2003/04:10, s. 73.

<sup>43</sup> Belgien, Bulgarien, Estland, Irland, Luxemburg (i ytterligare avgränsade fall), Nederländerna (i ytterligare avgränsade fall) och Ungern. Liechtenstein undantas helt från listan.

<sup>44</sup> Prop. 2003/04:10, s. 75.

<sup>45</sup> Prop. 2003/04:10, s. 75.

<sup>46</sup> Prop. 2003/04:10, s. 67.

<sup>47</sup> Prop. 2003/04:10, s. 67.

<sup>48</sup> Prop. 2007/08:16, s. 13.

ränteavdragsarbitrage. Ränteavdragsarbitrage föreligger till exempel när ett svenskt moderbolag tar upp ett lån för att sedan föra pengarna vidare, genom kapitaltillskott, till ett dotterbolag som är etablerat i ett land med låg eller obefintlig bolagsskatt. På detta sätt kan det svenska bolaget dra av räntekostnaderna på lånet och minska sitt beskattningsbara resultat samtidigt som dotterbolaget samlar på sig låg- eller obeskattade vinster. Dessa vinster kan sedan tas hem av moderbolaget i form av skattefri utdelning eller skattefri kapitalvinst om dotterbolaget säljs.<sup>49</sup>

Genom att tillämpa CFC-lagstiftningen på sådana fall har den svenska staten möjlighet att beskatta det svenska moderbolaget löpande för dess andel av dotterbolagets vinst. Om moderbolaget direkt äger 100 procent av dotterbolaget, för att ta ett enkelt exempel, beskattas vinsten till 100 procent i det svenska bolaget.<sup>50</sup> Vinsten i CFC-bolaget skall beräknas på motsvarande sätt som om det vore ett svenskt aktiebolag.<sup>51</sup> Den skatt som CFC-bolaget har betalt i etableringslandet får sedan räknas av mot den svenska skatten.<sup>52</sup>

Enligt kompletteringsregeln i 39a kap. 7 § är som tidigare nämnt vissa länder undantagna från CFC-beskattningsreglerna enligt den vita listan. Enligt listan gäller dock inte detta undantag för vissa EES-länder när det rör sig om särskilt angiven verksamhet, i huvudsak om inkomster från bank- och finansieringsverksamhet, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet. Som tidigare nämnts begränsas sådan verksamhet inom EES till att endast avse koncerninterna tjänster. Den nya kompletteringsregeln syftar endast till att avse CFC-bolag etablerade inom EES. Det är således huvudsakligen koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet inom vissa EES-länder som kan komma att komma att prövas mot den nya kompletteringsregeln.<sup>53</sup> Mer om den nya kompletteringsregeln i kapitel 5.

## 2.4 Sammanfattning

Bildandet av ett CFC-bolag i en stat med låg eller obefintlig bolagsskatt ger ägaren en möjlighet att skjuta upp eller undkomma beskattning i Sverige genom att via investeringar föra över inkomster till det utländska bolaget för att sedan ta tillbaka dem i form av utdelning eller kapitalvinst. Den svenska CFC-lagstiftningen tjänar till att motverka den här typen av skatteplanering och försvara den inhemska skattebasen. Vid CFC-beskattningsreglerna beskattas moderbolaget löpande för inkomster i dotterbolaget, detta oavsett om någon utdelning sker eller ej.

Den svenska lagstiftningen präglas av kapitalimportneutralitet vilket innebär att investeringar inom ett land beskattas till en likvärdig skattenivå oavsett om investeringarna är gjorda av inhemska eller utländska investerare. CFC-reglerna innebär ett avsteg från kapitalimportneutraliteten i och med att beskattningsrätten utökas då moderbolaget beskattas löpande. CFC-reglerna kan beskrivas som ett försök att utöka beskattningsrätten och försvara skattebasen samtidigt som strävan efter kapitalimportneutralitet upprätthålls.

---

<sup>49</sup> Skatteverkets Handledning för internationell beskattning 2008, s. 175.

<sup>50</sup> 39a kap. 13 § IL.

<sup>51</sup> 39a kap. 10 § IL.

<sup>52</sup> 18-22 §§ Lag (1986:468) om avräkning för utländsk skatt.

<sup>53</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 609.

De svenska CFC-reglerna återfinns i 39a kap. IL och innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen. Enligt 39a kap. 2 § IL krävs för att beskattning skall komma ifråga att delägaren i den utländska juridiska personen kontrollerar direkt eller indirekt minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster. Vad som avses med lågbeskattade inkomster bestäms dels i 39a kap. 5 § IL, den så kallade huvudregeln, dels i kompletteringsreglerna 39a kap. 7-7a §§ IL. Enligt huvudregeln anses en inkomst lågbeskattad om inkomsten beskattas lägre än om inkomsten hade beskattats med 55 procent av den svenska bolagsskatten. Enligt kompletteringsregelns första stycke skall en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses som lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i den vita listan och inte berörs av dess undantag. Enligt listan gäller dock inte detta undantag för vissa EES-länder när det rör sig om särskilt angiven verksamhet, i huvudsak om inkomster från bank- och finansieringsverksamhet, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet. Sådan verksamhet inom EES begränsas till att endast avse koncerninterna tjänster.

Den nya kompletteringsregeln i 7a § stadgar att även om nettoinkomsten enligt huvudregeln är lågbeskattad och inte undantagen enligt kompletteringsregeln skall en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EES inte anses lågbeskattad om den utländska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässig motiverad verksamhet bedrivs.

## 3 Etableringsfrihetens tillämplighet på direkta skatter

### 3.1 Introduktion

EG-rätten står enligt EG-domstolens praxis över nationell lag vilket leder till att medlemsstaternas skattelagstiftningar måste vara förenliga med fördraget och dess mål.<sup>54</sup> Målen för den Europeiska gemenskapen stadgas i artikel 2 EG i fördraget och ett av dessa mål är att upprätta en gemensam marknad. Vidare anges i artikel 3 EG att för att uppnå målen i artikel 2 EG skall gemenskapen innefatta en inre marknad med de villkor som stadgas i fördraget. I artikel 14(2) EG nämns de fyra friheterna: Fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. Etableringsfriheten är en del av den fria rörligheten för personer men benämns ibland som en femte frihet.<sup>55</sup> I artikel 14(2) EG stadgas att den inre marknaden skall omfatta ett område utan gränser. Syftet med friheterna är således att harmonisera de nationella rättsystemen för att uppnå en gemensam marknad. I och med EG-rättens suveränitet omfattas medlemsländernas skattelagstiftningar således av fördraget och måste därmed förhålla sig efter fördraget och de fyra friheterna.

För att belysa den konflikt som uppstår mellan CFC-lagstiftning och etableringsfriheten krävs en genomgång av etableringsfriheten ur ett skatteperspektiv. I kapitlet kommer det i steg för steg att redogöras för de punkter som ligger till grund för konflikten mellan etableringsfriheten och CFC-lagstiftning så som den har utvecklats fram till målet *Cadbury Schweppes*. Målet kommer i sig att behandlas i avsnitt 4.2. CFC-beskattnings är en så kallad direkt skatt. För att förklara etableringsfrihetens tillämplighet på direkta skatter kommer förhållandet mellan de båda att förklaras nedan.

### 3.2 Förhållandet mellan EG-rätten och direkta skatter

Utredningar om att harmonisera medlemsstaternas skattesystem har pågått i princip sedan gemenskapens bildande. Enligt artikel 220 EG är EG-domstolens uppgift att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördraget. Hur EG-rätten införlivas i den nationella rätten skiljer sig åt bland medlemsstaterna. Sverige tillämpar den dualistiska principen vilken innebär att EG-rätten antingen implementeras i nationell rätt genom en lagstiftningsakt (inkorporation) eller görs till del av den nationella rätten genom att den nationella lagstiftningen ges ett innehåll som tillgodoser EG-rättens krav (transformation). Genom principen om fördragskonform tolkning skall nationella lagar tolkas mot bakgrund av EG-rätten och nationella rättsorgan skall vid val av tolkning av en nationell lag välja den tolkning som överensstämmer med EG-rätten.<sup>56</sup> Detta har medfört att medlemsstaterna allt eftersom har tvingats att ändra och anpassa sin lagstiftning för att uppfylla de krav som ställs av EG-domstolen.

Artikel 234 EG stadgar att medlemsstaterna kan vända sig till EG-domstolen för att få ett förhandsavgörande om tolkning av fördraget. Syftet med förhandsavgöranden är främst att garantera att EG-rätten är enhetlig och att tolkningen och tillämpningen av EG-rätten är densamma i samtliga medlemstater.<sup>57</sup> Enligt artikeln är EG-domstolen endast berättigad till

<sup>54</sup> Mål 6/64, Flaminio Costa mot. E.N.E.L., REG [1964] s. 585, svensk specialutgåva s. 211.

<sup>55</sup> Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, Europarättens Grunder, 3:e upplagan, Norstedts juridik, 2007, s. 20.

<sup>56</sup> Bernitz, Kjellgren, s. 71.

<sup>57</sup> Bernitz, Kjellgren, s. 152.

att tolka EG-rätten och kan således inte fastställa huruvida en nationell lagstiftning är förenlig med fördraget. Denna tes har i doktrinen beskrivits som EG-domstolens *competence declaration*<sup>58</sup>. Efter EG-domstolens tolkning i förhandsavgörandet är det upp till medlemsstaten och dess domstolar att avgöra om den nationella rätten är förenlig med fördraget.<sup>59</sup>

Direkta skatter är ett område som är återhållsamt reglerat i fördraget. Detta kan ge en antydan om vilket känsligt område det rör sig om. Flera medlemsländer är motvilliga till att ändra sina nationella lagstiftningar eftersom de till exempel vill försvara de nationella välfärdssystemen eller behålla låga skatter för att kunna konkurrera om investeringar.<sup>60</sup> Det krävs enligt artikel 94 EG fullständig enhällighet i Europeiska unionens råd beträffande skattefrågor, vilket försvårar beslutsfattandet på området betydligt.

Först på senare år har EG-rätten fått större betydelse för direkt skatter. Dels har EU genom olika skattedirektiv avsett att harmonisera medlemsstaternas skattelagstiftningar med regler som bland annat skall motverka dubbelbeskattning, kedjebeskattnings och skatteflykt,<sup>61</sup> dels har EG-domstolen genom sin tolkande funktion tolkat de fyra friheterna i fördraget och förtydligat EG-rätten på området. Området för direkta skatter ett av de områden där medlemsstaterna är självständiga gentemot EG-rätten. Medlemsstaterna kan handla självständigt inom området för direkta skatter men EG-domstolen har genom sin praxis slagit fast att medlemsstaternas självständighet endast sträcker sig så långt att de måste ta hänsyn till EG-rätten då de utövar denna självständighet.<sup>62</sup>

Det finns följaktligen få bestämmelser i fördraget som uttryckligen rör direkta skatter och således även CFC-lagstiftning. EG-domstolen har vid tolkning av de grundläggande friheterna funnit flera nationella skattelagstiftningar oförenliga med de fyra friheterna. De grundläggande friheterna regleras som nämnts i fördraget varav etableringsfriheten återfinns i artikel 43 EG och artikel 48 EG och dessa kommer därför att redogöras för i kommande avsnitt.

### 3.3 Artikel 43 EG och artikel 48 EG

#### 3.3.1 Förbud mot inskränkningar

De centrala artiklarna om etableringsfriheten, artiklarna 43 EG och artikel 48 EG, återfinns i kapitel 2 av fördraget. Artikel 43 EG lyder enligt följande:

*”Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.*

---

<sup>58</sup> Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer law international, 2005, s. 45 f

<sup>59</sup> Dahlberg, 2005, s. 17.

<sup>60</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2007, s. 214.

<sup>61</sup> Se Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EUT Svensk specialutgåva Område 9 Volym 2 s. 25 med flera.

<sup>62</sup> Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio*, REG [1999] s. I-2651, p. 19 se även Mål C-319/02, *Petri Manninen*, REG [2004] s. I-7477, p. 19, och Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, REG [2005] s. I-10837, p. 29.

*Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”*

Det första styckets första mening innehåller förbudet mot inskränkningar som hindrar medborgare från att bilda så kallade primära etableringar vilket omfattar nya etableringar i andra medlemsstater.<sup>63</sup> Så kallade sekundära etableringar såsom kontor, filial eller dotterbolag i en annan medlemsstat omfattas av första styckets andra mening. Att det har benämnts som sekundär etablering beror på att det inte är ett ”nytt” bolag utan en ”avkomma” av ett tidigare.<sup>64</sup> Det andra stycket innehåller rätten att utöva verksamhet som egenföretagare på lika villkor som medborgarna i etableringslandet. Andra stycket innehåller även en hänvisning till artikel 48 EG och den definitionen av bolag som återfinns där.

### 3.3.2 Innebörden av en etablering

Sett till ordalydelsen i artikel 43 EG omfattas av förbudet i artikeln sådana bestämmelser som inskränker rättigheter för *medborgare i en medlemsstat*<sup>65</sup>. Begreppet medborgare utvidgas i artikel 48 EG som lyder enligt följande:

*”Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.*

*Med ”bolag” förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligt-rättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.”*

Enligt artikel 48(1) EG skall bolag som uppfyller kriterierna som uppställs i artikeln även omfattas av de bestämmelser i kapitlet som behandlar fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna. Således omfattas även bolag av bestämmelserna i artikel 43 EG om de har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen. EG-domstolen klargjorde detta i *Avoir Fiscal*<sup>66</sup>. Målet rörde den franska skattelagstiftningen, enligt vilken effekterna av ekonomisk dubbelbeskattning mildrades. Utländska bolag med filialer i Frankrike som i sin tur ägde franska bolag kunde inte erhålla samma fördelar som franska bolag som ägde bolag i Frankrike. I målet slog EG-domstolen fast att ett bolag knyts till det lands rättsordning där bolaget har sitt säte på samma sätt som nationaliteten knyter fysiska personer.<sup>67</sup> EG-domstolens definition av ”säte” innehåller samtliga tre omständigheter från Artikel 48

---

<sup>63</sup> Dahlberg, 2005, s. 138.

<sup>64</sup> Dahlberg, 2005, s. 138.

<sup>65</sup> Medborgare kan i det här avseendet både innefatta fysiska personer och juridiska personer. Eftersom den här uppsatsen behandlar beskattning av företag kommer vi inte att behandla etableringsfriheten för fysiska personer något närmare.

<sup>66</sup> Mål 270/83, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken (*Avoir Fiscal*), REG [1986] s. 273.

<sup>67</sup> Mål 270/83, *Avoir Fiscal*, p. 18.

EG, vilket innebär den plats där bolaget har sitt säte (är registrerat), har sitt huvudkontor och sin huvudsakliga verksamhet.<sup>68</sup>

Artikel 48(2) EG ger en definition på vilka bolag som åsyftas i artikel 48(1) EG. Enligt ordalydelsen omfattas bolag som bildats enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte. Sett till artikel 48 EG går det att urskilja två villkor.<sup>69</sup> Det första är det så kallade ”form och vinst” villkoret. Enligt artikel 48(2) EG måste bolaget vara bildat enligt civil- eller handelslagstiftning samtidigt som det skall vara bildat med ett vinstsyfte.<sup>70</sup> Det andra villkoret gäller bolagets nationalitet. Enligt artikel 48(1) EG måste bolaget vara bildat i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och ha sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen för att omfattas av etableringsfriheten. Bolag som bildats utanför gemenskapen omfattas därmed inte av etableringsfriheten.<sup>71</sup>

EG-domstolen gav i *Gebhard*<sup>72</sup> en definition av begreppet etablering. Målet rörde en tysk jurist som vägrades utöva yrkesverksamhet i Italien och även titulera sig yrkestiteln ”avvocato”. I domen yttrade domstolen att en etablering anses vara:

*”(...) ett mycket vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet för medborgare i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och dra fördel av detta. Begreppet befrämjar således det ekonomiska och sociala utbytet inom gemenskapen på den fria yrkesutövningens område”<sup>73</sup>*

Slutsatser som kan dras av fallet är att EG-domstolen här definierar avsikten med etableringsfriheten som att ge medborgare i gemenskapen en möjlighet att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och dra fördel av detta. I *Factortame*<sup>74</sup> definierade EG-domstolen begreppet etablering ytterligare. Målet rörde *Factortame Ltd* som drev fiskeverksamhet med fartyg som vägrades registrering i Storbritannien. I målet konstaterade EG-domstolen att en etablering enligt fördragets bestämmelser måste vara en faktiskt bedriven ekonomisk verksamhet som även måste drivas via ett fast driftställe i medlemsstaten för obestämd tid.<sup>75</sup> Det måste således vara en ”verklig” etablering som inte är tillfällig.

För att en bestämmelse som hindrar ett bolag från att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium skall förbjudas enligt artikel 43 EG måste bolaget i fråga följaktligen

---

<sup>68</sup> Dahlberg, 2005, s. 142.

<sup>69</sup> Dahlberg, 2005, s. 143.

<sup>70</sup> Dahlberg, 2005, s. 143.

<sup>71</sup> Dahlberg, 2005, s. 143.

<sup>72</sup> Mål C-55/94, Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG [1995] s. I-4165.

<sup>73</sup> Mål C-55/94, Gebhard, p. 25.

<sup>74</sup> Mål C-221/89, The Queen mot Secretary of State for Transport, ex parte *Factortame Ltd* m.fl., REG [1991] s. I-3905, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-313.

<sup>75</sup> Mål C-221/89, *Factortame*, p. 20 se även Mål C-246/89, Europeiska gemenskapernas kommission mot Förenade kungariket, REG [1991] s. I-4585, p. 21.

bedriva en faktisk verksamhet i etableringslandet, vara bildat inom gemenskapen enligt civil- eller handelslagstiftning samt vara bildat med ett vinstsyfte. Det kan heller inte vara fråga om några tillfälliga etableringar utan bolaget måste vara etablerat för en obestämd tid. Varken artikel 43 EG eller artikel 48 EG reglerar hur långt rätten till fri etablering sträcker sig. Detta har dock behandlats i EG-domstolen praxis och kommer därför att behandlas i kommande avsnitt.

### 3.4 Missbruk av etableringsfriheten

En fråga som inte regleras direkt i fördraget men som flera gånger tagits upp av EG-domstolen är hur långt en medborgares rättighet att utnyttja etableringsfriheten sträcker sig. I målet *Knoors*<sup>76</sup> rörde det sig om en nederländsk medborgare som var utbildad i Belgien och ansökte om tillstånd att arbeta i Nederländerna. Enligt den nederländska domstolen kunde han inte åberopa ett EG-direktiv eftersom det inte kunde uteslutas att han försökte kringgå de nationella reglerna, trots att han uppfyllde kriterierna för att åberopa direktivet. EG-domstolen godtog inte den nederländska domstolens resonemang utan konstaterade att medborgaren kunde åberopa direktivet.<sup>77</sup> EG-domstolen lyfte dock fram att medlemsstaterna kan ha ett legitimt intresse av att hindra medborgare från att kringgå den nationella lagstiftningen då medborgarna missbrukar de möjligheter som skapats genom fördraget.<sup>78</sup> EG-domstolen har senare i *Bouchoucha*<sup>79</sup> återigen påpekat det här intresset från medlemsstaternas sida.<sup>80</sup>

Principen om missbruk utvecklades vidare i *Centros*<sup>81</sup>. Målet rörde sig om ett bolag (Centros) som var registrerat och hade sitt säte i Storbritannien men hade i själva verket aldrig bedrivit någon verksamhet där. Företaget hade etablerat moderbolaget i Storbritannien men själva verksamheten bedrevs via en filial i Danmark. Motiven bakom detta var att Storbritanniens krav på lägsta aktiekapital för att aktiebolagsbildning var avsevärt lägre än de motsvarande danska kraven.<sup>82</sup> Det danska bolagsverket vägrade att registrera filialen på grunden att Centros i själva verket inte avsåg att etablera en verksamhetsgren i Danmark utan snarare den huvudsakliga verksamheten.<sup>83</sup> Genom att registrera bolaget i Storbritannien och öppna en filial i Danmark kunde Centros kringgå de danska reglerna om lägsta aktiekapital. Det danska bolagsverket hävdade att om registreringen i Storbritannien varit riktig på det sättet att bolaget faktiskt bedrev näringsverksamhet där hade de inte vägrat att registrera filialen.<sup>84</sup>

---

<sup>76</sup> Mål 115/78, J. Knoors mot Staatssecretaris van Economische Zaken, REG [1979] s. 399, s. 25, svensk specialutgåva, volym 4, s. 297.

<sup>77</sup> Mål 115/78, Knoors, p. 28.

<sup>78</sup> Mål 115/78, Knoors, p. 25.

<sup>79</sup> Mål C-61/89, Brottmål mot Marc Gaston Bouchoucha, REG [1990] s. I-3551.

<sup>80</sup> Mål C-61/89, Bouchoucha, p. 14.

<sup>81</sup> Mål C-212/97, Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, REG [1999] s. I-1459.

<sup>82</sup> Mål C-212/97, Centros, p. 18.

<sup>83</sup> Mål C-212/97, Centros, p. 2.

<sup>84</sup> Mål C-212/97, Centros, p. 16.



EG-domstolen godtog etableringen men åberopade samma princip som i *Knoors* och *Bouchouba*, att medborgarna visserligen inte får utnyttja fördragets bestämmelser för att på ett otillbörligt sätt undkomma den nationella lagstiftningen och att de heller inte får åberopa bestämmelserna när det gäller missbruk eller bedrägeri.<sup>85</sup> Vidare konstaterade EG-domstolen att medlemsstaterna, för att neka en medborgare rättigheten som den har enligt bestämmelserna, måste dem vid bedömningen ta hänsyn till och beakta de syften som fördraget eftersträvar.<sup>86</sup> Utgången av *Centros* är relevant på det sättet att EG-domstolen i målet avgränsade möjligheten att åberopa etableringsfriheten då det rör sig om missbruk.

Intresse från medlemsstaternas sida att förhindra att företag missbrukar etableringsfriheten är intressant ur ett skatteperspektiv då medlemsländerna vill skydda sina skattebaser och ogärna ser att de skattskyldiga flyr undan lagstiftningen, så som situationen exempelvis kan vara vid CFC-beskattning. Många medlemsstater har därför väckt frågan inför EG-domstolen om missbruk av etableringsfriheten föreligger när företag etablerar sig över gränserna med ett underliggande skattemotiv eller om sådana motiv skall anses vara legala motiv.<sup>87</sup> I *Barbier*<sup>88</sup> slog EG-domstolen fast att även om en medborgare har avsett att dra fördel av en mer förmånlig skattelagstiftning räcker detta inte i sig för att frånta denne rätten att åberopa fördraget.<sup>89</sup> EG-domstolen har vidare konstaterat att detta även gäller för företag, då en etablering som syftar till att dra fördel av en mer förmånlig skattelagstiftning inte i sig räcker för att konstatera att etableringsfriheten har missbrukats.<sup>90</sup> EG-domstolen har även konstaterat att någon allmän presumtion om skatteflykt inte kan grundas enbart på omständigheten att det sker en etablering i en annan medlemsstat.<sup>91</sup> På samma sätt som bolaget i *Centros* etablerades i Storbritannien enbart på grund av att kravet på lägsta aktiekapital var lägre än i Danmark, kan ett bolag välja att etablera ett dotterbolag i ett lågskatteländ land enbart med ett underliggande skattemotiv.<sup>92</sup> Således kan valet av etableringsland inte ifrågasättas.

---

<sup>85</sup> Mål C-212/97, *Centros*, p. 24.

<sup>86</sup> Mål C-212/97, *Centros*, p. 25.

<sup>87</sup> Mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, REG [1998] s. I-4695, Mål C-478/98, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Belgien*, REG [2000] s. I-7587, Mål C-436/00, X och Y, och Mål C-334/02, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Frankrike*, REG [2004] s. I-2229.

<sup>88</sup> Mål C-364/01, *H. Barbier mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, REG [2003] s. I-15013.

<sup>89</sup> Mål C-364/01, *Barbier*, p. 71.

<sup>90</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 37, Mål C-212/97 *Centros*, p. 27, Mål C-167/01, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam mot Inspire Art Ltd*, REG [2003] s. I-10155, p. 96.

<sup>91</sup> Mål C-264/96, *ICI*, p. 26, Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 37, Mål C-436/00, X och Y, p. 62.

<sup>92</sup> Vinther, Nikolaj, Werlauff, Erik, Tax motives are legal motives – The borderline between use and abuse of the freedom of establishment with reference to the Cadbury Schweppes case, *European Taxation*, 2006, s. 384.

## 3.5 Förbud mot diskriminering och restriktioner

### 3.5.1 Diskriminerande åtgärder

Artikel 12 EG stadgar att all diskriminering på grund av nationalitet inom fördraget och dess tillämpningsområde skall vara förbjuden. Regeln är av generell karaktär och även om det finns andra diskrimineringsgrunder är det nationalitet och skatterättslig hemvist som är de viktiga grunderna när det kommer till internationell skatterätt.<sup>93</sup> Det har tidigare varit oklart hur artikel 12 EG förhåller sig till de förbud mot diskriminering som finns stadgade i de fyra friheterna, till exempel artikel 43 EG och etableringsfriheten.<sup>94</sup> EG-domstolen har bland annat i *Kommissionen mot Grekland*<sup>95</sup> slagit fast att bestämmelser som omfattas av artikel 43 EG (med flera) även skall omfattas av artikel 12 EG och således skall domstolen inte pröva förenligheten med båda artiklarna.<sup>96</sup> Slutsatsen blir att artikel 43 EG kan utgöra en specificering av det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 12 EG.

Enligt EG-domstolens praxis uppkommer diskriminering när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall.<sup>97</sup> Diskriminering inträffar främst när medborgare som inte är bosatta inom landet inte upplever samma behandling som medborgare bosatta inom landet.<sup>98</sup> När EG-domstolen avgör om diskriminering föreligger eller ej görs en jämförelse mellan objektivt jämförbara situationer.<sup>99</sup> Det är endast då det finns objektivt jämförbara situationer som diskriminering kan föreligga. Detta kan vara svårt att tillämpa på direkta skatter då situationen för invånare i ett land och de som inte är bosatta inom landet inte är direkt jämförbar.<sup>100</sup> Detta konstaterades av EG-domstolen i *Schumacker*. Målet rörde en belgisk medborgare (Schumacker) som arbetade i Tyskland och var därmed obegränsat skattskyldig i Belgien men begränsat skattskyldig i Tyskland. Skattesatsen i Tyskland reglerades beroende på om den skattskyldige hade familj i Tyskland eller inte, då skattesatsen delades mellan makarna. Eftersom Schumacker endast var begränsat skattskyldig omfattades han inte av den mer förmånliga beskattningen och ansågs därför vara diskriminerad. EG-domstolen konstaterade att han inte kunde anses vara diskriminerad eftersom situationen för medborgare som är bosatta inom landet och situationen för medborgare som inte är bosatta inom landet inte är direkt jämförbara.<sup>101</sup>

Tidigare har det varit brukligt är att göra en skillnad mellan direkt diskriminering (öppen diskriminering) och indirekt diskriminering (dold diskriminering). Begreppet direkt diskriminering avser diskriminering på grund av nationalitet.<sup>102</sup> Ett tydligt exempel på direkt

<sup>93</sup> Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2007, s. 225.

<sup>94</sup> Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2007, s. 226.

<sup>95</sup> Mål 305/87, Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Grekland, REG [1989] s. 1461.

<sup>96</sup> Mål 305/87, Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Grekland, p. 12 och 13.

<sup>97</sup> Mål C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker, REG [1995] s. I-225.

<sup>98</sup> Terra, Wattel, s. 64.

<sup>99</sup> Mål C-279/93, Schumacker, p. 30.

<sup>100</sup> Mål C-279/93, Schumacker, p. 31.

<sup>101</sup> Mål C-279/93, Schumacker, p. 32.

<sup>102</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2007, s. 231.

diskriminering är målet *Royal Bank of Scotland* där en brittisk bank etablerade en filial i Grekland. Enligt den grekiska skattelagstiftningen drabbades en filial till en utländsk bank av en högre bolagsskatt än grekiska banker. Filialen ansågs vara i en situation som var objektivt jämförbar med ett grekiskt bolag och eftersom skälet till att filialen behandlades annorlunda var att den hade sitt säte i Grekland fastslog EG-domstolen att direkt diskriminering förelåg.<sup>103</sup>

Då direkt diskriminering omfattade diskriminering på grund av nationalitet grundas istället indirekt diskriminering på sådan diskriminering som sker på annan grund än på nationalitet men som ändå har samma effekt som om nationalitet hade varit grunden.<sup>104</sup> Vid fall av indirekt diskriminering verkar det vid en första anblick ofta inte vara fråga om en skillnad i behandling som leder till diskriminering, dock kan det i slutändan ändå leda till en skillnad i behandling och således utgöra indirekt diskriminering.<sup>105</sup>

Idag görs uppdelningen snarare mellan diskriminering och icke diskriminerande restriktioner. Artikel 43(2) EG hänvisar till sådana inskränkningar som sker genom diskriminering grundad på nationalitet. Det har dock i EG-domstolens praxis utvecklats att omfatta även sådana åtgärder, utan åtskillnad grundad på nationalitet, som hindrar eller begränsar rätten att åtnjuta de fria rättigheterna, så kallade icke-diskriminerande restriktioner.<sup>106</sup>

### 3.5.2 Icke diskriminerande restriktioner

Så kallade icke-diskriminerande restriktioner berör särbehandling av ett bolag eller en medborgare i ursprungsstaten.<sup>107</sup> Sådana restriktioner inträffar främst när ursprungsstaten hindrar eller begränsar gränsöverskridande transaktioner jämfört med inhemska transaktioner.<sup>108</sup> Detta behandlades i EG-domstolens avgörande av fallet *Daily Mail*<sup>109</sup>. *Daily Mail* var ett brittiskt bolag som avsåg att flytta sitt centrala styre från Storbritannien, där det var registrerat, till Nederländerna. På detta sätt kunde bolaget erhålla skattemässiga fördelar. EG-domstolen konstaterade att:

*”Även om dessa bestämmelser, enligt deras ordalydelse, bl.a. syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemslandet, så utgör de samtidigt förbud mot att ursprungslandet hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning”*.<sup>110</sup>

Detta innebär att EG-domstolen uppmärksammade att etableringsfriheten inte endast är tillämplig i etableringsstaten utan även i ursprungsstaten då ursprungsstaten inte har rätt att hindra medborgare att etablera sig i etableringslandet. Nationella bestämmelser eller åtgärder behöver således inte vara diskriminerande för att omfattas av artikel 43 EG.

<sup>103</sup> C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, p. 31.

<sup>104</sup> Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2007, s. 232 f.

<sup>105</sup> Dahlberg, 2005, s. 95.

<sup>106</sup> Terra, Ben, Wattel, John, *European tax law*, 5:e upplagan, Kluwer Law International, 2008, s. 63.

<sup>107</sup> Dahlberg, 2005, s. 107.

<sup>108</sup> Terra, Wattel, s. 65.

<sup>109</sup> Mål 81/87, *The Queen mot H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc*. REG [1988] s 5483; svensk specialutgåva s. 693.

<sup>110</sup> Mål 81/87, *Daily Mail*, p. 16.

I *Gebhard* konstaterade EG-domstolen med hänvisning till tidigare praxis att även sådana nationella åtgärder som kan "hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget"<sup>111</sup> skall anses förbjudna. Formuleringen hindra eller göra det mindre attraktivt omfattar tydligt restriktioner som är icke-diskriminerande.<sup>112</sup> Icke diskriminerande restriktioner utgör således tillsammans med diskriminerande bestämmelser grundade på nationalitet, inskränkningar av etableringsfriheten som anses förbjudna.

Möjligheten att rättfärdiga nationella lagstiftningar, bestämmelser eller åtgärder som anses hindra och utgöra en inskränkning av etableringsfriheten skiljer sig åt beroende på om det rör sig om en diskriminerande åtgärd grundad på nationalitet eller om det rör sig om en hindrande restriktion. Möjligheterna till rättfärdigande uttrycks dels i EG-fördraget, dels i EG-domstolens praxis.<sup>113</sup>

## 3.6 Rättfärdigande av inskränkningar i etableringsfriheten

### 3.6.1 Artikel 46 EG

Inskränkningar av de grundläggande friheterna kan rättfärdigas med hjälp av bestämmelser som är särskilt uttryckta i EG-fördraget.<sup>114</sup> Gemensamt för dessa bestämmelser i EG-fördraget är att de i allmänhet avser sådana situationer där det är svårt att tänka sig att de nationella bestämmelserna skulle kunna ifrågasättas.<sup>115</sup> Gällande etableringsfriheten kan artikel 46 EG tillämpas i jämförelse med artikel 43 EG. Artikel 46 EG stadgar att:

*"Bestämmelserna i detta kapitel och åtgärder som vidtagits med stöd av dessa skall inte hindra tillämpning av bestämmelser i lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa."*

Nationella inskränkningar i etableringsfriheten kan således rättfärdigas om de grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Enligt EG-domstolens praxis kan inskränkningar i form av diskriminering endast rättfärdigas med hjälp av uttryckta bestämmelser i EG-fördraget, till exempel artikel 46 EG.<sup>116</sup> Att en beskattningsåtgärd som till exempel CFC-beskattning skulle rättfärdigas med hjälp av artikel 46 EG eftersom de grundar sig på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa borde vara ovanligt då den antagligen inte skulle falla inom det materiella tillämpningsområdet av artikeln.<sup>117</sup> Det är inte troligt att en CFC-lagstiftning kan anses vara inrättad med motivet att säkerställa allmän ordning, säkerhet eller hälsa. En sådan icke diskriminerande åtgärd skulle snarare ges möjligheten att rättfärdigas genom den av EG-domstolen utvecklade rule-of-reasonprincipen.

---

<sup>111</sup> Mål C-55/94, *Gebhard*, p 37.

<sup>112</sup> Dahlberg, 2005, s. 109.

<sup>113</sup> Terra, Wattel, s. 65.

<sup>114</sup> Hilling, s. 91.

<sup>115</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2007, s. 235.

<sup>116</sup> Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, p. 32.

<sup>117</sup> Hinnekens, Luc, *EC perspectives for justifications of discriminatory and restrictive tax measures of Member States*, Rapport till 2004 års EATLP konferens i Paris, opublicerat manuscript, s. 7.

### 3.6.2 Skydd för allmänintresset – Rule-of-reasonprincipen

Vid sidan av de uttryckta bestämmelserna i EG-fördraget som erbjuder en möjlighet för diskriminerande åtgärder att rättfärdigas har EG-domstolen utvecklat särskilda grunder för rättfärdigande som kan tillämpas på inskränkningar i form av icke diskriminerande restriktioner.<sup>118</sup> Ett sådant rättfärdigande grundar sig i tvingande hänsyn till allmänintresset och benämns som rule-of-reasonprincipen.<sup>119</sup> Att inskränkningar kunde rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset kom först till uttryck i *Cassis de Dijon*<sup>120</sup> där EG-domstolen uttryckte att:

*”Hinder för handeln inom gemenskapen som uppstår på grund av skillnader mellan medlemsstaternas lagstiftningar (...) måste godtas i den mån dessa bestämmelser kan anses vara nödvändiga för att tillgodose tvingande hänsyn, i synnerhet i fråga om effektiv skattekontroll, skydd för folkhälsan, god handelssed och konsumentskydd.”*<sup>121</sup>

Rule-of-reasonprincipen har sedan dess utvecklats i EG-domstolens praxis. I *Gebhard* fastställde EG-domstolen fyra kriterier som måste vara uppfyllda för att rättfärdiga inskränkningar enligt rule-of-reasonprincipen.<sup>122</sup> Dessa var:

*”De skall vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,  
de skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,  
de skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och  
de skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.”*<sup>123</sup>

Dessa kriterier innebär främst att rule-of-reasonprincipen kan tillämpas på inskränkningar som tar form av icke diskriminerade restriktioner om de kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset. Det har varit diskutabelt huruvida rule-of-reasonprincipen är tillämplig även på indirekt diskriminering.<sup>124</sup> Eftersom CFC-beskattning tar form som en icke diskriminerade restriktion kommer tillämpligheten av rule-of-reasonprincipen vid indirekt diskriminering inte att utredas vidare.

För att rule-of-reasonprincipen skall kunna tillämpas krävs också att inskränkningen anses proportionerlig. Med detta avses att nationella åtgärder skall vara ägnade åt att föreverkliga den målsättning som eftersträvas genom dem och att de inte skall gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen med åtgärden.<sup>125</sup> Detta är i linje med proportionalitetsprincipen som återfinns i artikel 5(3) EG och som uttrycker att *”Gemenskapen skall inte vidta någon åtgärd som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i detta fördrag.”*

---

<sup>118</sup> Dahlberg, 2005, s. 114.

<sup>119</sup> Dahlberg, 2005, s. 114.

<sup>120</sup> Mål 120/78, Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein ”Cassis de Dijon”, REG [1979] s. 00649, svensk specialutgåva s. 377.

<sup>121</sup> Mål 120/78, Cassis de Dijon, p. 8.

<sup>122</sup> Mål C-55/94, Gebhard, p 37.

<sup>123</sup> Mål C-55/94, Gebhard, p 37.

<sup>124</sup> Dahlberg, 2005, s. 120.

<sup>125</sup> Mål C-55/94, Gebhard, p 37.

Kravet på proportionalitet har kommit till uttryck i flera skattemål där EG-domstolen har haft att bedöma om inskränkningen kan rättfärdigas med hjälp av rule-of-reasonprincipen.<sup>126</sup> Ett exempel är *Leur-Bloem*<sup>127</sup> där EG-domstolen slog fast att kravet på proportionalitet skulle iaktas vid tillämpningen av en bestämmelse i nationell rätt. EG-domstolen uttryckte i målet:

*”Att införa en bestämmelse som har en allmän räckvidd genom vilken vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelen [på grund av vissa kriterier i den nationella rätten] vare sig det verkligen är fråga om skatteflykt eller skatteundandragande eller inte, skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika sådan skatteflykt eller sådant skatteundandragande och det skulle skada det syfte som eftersträvas genom direktivet”.*<sup>128</sup>

I *Futura Participations*<sup>129</sup> tog EG-domstolen kravet på proportionalitet i beaktande då de uttryckte att även om bestämmelsen kunde anses vara motiverad med hänsyn till det tvingande allmänintresset fordras att den är ägnad att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.<sup>130</sup>

För att en inskränkning skall anses rättfärdigad enligt rule-of-reasonprincipen krävs således att inskränkningen är proportionerlig. Enligt Dahlberg utgör *”kravet på proportionerlighet det verkliga nålsögat för att ett rättfärdigande skall bli aktuellt.”*<sup>131</sup> I flera fall på det direkta beskattningsområdet har EG-domstolen bedömt att en rättfärdigandegrund som i princip har accepterats inte kunnat tillämpas eftersom inskränkningen i fråga inte uppfyller kravet på proportionalitet.

Medlemsstaterna har inför EG-domstolen åberopat en rad olika grunder för att rättfärdiga nationella skattebestämmelser som inskränker etableringsfriheten. Merparten av dessa har EG-domstolen valt att inte acceptera som rättfärdigande grunder med hänsyn till allmänintresset enligt rule-of-reasonprincipen. EG-domstolen har valt att i princip acceptera fyra olika grunder för rättfärdigande men dessa har trots det sällan varit tillämpliga i EG-domstolens domar.<sup>132</sup>

### 3.6.3 Rättfärdigade skatteåtgärder

Nedan kommer de rättfärdigande grunder som har accepterats av EG-domstolen att presenteras. Dessa är: *Effektiv skattekontroll*, *skattesystemets inre sammanhang*, *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* och *förhindra skatteflykt*. I senare domar har dock EG-domstolen valt att kombinera olika rättfärdigande grunder för att rättfärdiga en nationell inskränkning. Avsikten är inte att göra en grundlig utredning av dessa utan avsikten är att ge läsaren en uppfattning om hur nationella skatteåtgärder kan rättfärdigas. I avsnittet kommer varje rättfär-

---

<sup>126</sup> Dahlberg, 2005, s. 119.

<sup>127</sup> Mål C-28/95, A. Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Onderneming Amsterdam 2, REG [1997] s. I-4161.

<sup>128</sup> Mål C-28/95, Leur-Bloem, p.44.

<sup>129</sup> Mål C-250/95, Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions, REG [1997] s. I-2471, s. I-02471.

<sup>130</sup> Mål C-250/95, Futura Participations, p. 26.

<sup>131</sup> Dahlberg, Internationell beskattning, 2007, s. 239.

<sup>132</sup> Dahlberg, 2005, s. 233.

digandegrund att behandlas var för sig med hjälp av EG-domstolens praxis. De rättsfall som valts att behandlas är inte uttömmande men har samtliga varit utmärkande för utvecklingen av rättfärdigandegrunden. Några av målen som presenteras har behandlat inskränkningar av andra grundläggande friheter än etableringsfriheten. Dock har utgången i dessa mål även betydelse för rättfärdigande av inskränkningar av etableringsfriheten.<sup>133</sup>

### 3.6.3.1 Effektiv skattekontroll

I *Futura Participations* behandlades frågan huruvida luxemburgsk lagstiftning kunde rättfärdigas med stöd av *effektiv skattekontroll*. Inskränkningen bestod av nationella bestämmelser som innebar att förlustavdrag för skattskyldiga som inte har hemvist i Luxemburg endast är tillämpliga under förutsättning att förlusterna har ett samband med inkomsterna som förvärvats i Luxemburg och att bokföringen fullgjorts inom landet.<sup>134</sup> Det krävdes således att två förutsättningar skulle vara uppfyllda för möjligheten till förlustavdrag.

Det var angående den senare förutsättningen, att bokföring fullgjorts inom landet, som Luxemburg valde att återropa *effektiv skattekontroll*. EG-domstolen konstaterade att kravet på att bokföring skulle upprättas enligt luxemburgsk lag för ett franskt bolag med filial i Luxemburg innebar en inskränkning men att den kunde motiveras med behovet av effektiv skattekontroll.<sup>135</sup> EG-domstolen accepterade rättfärdigandegrunden men hävdade att det i detta fall inte var proportionerligt i beaktande av syftet att garantera en effektiv skattekontroll.<sup>136</sup>

EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen provat denna rättfärdigandegrund men inte funnit den tillämplig eftersom de nationella inskränkningarna inte ansetts uppfylla kravet på proportionerlighet.<sup>137</sup>

### 3.6.3.2 Skattesystemets inre sammanhang/kongruensen i skattesystemet

*Skattesystemets inre sammanhang* har beaktats av EG-domstolen vid ett flertal mål rörande direkt beskattning.<sup>138</sup> Målen som har haft störst inverkan är parallellmålen *Bachmann*<sup>139</sup> och *Kommissionen mot Belgien*<sup>140</sup>. De är även de enda gångerna som EG-domstolen har valt att tillämpa *skattesystemets inre sammanhang* som rättfärdigandegrund.<sup>141</sup>

I *Bachmann* behandlades frågan huruvida etableringsfriheten utgör ett hinder för belgisk lagstiftning, enligt vilken det stadgas att det endast får göras avdrag för försäkringspremier som betalas till ett belgiskt försäkringsbolag. En medborgare i Tyskland som var bosatt i

---

<sup>133</sup> Dahlberg, 2005, s. 233.

<sup>134</sup> Mål C-250/95, *Futura Participations*, p. 9.

<sup>135</sup> Mål C-250/95, *Futura Participations*, p. 43-44.

<sup>136</sup> Dahlberg, 2005, s. 261.

<sup>137</sup> Till exempel Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt*, REG [2002] s. I-11779, p. 43-44.

<sup>138</sup> Dahlberg, 2005, s. 242.

<sup>139</sup> Mål C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*, REG [1992] s. I-249, Svensk specialutgåva s. 31.

<sup>140</sup> Mål C-300/90, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Belgien*, REG [1992] s. I-305.

<sup>141</sup> Dahlberg, 2005, s. 242

Belgien avsåg att göra avdrag i Belgien för betalda försäkringspremier som betalats till en tysk försäkringsgivare i Tyskland. Sådana avdrag nekades enligt den belgiska lagstiftningen.<sup>142</sup> EG-domstolen konstaterade att en sådan lagstiftning utgjorde ett hinder för den fria rörligheten men att hindret kunde rättfärdigas med syftet att skydda skattesystemets inre sammanhang. För att *skattesystemets inre sammanhang* skall kunna tillämpas krävs enligt *Bachmann* att det föreligger ett direkt samband mellan avdragsrätten för betalda premier och beskattningsrätten för det utfallande beloppet samt att det rör en och samma skattskyldig.<sup>143</sup> Utan en sådan lagstiftning i fråga hade Belgien genom att tillåta avdrag fått en minskad skatteinkomst eftersom de inte hade blivit kompenserade för det genom att kunna beskatta de utfallande premierna.<sup>144</sup>

Ett sådant direkt samband avseende en och samma skattskyldig förelåg inte i *Lankhorst-Hohorst* där det rörde sig om ett dotterbolag till ett moderbolag med säte utanför landet som missgynnades skattemässigt, utan att någon skattemässig förmån kunde kompensera för denna behandling.<sup>145</sup> Det krävs således att det skall finnas en skattemässig fördel och en skattemässig nackdel samt att det föreligger ett direkt samband mellan dessa två.

### 3.6.3.3 Den skatterättsliga territorialitetsprincipen

Det föreligger viss osäkerhet huruvida den skatterättsliga territorialitetsprincipen utgör en av EG-domstolen accepterad rättfärdigandegrund. *Den skatterättsliga territorialitetsprincipen* kom till uttryck i *Futura Participations* där luxemburgsk lagstiftning ställde krav på att det skulle finnas ett samband mellan förlusterna och inkomsterna som förvärvats inom landet för möjligheten till förlustavdrag. EG-domstolen uttryckte i målet att ett system som överensstämmer med den skatterättsliga territorialitetsprincipen skall inte innebära att etableringsfriheten åsidosätts.<sup>146</sup> Enligt Dahlberg är det dock oklart om EG-domstolen i målet hänvisade till principen eller om domstolen tog principen i beaktande i sin bedömning huruvida det överhuvudtaget förelåg en hindrande åtgärd.<sup>147</sup>

*Den skatterättsliga territorialitetsprincipen* kom även till uttryck i *Bosal*<sup>148</sup>. Där behandlades nederländsk lagstiftning, enligt vilken rätten till avdrag för finansiella kostnader stadgades. I de fall moderbolaget valde att etablera sig utomlands medgavs inget avdrag för sådana kostnader. Avdrag medgavs endast då dotterbolagets inkomster var beskattningsbara i Nederländerna.<sup>149</sup> Nederländerna hävdade med hänvisning till *Futura Participations* och *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* att skillnaden i den skattemässiga behandlingen kunde rättfärdigas eftersom det inte förelåg en jämförbar situation mellan inhemska och utländska etableringar och således inte förelåg någon diskriminering.<sup>150</sup> EG-domstolen ansåg dock att det inte har

---

<sup>142</sup> Mål C-204/90, Bachmann p. 3.

<sup>143</sup> Mål C-204/90, Bachmann p. 21.

<sup>144</sup> Dahlberg, Internationell beskattning, 2007, s. 242.

<sup>145</sup> Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, p. 42.

<sup>146</sup> Mål C-250/95, Futura Participations, p. 22.

<sup>147</sup> Dahlberg, Internationell beskattning, 2007, s. 246 ff.

<sup>148</sup> Mål C-168/01, Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, REG [2003] s. I-9409.

<sup>149</sup> Mål C-168/01, Bosal Holding, p. 8.

<sup>150</sup> Mål C-168/01, Bosal Holding, p. 37.



någon betydelse att det inte föreligger någon jämförbar situation mellan etableringarna eftersom det i målet rör sig om moderbolagets rätt till avdrag för kostnader i dotterbolaget.<sup>151</sup> I *Futura Participations* rörde det sig om ett bolags rätt till avdrag för förluster uppkomna i en filial. EG-domstolen avfärdade därmed tillämpligheten av *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*, vilken således är begränsad till att endast tillämpas vid en skattesituation rörandes en skattskyldig.<sup>152</sup>

*Den skatterättsliga territorialitetsprincipen* har i senare praxis blivit integrerad med och tagit form som *upprätthållandet av en välavvägd fördelning av beskattningsbefogenheterna*.<sup>153</sup> Denna ”nya” rättfärdigande grund har i senare mål kombinerats med andra rättfärdigande grunder. EG-domstolen behandlade i *Marks & Spencer* en liknande situation som i *Futura Participations* och *Bosal*. Till skillnad från tidigare mål valde EG-domstolen att i *Marks & Spencer* kombinera flera olika rättfärdigande grunder. Mer om detta i avsnitt 3.6.3.5.

### 3.6.3.4 Förhindra skatteflykt

Om en nationell skattelagstiftning som strider mot etableringsfriheten kan rättfärdigas om den avser att förhindra skatteflykt har varit föremål för omfattande diskussion.<sup>154</sup> Att en inskränkning av etableringsfriheten kan rättfärdigas eftersom den avser att förhindra missbruk har konstateras av EG-domstolen i tidigare praxis. EG-domstolen har dock inte funnit den tillämplig i något konkret fall rörande det direkta beskattningsområdet trots att de har valt att i princip acceptera den som rättfärdigande grund.<sup>155</sup>

I *ICI* ställde EG-domstolen sig frågan huruvida engelsk skattelagstiftning, enligt vilken skattelättnad nekades i de fall ett engelskt holdingbolag inte hade som sin huvudsakliga verksamhet att uteslutande eller huvudsakligen kontrollerade dotterbolag med säte inom det nationella territoriet, kunde rättfärdigas med motivet att förhindra skatteflykt.<sup>156</sup> Den brittiska regeringen hävdade att bestämmelserna i den nationella lagstiftningen var till för att förhindra skatteflykt. EG-domstolen konstaterade dock att lagstiftningen i fråga inte har till specifikt syfte att förhindra skattemässiga fördelar som följer av rent konstlade kopplingar, vilkas syfte skulle vara att kringgå brittisk skattelagstiftning, utan istället generellt avser varje situation i vilken merparten av dotterbolagen i en koncern är etablerade utanför Storbritannien.<sup>157</sup>

I *Lankhorst-Hohorst* gick EG-domstolen på samma linje som i *ICI*. I målet anfördes att tyska regler mot underkapitalisering behövdes för att förhindra skatteflykt och således var rättfärdigade.<sup>158</sup> Om inte reglerna för underkapitalisering existerade skulle det medföra att ränteaavdrag medgavs i medlemsstaten med normal beskattning samtidigt som räntorna togs

---

<sup>151</sup> Mål C-168/01, *Bosal Holding*, p. 39.

<sup>152</sup> *Terra, Wattel*, s. 763.

<sup>153</sup> *Terra, Wattel*, s. 764.

<sup>154</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2007, s. 239, se även Weber, Dennis, *Tax Avoidance and the EC Treaty freedoms*, Kluwer Law International, 2005.

<sup>155</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2007, s. 239.

<sup>156</sup> Mål C-264/96, *ICI* p. 25.

<sup>157</sup> Mål C-264/96, *ICI*, p. 26.

<sup>158</sup> Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 34.

upp till beskattning i medlemsstaten med en mer gynnsam skattesats och på så sätt reducera den inhemska skatten.<sup>159</sup> EG-domstolen framhöll att *förhindra skatteflykt* inte var tillämplig eftersom de inte har till specifikt syfte att förhindra rent konstlade kopplingar, vilkas syfte är att kringgå den tyska skattelagstiftningen. Reglerna avser i stället allmänt varje situation där moderbolaget har sitt säte utanför Tyskland, oavsett orsaken till detta.<sup>160</sup>

Även i *X och Y* gick EG-domstolen på samma linje som i tidigare nämnda domar. Målet rörde svenska koncernbidragsregler som innebar att koncernbidrag under vissa förutsättningar kan omfattas av skattelättnader. Enligt bestämmelsen i fråga behandlades överlåtelser till underpris skattemässigt olika beroende på vem förvärvaren var, vilket medförde en särbehandling av bolag som ägde andelar i utländska bolag.<sup>161</sup> Riksskatteverket som var part i målet stödde sig på flera olika rättfärdigande grunder, bland annat *förhindra skatteflykt*.<sup>162</sup> EG-domstolen konstaterade även här att den nationella bestämmelsen inte har till syfte att specifikt förhindra rena skentransaktioner som sker för att kringgå svensk skattelagstiftning, utan avser allmänt alla situationer.<sup>163</sup>

I samtliga fall föll tillämpningen av rättfärdigande grunden *förhindra skatteflykt* på att bestämmelser som utgör inskränkningar av etableringsfriheten inte har till syfte att motverka rent konstlade kopplingar som syftar till att kringgå den nationella skattelagstiftningen utan istället avser allmänt alla situationer. *Förhindra skatteflykt* har EG-domstolen i senare praxis valt att tillämpa som en del i en kombination av grunder. Mer om detta i avsnitt 3.6.3.5.

### 3.6.3.5 Kombinerade grunder

I senare domar har EG-domstolen valt att göra en mer samlad bedömning av flera rättfärdigande grunder istället för att behandla varje grund för sig. En sådan bedömning gjordes i *Marks & Spencer* där EG-domstolen valde att kombinera tre olika rättfärdigande grunder. I målet ställdes frågan huruvida etableringsfriheten utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken ett moderbolag inte får minska sin skattepliktiga vinst genom avdrag för förluster som uppkommit i ett utländskt dotterbolag.<sup>164</sup> Storbritannien ansåg att en sådan inskränkning kunde motiveras eftersom lagstiftningen syftade till att, säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, förhindra att förlusterna beaktades två gånger samt förhindra risken för skatteflykt.<sup>165</sup> EG-domstolen ansåg att rättfärdigande grunderna sammantaget kunde rättfärdiga de prövade reglerna.<sup>166</sup>

Även i *Oy AA*<sup>167</sup> gjorde EG-domstolen motsvarande bedömning och valde att kombinera olika rättfärdigande grunder. EG-domstolen ansåg att syftet med att förhindra skatteflykt tillsammans med behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten

<sup>159</sup> Dahlberg, Internationell beskattning, 2007, s. 240.

<sup>160</sup> Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, p. 37.

<sup>161</sup> Mål C-436/00, X och Y, p. 29.

<sup>162</sup> Mål C-436/00, X och Y, p. 48.

<sup>163</sup> Mål C-436/00, X och Y, p. 61.

<sup>164</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 27.

<sup>165</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 43.

<sup>166</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer, p. 51.

<sup>167</sup> Mål C-231/05, Oy AA, REG [2007] s. I-6373.

kunde rättfärdiga dem i målet aktuella reglerna.<sup>168</sup> I målen rörde det sig om nationella regler, enligt vilka överföring av förluster respektive avdrag för koncernbidrag inte medgavs i förhållande till koncernbolag etablerade i utlandet. Reglerna ansågs inte enbart riktade mot rent konstlade upplägg men ansågs trots det rättfärdigade enligt rättfärdigandegrunden *förbindra skatteflykt* tillsammans med *upprätthållandet av en välavvägd fördelning av beskattningsbefogenheterna*.<sup>169</sup>

Av detta framgår således att även nationella regler som inte enbart riktar sig mot att motverka rent konstlade upplägg, som tidigare har varit fallet när EG-domstolen har prövat tillämpligheten av *förbindra skatteflykt*, kan motiveras med syftet att förhindra skatteflykt om det kan kombineras med flera rättfärdigandegrunder.<sup>170</sup> Skatteflyktargumentet i dessa mål bör dock endast ses som ett komplement till stöd för det huvudsakliga argumentet, att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Det är därmed inte säkert att målen innebär att EG-domstolen har lättat på sitt krav, att motverka rent konstlade upplägg, vid tillämpningen av *förbindra skatteflykt*.<sup>171</sup>

### 3.7 Sammanfattning

Etableringsfriheten är en del av den fria rörligheten för personer men benämns ibland som en femte frihet. Syftet med de fyra friheterna är enligt fördraget att harmonisera de nationella rättsystemen för att uppnå en gemensam marknad. Trots att EG-rätten enligt fastslagen praxis står över nationell rätt lyser dock uttryckliga bestämmelser för direkt beskattning med sin frånvaro i fördraget. EG-domstolen har istället genom sin tolkande funktion förtydligat EG-rätten inom området.

Etableringsfrihetens centrala artiklar återfinns i artikel 43 EG och artikel 48 EG. Artikel 43 EG stadgar att inskränkningar som hindrar medborgare från att bilda etableringar i andra medlemsstater ska förbjudas. Detta gäller såväl i ursprungsstaten som i etableringsstaten. Enligt artikel 48 EG skall även bolag som uppfyller kriterierna som uppställs i artikeln omfattas av de bestämmelser i kapitlet som behandlar fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna. EG-domstolen har i sin praxis slagit fast att medborgare i medlemsstaterna får skapa etableringar i andra länder men endast så länge inte etableringen grundas i försök till missbruk eller bedrägeri. Dock får de fritt välja etableringsstat enbart på grund av skattemässiga skäl.

Tidigare har det varit brukligt att göra en skillnad mellan direkt diskriminering och indirekt diskriminering. Idag görs uppdelningen snarare mellan diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner. Artikel 43(2) EG hänvisar till sådana inskränkningar som sker genom diskriminering grundad på nationalitet. EG-domstolens praxis har utvecklats att omfatta även sådana åtgärder, utan åtskillnad grundad på nationalitet, som hindrar eller begränsar rätten att åtnjuta de fria rättigheterna, så kallade icke-diskriminerande restriktioner.

Vissa inskränkningar kan dock rättfärdigas enligt artikel 46 EG om de grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. EG-domstolen har även utvecklat en så kallad rule-of-reasonprincip som rättfärdigar bestämmelser som kan anses vara nödvändiga för att till-

---

<sup>168</sup> Mål C-231/05, Oy AA, p. 60.

<sup>169</sup> Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt 2007 nr. 10, s. 587.

<sup>170</sup> Ståhl, s. 587.

<sup>171</sup> Ståhl, s. 588.

## Etableringsfrihetens tillämplighet på direkta skatter

godose tvingande hänsyn till allmänintresset. För att rättfärdigas enligt principen måste bestämmelsen även vara proportionerlig. EG-domstolen har valt att i princip acceptera fyra olika grunder för rättfärdigande men dessa har trots det sällan varit tillämpliga i EG-domstolens domar. De fyra grunderna är: effektiv skattekontroll, skattesystemets inre sammanhang, den skatterättsliga territorialitetsprincipen och förhindra skatteflykt. I senare domar har dock EG-domstolen även valt att kombinera olika rättfärdigandegrunder.

## 4 CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten

### 4.1 Introduktion

I kapitlet ovan har det konstaterats att etableringsfriheten i artikel 43 EG och artikel 48 EG innebär en rättighet för företag att etablera sig i andra länder och att bestämmelser och åtgärder som hindrar eller gör det mindre attraktivt för företag att utföra sådana etableringar är förbjudna. Det har även konstaterats att sådana inskränkningar av etableringsfriheten kan rättfärdigas med stöd av olika rättfärdigande grunder. Frågan som återstår är huruvida CFC-lagstiftning utgör en inskränkning av etableringsfriheten och huruvida den i så fall rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset enligt rule-of-reasonprincipen. En CFC-lagstiftnings förenlighet med etableringsfriheten prövades av EG-domstolen för första och hittills enda gången av EG-domstolen i *Cadbury Schweppes* där EG-domstolen hade att uttöka huruvida etableringsfriheten i artikel 43 EG och artikel 48 EG utgjorde ett hinder för den brittiska CFC-lagstiftningen. Den brittiska CFC-lagstiftningen skiljer sig till viss del från den svenska CFC-lagstiftningen men i och med EG-rättens suveränitet har utgången i *Cadbury Schweppes* fått relevans för samtliga CFC-lagstiftningar inom gemenskapen. Det var med bakgrund till EG-domstolens avgörande i *Cadbury Schweppes* som den svenska regeringen valde att ändra den tidigare svenska CFC-lagstiftningen.

I detta kapitel kommer en redogörelse för målet *Cadbury Schweppes* att göras där domskälen i målet granskas och utreds. Kapitlet kommer även att behandla hur den tidigare svenska regeringen i förarbetena<sup>172</sup> till den tidigare svenska CFC-lagstiftningen valde att motivera de tidigare CFC-reglerna avseende förenligheten med etableringsfriheten. Därefter kommer en kort genomgång av det förhandsbesked som SRN lämnade vid prövning av den tidigare svenska CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten samt hur Regeringsrätten ställde sig till detta.

### 4.2 EG-domstolens avgörande i *Cadbury Schweppes*

#### 4.2.1 Omständigheter i målet

Cadbury Schweppes plc var ett bolag med hemvist i Storbritannien och utgjorde moderbolag i Cadbury Schweppeskoncernen. I koncernen fanns Cadbury Schweppes Overseas Ltd i toppen som indirekt ägde två dotterbolag på Irland, Cadbury Schweppes Treasury Services och Cadbury Schweppes Treasury International (nedan kallade dotterbolagen). Dotterbolagen hade sin hemvist inom International Financial Services Center (IFSC) i Dublin och bedrev verksamheter som bestod i att anskaffa kapital och tillhandahålla detta kapital till andra dotterbolag i Cadbury Schweppeskoncernen.<sup>173</sup> Eftersom bolagen var hemmahörande i IFSC beskattades de efter en skattesats på 10 procent, vilket var anledningen till att dotterbolagen etablerades där.<sup>174</sup> Med hänsyn till den skattesats som tillämpas på bolag inom IFSC beskattades dotterbolagens vinster enligt den brittiska CFC-lagstiftningen på en så kallad ”lägre beskattningsnivå” och således blev de brittiska CFC-reglerna tillämpliga.

<sup>172</sup> Prop. 2003/04:10.

<sup>173</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 18.

<sup>174</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 14-15.

Den brittiska CFC-lagstiftningen innebär att vinsten i ett CFC-bolag hänförs till moderbolaget som beskattas för nämnda vinst, dock med rätt till avräkning för den skatt som CFC-bolaget har erlagt i sin hemviststat.<sup>175</sup> Frågan som ställdes till EG-domstolen var om etableringsfriheten utgjorde ett hinder för den brittiska CFC-lagstiftningen, enligt vilken ett bolag i hemstaten skall beskattas för vinster i ett dotterbolag beläget i en annan medlemsstat med en lägre beskattningsnivå?<sup>176</sup>

#### 4.2.2 Inskränkning av etableringsfriheten

I anslutning till sin prövning huruvida ett hinder förelåg konstaterade EG-domstolen att själva omständigheten att etableringen har skett med syfte att dra nytta av ett mer förmånligt skattesystem inte innebär att etableringsfriheten har missbrukats.<sup>177</sup> Även om medborgare i en medlemsstat inte har rätt att utnyttja de möjligheter som ges av fördraget på ett otillbörligt sätt kan medborgaren inte fråntas rätten att återropa fördragsbestämmelserna enbart för att syftet med etableringen har varit att dra fördel av en mer förmånlig skattelagstiftning.<sup>178</sup> Detta ligger i linje med vad EG-domstolen har uttryckt i tidigare praxis avseende missbruk av etableringsfriheten. EG-domstolen har som nämnts kommit fram till att någon allmän presumtion om skatteflykt inte kan grundas enbart på omständigheten att det sker en etablering i en annan medlemsstat.<sup>179</sup> I förslaget till avgörande uttryckte generaladvokat Léger att skattenivån i etableringsstaten är en omständighet som moderbolaget har rätt att ta i beaktande vid val av etableringsland.<sup>180</sup> Bakomliggande skattemässiga motiv skall således anses vara legitima motiv.

EG-domstolen konstaterade vidare vid sin prövning att direkta skatter är ett område där medlemsstaterna är självständiga men att de ändå måste rätta sig efter gemenskaprätten då det utövar sin självständighet.<sup>181</sup> Detta omfattar även den brittiska CFC-lagstiftningen som således måste vara förenlig med fördraget. Enligt artikel 43 EG och artikel 48 EG är det tillåtet att bilda och driva dotterbolag i en annan medlemsstat och detta skall ske på lika villkor som för medborgarna i den medlemsstaten.<sup>182</sup> Etableringsfriheten innebär även att ursprungsstaten inte får hindra ett bolag att etablera sig i en annan medlemsstat. Storbritannien får således inte hindra moderbolaget från att skapa en etablering i Irland.<sup>183</sup> Vid etablering i ett land som anses som lågbeskattat skall vinsten från dotterbolaget hänföras till moderbolag och beskattas i det land där moderbolaget är hemmahörande. I de fallen där etableringen sker inom landet eller i ett land som inte anses som lågbeskattat skall vinsten

---

<sup>175</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 7.

<sup>176</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 28.

<sup>177</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 38.

<sup>178</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 35-36.

<sup>179</sup> Se avsnitt 3.4

<sup>180</sup> Mål C-196/04, Förslag till avgörande av generaladvokat Léger den 2 maj 2006. Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG [2006] s. I-7995, p. 51.

<sup>181</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 40.

<sup>182</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 41.

<sup>183</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 42.

istället hänförs till dotterbolaget och beskattas där etableringen sker.<sup>184</sup> Enligt EG-domstolen var det i förevarande fall:

*”(...) ostridigt att CFC-lagstiftningen medför en skillnad i behandlingen av bolag med hemvist inom landet när det gäller nivån på beskattningen av det bolag i vilket de andelar som ger ett betydande inflytande innehas.”<sup>185</sup>*

EG-domstolen konstaterade att denna skillnad i behandling utgör en nackdel för det bolag som omfattas av CFC-lagstiftningen.<sup>186</sup> För att sammanfatta den brittiska CFC-lagstiftningens förenlighet med fördraget yttrade EG-domstolen att den särskilda beskattning som följer av CFC-lagstiftning och den nackdel som följer därav kan:

*”(...) hindra sådana bolag från att utöva sin etableringsfrihet, eftersom de kan avhållas från att bilda, förvärva eller bibehålla ett dotterbolag i en medlemsstat där detta är föremål för en sådan beskattningsnivå. De innebär alltså en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som anses i artiklarna 43 EG och 48 EG.”<sup>187</sup>*

Som konstaterats i tidigare praxis innebär etableringsfriheten inte endast ett förbud mot diskriminering utan även icke diskriminerande restriktioner.<sup>188</sup> CFC-lagstiftningen tar sin form som en sådan icke diskriminerande restriktion och innebär således en inskränkning av etableringsfriheten eftersom den anses hindra och gör det mindre attraktivt för ett företag att etablera sig utomlands.

### 4.2.3 Rättfärdigande av inskränkningen

EG-domstolen har i tidigare praxis slagit fast att inskränkningar i etableringsfriheten kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset enligt rule-of-reasonprincipen och att den i sådant fall skall uppfylla kravet på proportionerlighet. I *Cadbury Schweppes* uttryckte EG-domstolen följande:

*”(...) inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.”<sup>189</sup>*

I målet påstod Storbritannien med stöd av andra medlemsländer att CFC-lagstiftningen kunde rättfärdigas med tvingande hänsyn till allmänintresset. De försvarade CFC-lagstiftningen med att den:

*”(...) är avsedd att förhindra en särskild form av skatteflykt, som består i att ett i landet hemmabörande bolag fiktivt överför vinst från den medlemsstat i vilken den har genererats till en stat med låg beskattning,*

---

<sup>184</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p 44.

<sup>185</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 43.

<sup>186</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 45.

<sup>187</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 46.

<sup>188</sup> Se avsnitt 3.5.2.

<sup>189</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 47.

*något som sker genom att ett dotterbolag bildas i sistnämnda stat och genom att transaktioner genomförs i det huvudsakliga syftet att åstadkomma en sådan överföring till förmån för detta dotterbolag.*<sup>190</sup>

EG-domstolen konstaterade, enligt tidigare rättspraxis, som svar på detta påstående att den fördel som följer av att CFC-bolaget beskattas med en lägre skattesats inte ger den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande i rätten att kompensera denna fördel med att moderbolaget får en sämre skattemässig behandling.<sup>191</sup> De konstaterade vidare att endast den omständigheten att ett moderbolag väljer att etablera ett dotterbolag i ett land med lägre beskattning inte skall grunda en allmän presumtion om skattebedrägeri och genom det motivera att etableringsfriheten åsidosätts.<sup>192</sup>

EG-domstolen konstaterade dock att en sådan inskränkning kunde vara motiverad om den specifikt avser att förhindra rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå den aktuella lagstiftningen.<sup>193</sup> Enligt EG-domstolens tidigare praxis måste en etablering enligt fördragets bestämmelser vara en faktiskt bedriven ekonomisk verksamhet som även måste drivas via ett fast driftställe i medlemsstaten för obestämd tid.<sup>194</sup> EG-domstolen konstaterade med hänvisning till detta att en inskränkning av etableringsfriheten därför inte kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk/skatteflykt annat än om de avser att hindra rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring.<sup>195</sup>

EG-domstolen ansåg att etableringar som genom rent konstlade upplägg undviker skatt som normalt skall betalas hindrar medlemstaternas möjligheter att beskatta verksamheter som bedrivs inom landet och äventyrar därmed den välavvägda fördelningen av beskattningsbefogenheterna.<sup>196</sup> EG-domstolen har i tidigare praxis frångått kravet på att bestämmelsen skall vara riktad mot att motverka rent konstlade upplägg när rättfärdigandegrunden *förhindra skatteflykt* har kombinerats med andra rättfärdigandegrunder.<sup>197</sup> Trots kopplingen mellan skatteflyktargumentet och argumentet om att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten upprätthölls kravet på rent konstlade upplägg. EG-domstolen kan därmed ha förtydligat det faktum att det krävs att de nationella bestämmelserna är avsedda åt att motverka rent konstlade upplägg vid tillämpning av rättfärdigandegrunden *förhindra skatteflykt* åtminstone i de fall där det är fråga om regler med mer traditionell skatteflyktskaraktär som till exempel CFC-lagstiftning.<sup>198</sup>

EG-domstolen bedömde med bakgrund av detta huruvida den brittiska CFC-lagstiftningen kunde motiveras av behovet att motverka rent konstlade upplägg och om den ansågs vara proportionerlig.<sup>199</sup> EG-domstolen konstaterade att det förutsätts för att ett rent konstlat

---

<sup>190</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 48.

<sup>191</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 49.

<sup>192</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 50.

<sup>193</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 51.

<sup>194</sup> Se avsnitt 3.3.2.

<sup>195</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 54-55.

<sup>196</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 55-56.

<sup>197</sup> Se avsnitt 3.6.3.5.

<sup>198</sup> Ståhl, s. 588.

<sup>199</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 57.



upplägg skall föreligga att det finns en avsikt att uppnå en skattemässig fördel samt att det framgår att ändamålet som eftersträvas med etableringsfriheten att etableringen är integrerad i etableringslandet och bedriver faktisk ekonomisk verksamhet på obestämd tid, inte har uppnåtts trots att kraven i EG-rätten formellt sett har iakttagits.<sup>200</sup> För att CFC-lagstiftning skall överensstämma med EG-rätten och inte utgöra ett hinder för etableringsfriheten krävs att sådan lagstiftning inte skall tillämpas på en etablering som har ekonomisk förankring oavsett om det finns skattemässiga skäl för det.<sup>201</sup> En sådan etablering skall enligt EG-domstolen utgöra en verklig etablering i syfte att bedriva verksamhet i etableringsstaten.<sup>202</sup> EG-domstolen konstaterade att en bedömning om en sådan etablering föreligger skall:

*”(...) grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad etableringen existerar i form av lokaler, personal och utrustning.”<sup>203</sup>*

Huruvida sådana omständigheter föreligger eller ej skall moderbolaget ges tillfället att bevisa eftersom de anses bäst lämpade i detta avseende.<sup>204</sup> Blir följden av en sådan granskning av de objektiva omständigheterna att etableringen utgör en fiktiv etablering som inte bedriver någon faktisk ekonomisk verksamhet måste en sådan etablering anses som ett rent konstlat upplägg.<sup>205</sup>

Svaret på frågan huruvida CFC-lagstiftningen inskränker etableringsfriheten sammanfattas av EG-domstolen med att etableringsfriheten skall tolkas så att den utgör ett hinder för att ett moderbolag skall beskattas löpande för sitt ägande i ett CFC-bolag såvida CFC-bolaget inte utgör ett rent konstlat upplägg och då etableringen sker i syfte att undvika nationell skatt. En sådan beskattningsåtgärd får därmed inte vidtas om det kan visas att:

*”(...) CFC-bolag verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten, oavsett huruvida det föreligger skattemässiga skäl till etableringen, och att det bedrivs faktisk ekonomisk verksamhet där.”<sup>206</sup>*

Det krävs således att det föreligger en verklig etablering från vilken en faktisk ekonomisk verksamhet bedrivs.

## **4.2.4 Analys**

### **4.2.4.1 Rent konstlade upplägg**

Det som senare fick betydelse för utvecklingen av bland annat den svenska CFC-lagstiftningen var hur EG-domstolen valde att resonera kring huruvida den aktuella inskränkningen kunde rättfärdigas och huruvida en sådan inskränkning kunde anses stå i proportion till syftet att förhindra skatteflykt. Med hänvisning till tidigare praxis konstaterade EG-domstolen att begreppet etablering avser en faktiskt bedriven ekonomisk verksamhet. En inskränkning av etableringsfriheten kan därför inte motiveras av behovet att

---

<sup>200</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 64.

<sup>201</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 65.

<sup>202</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 66.

<sup>203</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 67.

<sup>204</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 69.

<sup>205</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 68.

<sup>206</sup> Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 75.

bekämpa missbruk/skatteflykt annat än om de avser att hindra rent konstlade upplägg som inte syftar till att bedriva någon faktisk ekonomisk verksamhet. Nationella bestämmelser som går utöver detta och omfattar även sådana etableringar som inte uteslutande tar form som rent konstlade upplägg är att anse som oproportionerliga eftersom de går utöver vad som anses nödvändigt för att uppnå målsättningen med bestämmelsen.

I förslaget till avgörande påpekade generaladvokat Léger att transaktioner mellan moderbolaget och CFC-bolaget utgör en likvärdig ekonomisk verksamhet som transaktioner mellan självständiga juridiska personer utgör.<sup>207</sup> Transaktioner mellan ett CFC-bolag och dess moderbolag som minskar den beskattningsbara vinsten för moderbolaget kan således endast anses utgöra skatteundandragande om etableringen utgör en rent fiktiv konstruktion för att kringgå den nationella lagstiftningen.<sup>208</sup> EG-domstolen konstaterade att för att en CFC-lagstiftning skall överensstämma med EG-rätten och inte utgöra ett hinder för etableringsfriheten krävs att sådan lagstiftning inte skall tillämpas på en verklig etablering från vilken det bedrivs en faktisk ekonomisk verksamhet.

#### **4.2.4.2 Objektiva omständigheter**

Bedömningen om ett rent konstlat upplägg föreligger skall enligt EG-domstolen grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående. I förslaget till avgörande uttrycker generaladvokat Léger att bedömningen skall göras utifrån en granskning i varje enskilt fall och att det särskilt är tre kriterier som är relevanta för bedömningen om en sådan etablering föreligger.<sup>209</sup> Det första kriteriet avser huruvida dotterbolaget faktiskt är etablerat i etableringsstaten och huruvida dotterbolaget disponerar över lokaler, utrustning och personal som krävs för tillhandahållanden till moderbolaget.<sup>210</sup> Det andra kriteriet avser huruvida dessa tillhandahållanden är verkliga i det avseendet att personalen har den kompetens som krävs och att besluten fattas på rätt nivå. Personalen skall inte fungera som ett verktyg för moderbolaget utan besluten skall fattas självständigt i dotterbolaget.<sup>211</sup> Det tredje kriteriet avser huruvida dotterbolagets tillhandahållanden skapar ett mervärde för moderbolaget och huruvida moderbolaget har ett ekonomiskt intresse i dotterbolagets tillhandahållanden. Är så inte fallet kan det tyda på att det föreligger en rent fiktiv konstruktion.<sup>212</sup>

EG-domstolen valde dock att i domen inte uttrycka de kriterier som lades fram av generaladvokaten i förslaget till avgörande. EG-domstolen valde istället att uttrycka att bedömningen skall grundas på objektiva omständigheter däribland i vilken grad etableringen existerar i form av lokaler, personal och utrustning. Det är ingen uttömmande lista av omständigheter som EG-domstolen väljer att uttrycka utan samtliga objektiva omständigheter skall tas i beaktande. Huruvida sådana omständigheter föreligger eller ej skall moderbolaget ges tillfälle att bevisa eftersom de anses bäst lämpade i detta avseende. Blir följderna av en sådan bedömning av de objektiva omständigheterna att etableringen utgör en fiktiv etablering som inte bedriver någon faktisk ekonomisk verksamhet måste en sådan etablering anses som ett

---

<sup>207</sup> Mål C-196/04, Förslag till avgörande av generaladvokat Léger, p.108.

<sup>208</sup> Mål C-196/04, Förslag till avgörande av generaladvokat Léger, p.108.

<sup>209</sup> Mål C-196/04, Förslag till avgörande av generaladvokat Léger, p.110, 111.

<sup>210</sup> Mål C-196/04, Förslag till avgörande av generaladvokat Léger, p.112.

<sup>211</sup> Mål C-196/04, Förslag till avgörande av generaladvokat Léger, p.113.

<sup>212</sup> Mål C-196/04, Förslag till avgörande av generaladvokat Léger, p.114.

rent konstlat upplägg vilken rättfärdigar en nationell inskränkning i form av CFC-lagstiftning.

Någon närmare definition av begreppet rent konstlade upplägg mer än att bedömningen skall göras utifrån objektiva omständigheter gavs inte av EG-domstolen. Detta väcker frågor inför framtiden vad som egentligen kommer att innefattas av rent konstlade upplägg och vad som egentligen avses med faktisk ekonomisk verksamhet. Ett exempel på en fråga som väcktes i doktrinen var huruvida det bedrivs en faktisk ekonomisk verksamhet i bolag som tillhandahåller finansieringslösningar och i bolag som bedriver holdingverksamhet. Att sådan verksamhet utgör en ekonomisk verksamhet är otvivelaktigt. Huruvida en sådan verksamhet är ekonomiskt och socialt integrerad i etableringslandet och huruvida det har någon betydelse är dock tvivelaktigt och huruvida det spelar någon roll om verksamheten bedrivs i etableringslandet eller om verksamheten likväl kan bedrivas i ett tredje land måste även det anses vara oklart.<sup>213</sup> Sådan verksamhet kräver också oftast väldigt liten fysisk närvaro i etableringslandet i form av personal eller utrustning vilket ytterligare komplicerar frågan huruvida det i sådana verksamheter bedrivs faktisk ekonomiska verksamheter.<sup>214</sup>

### **4.3 Den tidigare svenska CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten**

#### **4.3.1 Förarbetena till den tidigare CFC-lagstiftningen**

Den tidigare CFC-lagstiftningen som gällde fram tills anpassningen av EG-domstolens dom i *Cadbury Schweppes* fick kritik för sin utformning redan i förarbetena. Flera remissinstanser anförde att de tidigare CFC-reglerna stred mot etableringsfriheten. Det fanns då ingen dom där EG-domstolen uttolkat CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten och således kunde det endast spekuleras i hur en sådan prövning skulle falla ut. Det kan trots att rättsläget har förändrats i och med EG-domstolens dom vara av intresse att se hur regeringen valde att motivera de tidigare CFC-reglernas förenlighet med etableringsfriheten i förarbetena.

I propositionen till den föregående CFC-lagstiftningen påpekade flera remissinstanser att de föreslagna reglerna eventuellt kunde strida mot etableringsfriheten. Remissinstanserna återopade bland annat målen *Lankborst-Hoborst* och *X och Y*. Frågan som ställdes var om de svenska CFC-reglerna innebar en nackdel för svenska bolag med andelar i utländska företag som gör det mindre attraktivt för dem att utnyttja sin etableringsfrihet som i det här fallet innebär att förvärva, bilda eller behålla andelar i ett företag i en annan medlemsstat.<sup>215</sup>

Regeringen ansåg att de med de nya reglerna i själva verket skapar mer likvärdiga förutsättningar eftersom svenska företag totalt sett behandlas på samma sätt vare sig de äger andelar i svenska eller i utländska bolag.<sup>216</sup> De påstår att det tidigare uppstod negativa konsekvenser för svenska företag som äger andelar i svenska bolag i jämförelse med svenska företag som äger andelar i vissa utländska bolag. Genom CFC-lagstiftningen upphör dessa negativa

---

<sup>213</sup> Simpson, Philip, *Cadbury Schweppes plc v Commissioners of Inland Revenue: The ECJ sets strict test for CFC legislation*, *British Tax Review* 2006.

<sup>214</sup> Meussen, Gerard T.K, *Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the application of CFC Rules in the Member States*, *European Taxation* January 2007.

<sup>215</sup> Prop. 2003/04:10, s. 106.

<sup>216</sup> Prop. 2003/04:10, s. 106.

konsekvenser genom att bolaget som äger andelarna i det utländska bolaget påförs CFC-beskattning.<sup>217</sup> Regeringen sammanfattar det som att:

*”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.”*<sup>218</sup>

Regeringens ståndpunkt var således att föreslagna reglerna inte medförde någon nackdel trots en ökad beskattning och därmed inte utgjorde någon inskränkning av etableringsfriheten.

Trots att regeringen i förarbetena till den förra CFC-lagstiftningen hävdade att om diskriminering förelåg och om reglerna skulle innebära en inskränkning av etableringsfriheten skulle de föreslagna reglerna kunna rättfärdigas med stöd av rule-of-reasonprincipen.<sup>219</sup> Regeringen stödde detta påstående med att de syftade till att dels förhindra skatteflykt dels eftersom de ansågs vara nödvändiga för att bevara kongruensen i skattesystemet.<sup>220</sup>

Vad gäller rättfärdigandegrunden *förhindra skatteflykt* ansåg regeringen att de föreslagna reglerna skiljde sig från fallen *Lankhorst-Hoborst* och *X och Y* på så sätt att de inte allmänt omfattar alla situationer. Reglerna träffar endast de fall där det kan innebära en potentiell skadlig skattekonkurrens eller medför en stor skillnad i beskattning vilket kan innebära skatteflykt.<sup>221</sup> Regeringen påstår vidare att det i sådana fall då det medför stor skillnad i beskattning generellt sett kan antas att det skulle medföra risk för skatteflykt och att reglerna därför har till syfte att förhindra skatteflykt och på så sätt borde anses rättfärdigade.<sup>222</sup>

Vad gäller rättfärdigandegrunden *bevara kongruensen i skattesystemet* förde regeringen diskussionen utifrån kravet på direkt samband.<sup>223</sup> För att rättfärdigandegrunden skall tillämpas krävs att det föreligger ett direkt samband mellan den fördel och den nackdel som beskattningsåtgärden innebär och att det skall avse en och samma skattskyldig. Regeringen hävdade att moderbolaget och dotterbolaget som det rör sig om i fråga om CFC-beskattning skall ses som en enhet, eftersom de nackdelar och de fördelar som uppstår kan anses knutna till bolagen tillsammans.<sup>224</sup> Vid bedömning av det direkt sambandet pekar regeringen på den nackdel som uppstår för ett moderbolag med ägande i ett CFC-bolag då moderbolaget beskattas löpande för sin andel i CFC-bolaget och den fördel som uppstår då moderbolaget åtnjuter avdragsrätt för räntor och att det lämnas undantag från skatt på utdelning och kapitalvinster.<sup>225</sup> Regeringen hävdar att det föreligger ett direkt samband eftersom det är det

---

<sup>217</sup> Prop. 2003/04:10, s. 106.

<sup>218</sup> Prop. 2003/04:10, s. 106.

<sup>219</sup> Prop. 2003/04:10, s. 106.

<sup>220</sup> Prop. 2003/04:10, s. 108.

<sup>221</sup> Prop. 2003/04:10, s. 108.

<sup>222</sup> Prop. 2003/04:10, s. 108.

<sup>223</sup> Prop. 2003/04:10, s. 107.

<sup>224</sup> Prop. 2003/04:10, s. 107.

<sup>225</sup> Prop. 2003/04:10, s. 107.

svenska moderbolagets andel i dotterbolaget och andel i dess vinst som har fördelen och även drabbas av nackdelen.<sup>226</sup>

I förarbetena till den tidigare svenska CFC-lagstiftningen försvaras den svenska CFC-lagstiftningen mot kravet på proportionalitet enligt kraven i *Futura Participations*. Regeringen hävdar att eftersom ”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”<sup>227</sup> så måste bestämmelserna anses förverkliga syftet som eftersträvas med bestämmelserna.

Gällande huruvida bestämmelserna går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet hävdar regeringen med hänvisning till andra alternativ som skulle kunna användas för att uppnå syftet, till exempel begränsningar vad gäller ränteavdrag eller förhandskontroll i varje enskilt fall, att den föreslagna CFC-lagstiftningen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.<sup>228</sup> En alternativ åtgärd som till exempel begränsningar i ränteavdragsrätten eller förhandskontroll för varje enskilt fall skulle med tanke på de komplicerade situationer som avses och de praktiska svårigheterna för både myndigheter och företag anses vara mer ingripande åtgärder än CFC-lagstiftning och således vara mindre proportionerliga.<sup>229</sup>

### 4.3.2 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Den tidigare svenska CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten prövades till slut i SRN.<sup>230</sup> Regeringsrätten undanröjde dock förhandsbeskedet med anledningen att avgörandet av *Cadbury Schweppes* och införandet av den nya kompletteringsregeln 39a kap. 7a § IL hade förändrat rättsläget.<sup>231</sup> Domen i målet hade inte meddelats när SRN lämnade sitt förhandsbesked och eftersom domen hade en central betydelse i sammanhanget ville Regeringsrätten ej som första instans inom ramen för förhandsbesked ta ställning till hur utgången av *Cadbury Schweppes* skall tillämpas i svensk rätt. Trots att förhandsbeskedet inte fick någon egentlig betydelse kan det vara av intresse att behandla SRNs bedömning av de tidigare CFC-reglernas förenlighet med etableringsfriheten.

I förhandsbeskedet konstaterade SRN, till skillnad från regeringens åsikt i förarbetena, att särbehandlingen enligt 39a kap. IL utgjorde en inskränkning i rätten till fri etablering enligt artikel 43 EG.<sup>232</sup> SRN jämförde lagstiftningen med EG-domstolens resonemang i *Lankhorst-Hoborst* och grundade sitt beslut på att bestämmelserna i 39a kap. IL innebar en skillnad i beskattning eftersom reglerna medförde att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster beskattas löpande oberoende av om den utländska personen lämnar utdelning eller ej. Enligt SRN skiljer sig denna beskattning från hur ett svenskt moderbolag med ett svenskt dotterbolag beskattas på så sätt att moderbolaget först beskattas när utdelning sker och att sådan utdelning ofta även är skattefri.<sup>233</sup>

---

<sup>226</sup> Prop. 2003/04:10, s. 107.

<sup>227</sup> Prop. 2003/04:10, s. 108.

<sup>228</sup> Prop. 2003/04:10, s. 109.

<sup>229</sup> Prop. 2003/04:10, s. 109.

<sup>230</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D.

<sup>231</sup> RÅ 2008 not 58.

<sup>232</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D s.5.

<sup>233</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D s. 5.

I förhandsbeskedet prövade SRN vidare huruvida inskränkningen kunde rättfärdigas av någon av rättfärdigandegrunderna. SRN började med att konstatera att något rättfärdigande med stöd av artikel 46 EG inte var aktuellt eftersom de aktuella reglerna inte ansågs grundade med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.<sup>234</sup> De konstaterar vidare med stöd av EG-rättslig praxis att reglerna inte kan rättfärdigas enligt rule-of-reasonprincipen med hänvisning till mer allmänna önskemål om att upprätthålla nivån på landets skatteintäkter eller för att kompensera för att ett företag betalar låg skatt i etableringslandet.<sup>235</sup>

SRN valde sedan att prova huruvida reglerna kunde rättfärdigas med stöd av de rättfärdigandegrunder som regeringen åberopade i förarbetena, *upprätthålla skattesystemets inre sammanhang* och *förhindra skatteflykt*.<sup>236</sup> Gällande den förstnämnda rättfärdigandegrunden slog SRN snabbt fast att något sådant direkt samband som regeringen hävdade inte föreligger. De ansåg att den fördel att åtnjuta ränteavdrag och undantaget från skatt på kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar föreligger även i de fall där någon CFC-beskattnings inte sker. Något direkt samband kan därför inte anses föreligga mellan den nackdel som CFC-beskattnings innebär och den fördel som regeringen valde att hänvisa till.<sup>237</sup>

Gällande rättfärdigandegrunden *förhindra skatteflykt* konstaterade SRN med hänvisning till EG-rättslig praxis att reglerna är tvungna att ha till syfte att specifikt motverka rent konstlade transaktioner med syfte att undgå skatt.<sup>238</sup> Den svenska CFC-lagstiftningen är inte generellt tillämplig på samtliga utländska etableringar utan endast i de fall de anses lågbeskattade, dock är frågan om denna begränsning i tillämpningsområdet innebär att reglerna anses tillräckligt specifika. SRN ansåg att trots att den svenska CFC-lagstiftningen syftar till att förhindra ränteavdragsarbitrage och andra rent utpräglade skatteplaneringstransaktioner innehåller CFC-lagstiftningen inga möjligheter att skilja mellan rent konstlade förfaranden och etableringar som kan motiveras med affärsmässiga skäl. På så sätt ansåg SRN att den svenska CFC-lagstiftningen skall anses som ett sådant hinder som inte kan rättfärdigas och således vara förbjuden enligt etableringsfriheten.<sup>239</sup>

#### 4.4 Analys

Med bakgrund mot vad EG-domstolen konstaterade i *Cadbury Schweppes* står det klart att den tidigare svenska CFC-lagstiftningen stred mot etableringsfriheten. Precis som SRN påpekade i förhandsbeskedet var det enligt EG-domstolens dom i *Cadbury Schweppes* ostridigt att CFC-lagstiftningen medför en skillnad i behandling och att denna skillnad utgör en nackdel för företag som drabbas av CFC-beskattnings. Vid prövningen av huruvida en sådan inskränkning kunde rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset valde EG-domstolen att kombinera rättfärdigandegrunderna *förhindra skatteflykt* och *upprätthållandet av en välavvägd fördelning av beskattningsbefogenheterna*. EG-domstolen valde i *Cadbury Schweppes* att upprätthålla kravet på att åtgärden inte skall vara generell utan särskilt syfta till att förhindra rent

<sup>234</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D s. 5.

<sup>235</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D s. 6.

<sup>236</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D s. 6.

<sup>237</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D s. 6.

<sup>238</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D s. 6.

<sup>239</sup> SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D s. 6 ff.

konstlade upplägg. Precis som SRN ansåg innehåller den svenska CFC-lagstiftningen inga möjligheter att skilja mellan rent konstlade förfaranden och etableringar som kan motiveras med affärsmässiga skäl trots att lagstiftningen syftar till att förhindra ränteavdragsarbitrage och andra rent utpräglade skatteplaneringstransaktioner.

För att anpassa den svenska CFC-lagstiftningen efter utgången i *Cadbury Schweppes* infördes en ny kompletteringsregel. Införandet av den nya kompletteringsregeln skall göra den svenska CFC-lagstiftningen förenlig med etableringsfriheten då den innebär en möjlighet för etableringar av verksamheter som inte utgör rent konstlade upplägg att undgå CFC-beskattnings. Huruvida införandet av den nya kompletteringsregeln gör den svenska CFC-lagstiftningen förenlig med etableringsfriheten kommer att utredas och analyseras nedan.

## 4.5 Sammanfattning

Cadbury Schweppes var den första och hittills enda gången EG-domstolen prövade en CFC-lagstiftnings förenlighet med etableringsfriheten. Frågan som ställdes till EG-domstolen var huruvida en CFC-lagstiftning utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten och huruvida den i så fall kunde rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset enligt rule-of-reasonprincipen.

Enligt EG-domstolens dom var det ostridigt att CFC-lagstiftningen medför en skillnad i behandlingen av bolag med hemvist inom landet när det gäller nivån på beskattningen av det bolag i vilket de andelar som ger ett betydande inflytande innehas. EG-domstolen konstaterar vidare att skillnaden i behandling som CFC-lagstiftningen innebär utgör en nackdel för det bolag som omfattas av lagstiftningen. Nackdelen som uppstår kan hindra sådana bolag från att utöva sin etableringsfrihet, eftersom de kan avhållas från att bilda, förvärva eller bibehålla ett dotterbolag i en medlemsstat där detta är föremål för en lägre beskattningsnivå. Följaktligen utgör CFC-lagstiftningen en inskränkning av etableringsfriheten.

EG-domstolen konstaterade att etableringsfriheten skall tolkas så att den utgör ett hinder för åtgärder då ett moderbolag beskattas löpande för sitt ägande i ett CFC-bolag såvida CFC-bolaget inte utgör ett rent konstlat upplägg och då etableringen sker i syfte att undvika nationell skatt. En sådan beskattningsåtgärd får inte vidtas om det kan visas att det föreligger en verklig etablering och att det bedrivs faktisk ekonomisk verksamhet. En bedömning om en sådan etablering föreligger, skall grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad etableringen existerar i form av lokaler, personal och utrustning. Huruvida sådana omständigheter föreligger eller ej skall moderbolaget ges tillfället att bevisa eftersom de anses bäst lämpade i detta avseende.

Innan EG-domstolen slog fast rättsläget i målet *Cadbury Schweppes* hade regeringen försvarat de tidigare svenska reglerna med att de inte medförde någon nackdel trots en ökad beskattning och därmed inte utgjorde någon inskränkning av etableringsfriheten. Vidare ansåg regeringen att reglerna kunde rättfärdigas med stöd av rule-of-reasonprincipen och stödde detta påstående med att de syftade till att dels förhindra skatteflykt dels eftersom de ansågs vara nödvändiga för att bevara kongruensen i skattesystemet.

SRN har även gjort en prövning av de tidigare CFC-reglerna och konstaterat att särbehandlingen enligt den svenska CFC-lagstiftningen utgjorde en inskränkning i rätten till fri etablering enligt artikel 43 EG. Enligt SRN skiljde sig denna beskattning från hur ett svenskt moderbolag med ett svenskt dotterbolag beskattas på så sätt att moderbolaget först beskattas när utdelning sker och att sådan utdelning ofta även är skattefri. SRN konstaterade vidare att lagstiftningen inte gick att rättfärdiga med rule-of-reasonprincipen SRN ansåg

## CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten

följaktligen att den svenska CFC-lagstiftningen skall anses som ett sådant hinder som inte kan rättfärdigas och således vara förbjuden enligt etableringsfriheten. Domen i *Cadbury Schweppes* hade inte meddelats när SRN lämnade sitt förhandsbesked och eftersom domen hade en central betydelse i sammanhanget ville Regeringsrätten ej som första instans inom ramen för förhandsbesked ta ställning till hur utgången av *Cadbury Schweppes* skall tillämpas i svensk rätt.



## 5 Den nya kompletteringsregeln

### 5.1 Introduktion

För att anpassa den svenska lagstiftningen efter EG-domstolens praxis efter utgången i *Cadbury Schweppes* har regeringen valt att utforma reglerna så att det numera i 39a kap. 7a§ IL stadgas att en inkomst hos en utländsk juridisk person som annars skulle CFC-beskattas inte skall anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.<sup>240</sup> För att avgöra detta skall en prövning av de i fallet relevanta omständigheterna göras. I paragrafen uttrycks tre omständigheter som särskilt skall beaktas vid bedömningen om det föreligger en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Dessa tre omständigheter är: Om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet, om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten och om denna personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.<sup>241</sup>

Det har uppkommit en hel del kritik angående den nya kompletteringsregeln. Mycket av kritiken kom från remissinstanserna och behandlades i propositionen men även doktrinen har ställt sig kritiska till utformningen av den nya kompletteringsregeln. Kritiken har främst varit riktad mot utformningen av den nya kompletteringsregeln och den formulering som regeringen valt. Kritikerna har hävdad att det trots anpassningen är möjligt att den svenska CFC-lagstiftningen strider mot etableringsfriheten. Kritikerna har också hävdad att valet av utformning skapar flera tolknings- och tillämpningsproblem. I detta kapitel kommer därför utformningen av den nya kompletteringsregeln och kritiken som är riktad mot den att utredas och analyseras.

### 5.2 Affärsmässigt motiverad verksamhet

#### 5.2.1 Regelutformning

Den svenska regeringen har som nämnts avsett att anpassa den svenska lagstiftningen efter *Cadbury Schweppes* genom införandet av en ny kompletteringsregel. Den nya kompletteringsregeln återfinns i 39a kap. 7a§ IL och formuleringen av första stycket lyder enligt följande:

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

Regeln är formulerad som en ytterligare kompletteringsregel till 39a kap. 5§ IL. För att en utländsk juridisk person inte skall anses lågbeskattad skall denne för det första vara bosatt inom EES och dessutom måste den juridiska personen utgöra en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.<sup>242</sup> Vid en jämförelse med domskälen

---

<sup>240</sup> Prop. 2007/08:16, s. 16.

<sup>241</sup> Prop. 2007/08:16, s. 16.

<sup>242</sup> Prop. 2007/08:16, s. 29.

i *Cadbury Schweppes* har den svenska lagstiftningen en annorlunda formulering av vad som avses med rent konstlade upplägg. I domen yttrade EG-domstolen att:

*”En sådan beskattningsåtgärd får därmed inte vidtas när det på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framgår att nämnda CFC-bolag verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten, oavsett huruvida det föreligger skattemässiga skäl till etableringen, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.”*<sup>243</sup>

Sett till EG-domstolens dom i jämförelse med den svenska lagstiftningen är det rent lagtekniskt en skillnad då den svenska regeringen har valt en annorlunda formulering. Den svenska lagstiftningen omfattar en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs medan EG-domstolen har formulerat det som att CFC-bolaget verkligen har etablerats i etableringsstaten och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.

## 5.2.2 Kritik

I propositionen förekom det kritik från flera remissinstanser, däribland Lagrådet som ansåg att det finns uppenbara risker med att använda begrepp och en systematik som skiljer sig från EG-domstolens.<sup>244</sup> Istället för faktisk ekonomisk verksamhet användes begreppet affärsmässigt motiverad verksamhet, vilket regeringen bland annat motiverade med att rent konstlade upplägg kännetecknas av att inte vara affärsmässigt motiverade och att det således vore angeläget att uttrycka det i formuleringen av den nya kompletteringsregeln.<sup>245</sup>

Lagrådet föreslog en annorlunda formulering där *”verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs”* ersätts med *”verklig etablering med en faktisk ekonomisk verksamhet”*. Detta eftersom det förstnämnda förslaget, enligt Lagrådet, medför ett betydligt strängare krav än det senare.<sup>246</sup> Även remissinstanserna FAR SRS och Näringslivets skattedelegation ansåg att uttrycket rent konstlade upplägg är ett mycket snävt begrepp och endast kan tillämpas i begränsad utsträckning. Därför anser de att regeringens förslag går utöver vad som anges i EG-rätten.<sup>247</sup> Remissinstanserna ansåg att lagstiftningen istället borde klart ange att CFC-reglerna endast får tillämpas på rent konstlade upplägg. Lagrådet gjorde även gällande att EG-domstolen ofta förtydligar den gällande rätten genom nya domar och att lagstiftningen därför endast skall innehålla grundelementen som kommer till uttryck i EG-rättens dom, medan detaljerna i sin tur till bör överlåtas till rättsutvecklingen.<sup>248</sup>

I propositionen anförde regeringen som svar på kritiken från remissinstanserna att trots de terminologiska skillnaderna har de grundläggande principerna som slogs fast i domen inte frångåtts och att nationell lagstiftning terminologiskt inte nödvändigtvis behöver överensstämma med EG-domstolens domar.<sup>249</sup>

---

<sup>243</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 75.

<sup>244</sup> Prop. 2007/08:16, s. 19.

<sup>245</sup> Prop. 2007/08:16, s. 29.

<sup>246</sup> Prop. 2007/08:16, s. 19.

<sup>247</sup> Prop. 2007/08:16, s. 19.

<sup>248</sup> Prop. 2007/08:16, s. 19.

<sup>249</sup> Prop. 2007/08:16, s. 19.

Formuleringen av den nya kompletteringsregeln har även mötts av skarp kritik från flera källor i doktrinen. Barenfeld och Persson Österman hävdar att det finns risk för att formuleringen av den nya kompletteringsregeln går utöver det snäva utrymme för CFC-lagstiftning som EG-rätten medgav i *Cadbury Schweppes*.<sup>250</sup> Enligt dem kan kravet på att etableringen skall vara affärsmässigt motiverat leda till att skatteverket ges möjlighet att ifrågasätta det kommersiellt riktiga i etableringen, vilket ses som ett undantag till vad som annars gäller.<sup>251</sup> Som exempel nämner de att en verksamhet kan innehålla benefika inslag som inte alltid kan anses affärsmässigt motiverade men ändå inte utgöra ett rent konstlat upplägg. Huruvida något är affärsmässigt motiverat eller ej är en företagsekonomisk fråga som inte skall bedömas av skatteverket utan av den skattskyldige.<sup>252</sup>

Barenfeld och Persson Österman anser att begreppet verkar, rent språkligt, rikta sig mot kommersiell verksamhet som drivs i vinstsyfte.<sup>253</sup> Enligt dem kan det, med tanke på den rent språkliga skillnaden mellan EG-domstolens tolkning och den svenska formuleringen, anses föreligga en innebördsmässig skillnad från EG-domstolens dom.<sup>254</sup> Dock påpekar de, vad som även påpekades av regeringen i förarbetena, att betydelsen av den terminologiska skillnaden inte skall överdrivas så länge tillämpningen av de nya reglerna tolkas mot bakgrund av EG-domstolens praxis.<sup>255</sup>

Även Lindström-Ihre och Karlsson ställer sig tveksamma till regeringens val av formulering av den nya kompletteringsregeln. De anser att det riktiga och naturliga valet vore att följa EG-domstolens terminologi i *Cadbury Schweppes* eftersom syftet med den nya kompletteringsregeln var att göra den svenska CFC-lagstiftningen förenlig med EG-rätten.<sup>256</sup> Lindström-Ihre och Karlsson påpekar även att formuleringen i första hand kommer att vara avgörande vid tillämpningen av den nya kompletteringsregeln.<sup>257</sup> Vilken hänsyn som kommer att tas till regeringens uttalanden i propositionen återstår att se. Lindström-Ihre och Karlsson anser även de att valet av formuleringen innebär att skatteverket troligen kommer att ifrågasätta motiven bakom etableringen medan om valet istället varit faktisk ekonomisk verksamhet, som EG-domstolen använde sig av, skulle sådana möjligheter till ifrågasättande inte ges.

Regeringen har även hävdad att den valda formuleringen överrensstämmer bättre med senare domar från EG-domstolen på området och hänvisar till *Thin Cap Group Litigation*<sup>258</sup> och

---

<sup>250</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 108.

<sup>251</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 108 f.

<sup>252</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 109.

<sup>253</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 109.

<sup>254</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 109.

<sup>255</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 109.

<sup>256</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 614.

<sup>257</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 614.

<sup>258</sup> Mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG [2007] I-2107.

Oy AA.<sup>259</sup> Det första målet rör de brittiska så kallade underkapitaliseringsreglerna. EG-domstolen slog fast att:

*”(..)lån beviljade på villkor som inte motsvarar marknadsmässiga villkor utgör en sådan objektiv omständighet som kan verifieras av utomstående parter för att avgöra om den aktuella transaktionen helt eller delvis utgör ett fiktivt upplägg vars huvudsakliga syfte är att kringgå denna medlemsstats skattelagstiftning.”<sup>260</sup>*

I det andra målet behandlas de finska koncernbidragsreglerna och i domen hänvisar EG-domstolen till *”Ageranden som består i att skapa fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga”<sup>261</sup>*. Enligt regeringen skall dessa domar indikera ett samband mellan ett fiktivt upplägg och avsaknaden av affärsmässiga skäl. Lagrådet ansåg dock att det inte fanns någonting i dessa domar som klargör att EG-domstolen har ändrat uppfattning.<sup>262</sup> Lindström-Ihre och Karlsson anser att även om EG-domstolen valt att använda sig av begreppet affärsmässigt motiverad i senare domar och i andra sammanhang än CFC-beskattning kan detta inte motivera ett införande av ett strängare krav än vad EG-domstolen ställde i *Cadbury Schweppes*.<sup>263</sup>

Regeringen ansåg som ytterligare försvar mot kritiken att formuleringen rent konstlade upplägg stämde dåligt överens med den svenska skattelagstiftningen i övrigt och att formuleringen affärsmässigt motiverad då lämpar sig bättre.<sup>264</sup> Barenfeld och Persson Österman anser att även om uttrycket ”affärsmässiga motiv” återfinns på andra ställen i IL saknas det en uttrycklig definition av begreppet.<sup>265</sup> Lindström-Ihre och Karlsson hävdar att det kan uppstå problem då de nya reglerna om avdrag för ränteutgifter på vissa skulder i samband med koncerninterna förvärv av delägarätter i 24 kap. 10a-10e §§ IL även innehåller ett krav på affärsmässiga motiv.<sup>266</sup> Ett koncerninternt lånefinansierat förvärv riskerar att bedömas både med ränteavdragsreglerna samt med CFC-lagstiftningen.<sup>267</sup> Lindström-Ihre och Karlsson ställer sig frågande till huruvida skatteverket kommer att göra två olika bedömningar på olika grunder eller en gemensam bedömning av helheten och huruvida förhandsbesked kommer att kunna ge någon vägledning utom i det enskilda fallet<sup>268</sup>

### 5.2.3 Analys

Endast den rent språkliga skillnaden mellan EG-domstolens formulering och formuleringen av lagtexten behöver inte innebära att den svenska CFC-lagstiftningen strider mot etableringsfriheten. Det krävs dock att begreppet affärsmässigt motiverad, vid tillämpning av den nya kompletteringsregeln, tolkas så att den överensstämmer med EG-rätten. Det är

---

<sup>259</sup> Prop. 2007/08:16, s. 20.

<sup>260</sup> Mål C-524/04, Thin Cap Group Litigation, p. 81.

<sup>261</sup> Mål C-231/05, Oy AA, p. 62.

<sup>262</sup> Prop. 2007/08:16, s. 19.

<sup>263</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 614.

<sup>264</sup> Prop. 2007/08:16, s. 29.

<sup>265</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 109.

<sup>266</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 615.

<sup>267</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 616.

<sup>268</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 616.

upp till medlemsstaterna att lagstifta inom området för direkta skattor så länge lagstiftningen är förenlig med EG-rätten. Regeringen uttrycker i förarbetena att begreppet affärsmässigt motiverad inte innebär ett strängare krav och att de grundläggande principerna i EG-domstolens tolkning inte har frångåtts. Med tanke på vad som uttryckts i förarbetena är det möjligt att det vid tillämpning av den nya kompletteringsregeln inte kommer att föreligga någon innebördsmässig skillnad. Det är dock värt att påpeka att det är formuleringen av lagtexten som i första hand kommer att vara avgörande vid tillämpning av den nya kompletteringsregeln.

I förarbetena har det hävdats att det är avsaknaden av affärsmässiga motiv som kännetecknar rent konstlade upplägg och att det därför är befogat att formulera lagstiftningen på ett sådant sätt. Kravet på affärsmässiga motiv innebär att skatteverket har möjligheten att ifrågasätta det kommersiellt riktiga i en verksamhet. Detta innebär att en verksamhet i vilken det kommersiellt riktiga kan ifrågasättas kan drabbas av CFC-beskattnings trots att det inte föreligger ett rent konstlat upplägg. Det har inte varit EG-domstolens avsikt att förhindra sådan verksamhet som inte är affärsmässigt motiverad utan avsikten har istället varit att förhindra sådana etableringar där det inte bedrivs någon faktisk ekonomisk verksamhet. Det finns inget som tyder på att EG-domstolen anser att en faktisk ekonomisk verksamhet uteslutande är en verksamhet som är affärsmässigt motiverad.

Det finns dock antydningar i förslaget till avgörande av generaladvokat Léger om att en faktisk ekonomisk verksamhet skall kännetecknas av en affärsmässigt motiverad verksamhet. I det tredje kriteriet av de tre kriterier som generaladvokat Léger anser är av särskilt vikt vid bedömningen om ett rent konstlat upplägg föreligger skall dotterbolaget skapa ett mervärde till moderbolaget så att moderbolaget således har ett ekonomiskt intresse av dotterbolagets verksamhet. Generaladvokat Léger anser att om så inte är fallet kan det tyda på att det föreligger en rent fiktiv konstruktion.

I förarbetena har det hävdats att EG-domstolen i mål efter *Cadbury Schweppes* har valt att uttrycka sig på liknande sätt. Även om EG-domstolen har valt att uttrycka sig på likande sätt i mål på andra områden än CFC-lagstiftning betyder inte det att de har valt att definiera rent konstlade upplägg på sådant sätt som det hävdas i förarbetena och kan således inte tas som inteckning att formuleringen är bättre anpassad efter EG-rätten.

Med detta sagt måste det framhållas att den nya kompletteringsregeln löper stor risk att anses som oförenlig med EG-rätten även om den ännu inte har tillämpats av svensk domstol. Det kommer att vara oundvikligt för den svenska domstolen att vid tillämpning inte ta paragrafens lydelse i beaktande. Detta kan leda till att den rent språkliga skillnaden kommer att innebära en innebördsmässig skillnad då den svenska CFC-lagstiftningen tillämpas på etableringar som inte bedriver affärsmässigt motiverad verksamhet, vilket torde gå utöver vad EG-domstolen ansågs vara proportionerligt.

Den rent språkliga skillnaden skapar också flera osäkerhetsmoment inför kommande tillämpning av den svenska CFC-lagstiftningen. Regeringen hävdade att formuleringen stämde bättre överens med den svenska skattelagstiftningen i övrigt. Det är otvivelaktigt att så är fallet men med det inte sagt att den valda formuleringen skulle vara en mer lämplig anpassning efter EG-rätten. Även om formuleringen affärsmässiga motiv återfinns i den svenska lagstiftningen, bland annat som grund i de nya reglerna om avdrag för ränteutgifter i 24 kap. 10a-10e §§ IL, återfinns ingen uttrycklig definition av begreppet. Att välja ett begrepp som används inom andra områden skapar snarare tolknings- och tillämpningsproblem. Den svenska domstolen kan knappast göra en gemensam bedömning vid tillämpning av begreppet då det rör sig om två skilda områden.

EG-domstolens formulering, rent konstlade upplägg och faktisk ekonomisk verksamhet, mötte även det kritik från doktrinen. Det påstods vara osäkert vad som skulle innefattas av sådan verksamhet och vad som skulle krävas för att en verksamhet skulle utgöra en faktisk ekonomisk verksamhet. Det har efter det att EG-domstolen meddelade sin dom i *Cadbury Schweppes* inte kommit något nytt fall rörande CFC-beskattning där EG-domstolen har gett vidare vägledning i sin tolkning av rent konstlade upplägg. Det har heller inte efter införandet av den nya kompletteringsregeln kommit något svenskt fall rörande CFC-beskattning.

EG-domstolen förtydligar ofta den gällande rätten genom nya domar. Lagstiftningen bör därför endast innehålla grundelementen som kommer till uttryck i EG-rättens dom, medan detaljerna bör överlämnas till rättsutvecklingen. Det kan således komma att uppstå problem då EG-domstolen i kommande EG-rättsliga mål väljer att vidare definiera uttrycken rent konstlade upplägg och faktisk ekonomisk verksamhet. Kan denna definition i så fall tillämpas även på den svenska formuleringen affärsmässigt motiverad? Pondera att EG-domstolen i framtida praxis definierar rent konstlade upplägg genom att slå fast att avsaknaden av affärsmässiga motiv inte betyder att det föreligger ett rent konstlat upplägg. Detta skulle innebära att den svenska kompletteringsregeln, som egentligen skall vara en anpassning efter EG-rätten, återigen strider mot densamma.

## 5.3 Objektiva omständigheter

### 5.3.1 Regelutformning

Utöver själva kompletteringsregeln i 39a kap. 7a§ 1 st. IL anges i paragrafens andra stycke tre så kallade objektiva omständigheter som skall tas i särskilt beaktande vid avgörandet om det föreligger en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Andra stycket i den nya kompletteringsregeln stadgar följande:

*”Vid prövningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda ska särskilt beaktas*

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

Enligt förarbetena har det andra stycket utformats så att en prövning skall göras som grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående för att på så sätt avgöra om en etablering utgör ett sådant rent konstlat upplägg som åsyftas i *Cadbury Schweppes*.<sup>269</sup> I domen konstaterade EG-domstolen att bedömningen ska grundas på:

*”(…) objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning”<sup>270</sup>.*

Det är dock ingen uttömmande lista utan samtliga relevanta omständigheter skall i det enskilda fallet beaktas.<sup>271</sup> Det bör uppmärksammas att EG-domstolen definierar de objektiva

---

<sup>269</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>270</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 67.

<sup>271</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

omständigheterna som sådana som *kan kontrolleras av utomstående*. Regeringen har dock hävdat att dessa tre omständigheter typiskt indikerar förekomsten av sådana etableringar som avses i första stycket och i enlighet med EG-rättsliga principer om förutsebarhet och transparens har de valt att lista dessa.<sup>272</sup>

Den första objektiva omständigheten som regeringen har valt att ta upp i det andra stycket är att den juridiska personen skall ha egna resurser i etableringsstaten i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet.<sup>273</sup> I förarbetena har regeringen givit exempel på kontor och viss kontorsutrustning som ett normalfall för att en verksamhet skall kunna bedrivas.<sup>274</sup> Dock behöver den juridiska personen i fråga inte äga lokalerna utan det räcker med att denne förfogar över dessa. Syftet med den här regeln är att särskilja så kallade brevlådeföretag, där den juridiska personen endast har en postbox i etableringsstaten, från verkliga etableringar.<sup>275</sup>

Den andra omständigheten som regeringen tar upp är att den juridiska personen skall ha egna resurser i etableringsstaten i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten. Skälen som regeringen anger här är att det skall vara fråga om en självständig etablering som skall bedrivas i egen regi, utan inflytande av exempelvis personal hos moderbolaget.<sup>276</sup>

Den tredje och sista omständigheten är att den utländska juridiska personens personal skall självständigt fatta beslut i den löpande verksamheten. Ägarnas inflytande genom styrelsen eller bolagsstämman som rör allmänt hållna riktlinjer och anvisningar riktade till personalen bör enligt förarbetena inte påverka prövningen om en verklig etablering föreligger.<sup>277</sup> Som exempel när sådan självständighet inte föreligger nämner regeringen sådana inskränkningar i personalens behörighet att företräda den juridiska personen i förhållande till tredje man. Ytterligare exempel på sådana inskränkningar är riktlinjer till personalen som tredje man har fått ta del av och som ger en påtagligt begränsad rätt att besluta i frågor som får anses ligga inom den löpande verksamheten.<sup>278</sup>

### 5.3.2 Kritik

I propositionen har flertalet remissinstanser påpekat att 39a kap. 7a § 2 st. IL innebär ett stort osäkerhetsmoment och att en mer nyanserad skrivning av det andra stycket bör övervägas.<sup>279</sup> Även i doktrinen har synpunkter uttryckts över hur regeringen har valt att utforma det andra stycket och på innebörden av de tre omständigheterna. Barenfeld och Persson Österman framhåller att det är utifrån den faktiskt bedriva verksamheten som bedömningen skall göras och att det inte är något krav att de tre objektiva omständigheterna skall fö-

---

<sup>272</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>273</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>274</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>275</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>276</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>277</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>278</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>279</sup> Prop. 2007/08:16, s. 20.

religga för att verksamheten skall anses affärsmässigt motiverad.<sup>280</sup> Enligt dem är det viktigt att uppmärksamma att det är en helhetsbedömning som skall göras utav verksamheten och att det således inte behöver innebära att verksamheten inte skall anses som affärsmässigt motiverad endast för att någon av omständigheterna eller samtliga av dem inte är uppfyllda.<sup>281</sup>

Lindström-Ihre och Karlsson behandlar några praktiska aspekter avseende tillämpningen av de tre objektiva omständigheterna. Enligt dem finns det en risk att det uppstår problem när bland annat kravet på resurser i form av lokaler och utrustning skall tillämpas.<sup>282</sup> Det är utifrån den bedrivna verksamheten som bedömningen av om kravet av resurser och lokaler är uppfyllt skall göras. Enligt Lindström-Ihre och Karlsson är det främst koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet som kommer att prövas mot den nya kompletteringsregeln.<sup>283</sup> Sådan verksamhet förknippas inte vanligtvis med ett stort behov av lokaler och utrustning och därför borde kraven på lokaler och utrustning som utnyttjas inte vara speciellt höga utan brukligt i dessa sammanhang borde vara begränsade kontorslokaler och utrustning i form av nödvändiga inventarier, till exempel dator, skrivbord, dokumentarkiv och IT-system.<sup>284</sup>

Angående den andra omständigheten anser Lindström-Ihre och Karlsson att bedömningen av den kompetens som personalen skall besitta och hur pass självständigt de verkar rimligen måste avgöras från fall till fall beroende på den specifika verksamheten och dess omfattning. Eftersom prövningen antagligen kommer att inriktas på kompetenskravet, riskerar det att leda till osäkerhet och svårigheter vid tillämpningen av den nya kompletteringsregeln. De påstår att för att göra en bedömning av om kompetensen hos personalen i den utländska juridiska personen är tillräcklig måste den specifika kunskapen hos personalen bedömas.<sup>285</sup> Frågor och osäkerheter kan lätt uppstå då skatteverket ifrågasätter kompetens hos personalen som bolaget hävdar finns. En fråga som väcks är om skatteverket dessutom besitter kompetensen att bedöma de anställdas kompetens. Lindström-Ihre och Karlsson anser att det rimligen inte finns någon bättre än bolaget självt som kan bedöma kompetensen hos de anställda.<sup>286</sup> Dessutom behöver personalen då den arbetar med koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet inte vara formellt anställda av bolaget då en av de kompetenser som är av särskild vikt är att ha kännedom om koncernens övriga verksamhet.<sup>287</sup> En person som är anställd av ett annat bolag i koncernen borde då rimligen vara lika kompetent.

Vad gäller de två första punkterna påpekar Barenfeld och Persson Österman att lagtexten har en öppen karaktär eftersom kraven endast förhåller sig till vad som är nödvändigt för

---

<sup>280</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 110.

<sup>281</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 110.

<sup>282</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 109.

<sup>283</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 615, Se även avsnitt 2.3.

<sup>284</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 615.

<sup>285</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 611 f.

<sup>286</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 612.

<sup>287</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 612.



den bedriva verksamheten.<sup>288</sup> De ställer sig frågande till hur en sådan bedömning kommer att göras av de verksamheter som är aktuella för tillämpningen av den nya kompletteringsregeln. Hur kommer bedömningen att göras i de fall där det i den aktuella verksamheten inte anses nödvändigt med resurser av det slag som nämns i lagtexten och vem skall göra bedömningen om sådana resursers behövs? Enligt dem själva måste grundprincipen vara sådan att det är den skattskyldige själv som kan avgöra vilka resurser som är nödvändiga för verksamheten.<sup>289</sup>

Gällande den tredje omständigheten har Lagrådet anfört att omständigheten i punkt tre saknar stöd i EG-domstolens praxis och att det dessutom är en sak för bolagsstyrelsen att utstaka gränserna för de befogenheter som skall tillkomma en VD eller annan personal.<sup>290</sup> Även flera andra remissinstanser däribland Göta Hovrätt, FAR SRS och Näringslivets skattedelegation har i propositionen hävdade att omständigheten i punkt tre saknar stöd i *Cadbury Schweppes* och att personalens självständiga beslutsfattande inte behöver ha någon koppling till huruvida ett rent konstlat upplägg föreligger.<sup>291</sup>

Regeringen har återigen till sitt försvar åberopat att terminologin i nationell lagstiftning inte nödvändigtvis måste vara densamma som i EG-domstolens domar.<sup>292</sup> Huvudsaken är istället att de fastslagna principerna återspeglas i lagstiftningen. Vidare hävdar regeringen att det under EG-domstolens praxis ges utrymme för att verksamheten i etableringen skall drivas under de villkor som normalt förekommer vid en verklig etablering.<sup>293</sup> Den personal som har befogenhet att fatta beslut för den löpande verksamheten skall då även vara den personal som fattar besluten för den löpande verksamheten. Det skall kunna förutsättas att det inte finns några begränsningar för personalens befogenheter.<sup>294</sup>

Vad gäller den sista punkten av de objektiva omständigheterna anser Lindström-Ihre och Karlsson, liksom Lagrådet, att punkten saknar förankring i EG-domstolens praxis.<sup>295</sup> De anser att det inte framgår klart och tydligt i propositionen när eller hur en bolagsstyrelse eller bolagsstämman kan påverka verksamheten på ett sådant sätt att det inverkar på prövningen av om en verklig etablering föreligger.<sup>296</sup> Ett fall som skulle kunna påverka prövningen är direkta behörighetsinskränkningar som omöjliggör beslut i den löpande verksamheten. Det vill säga att personalen i praktiken inte kan utföra den löpande verksamheten.

Lindström-Ihre och Karlsson anser att det för de flesta svenska internationella företag som bedriver verksamhet som är aktuell vid tillämpning av den nya kompletteringsregeln inte borde ha några större problem med att visa att affärsmässiga motiv föreligger enligt de tre

---

<sup>288</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 110.

<sup>289</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 111.

<sup>290</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>291</sup> Prop. 2007/08:16, s. 20.

<sup>292</sup> Prop. 2007/08:16, s. 22.

<sup>293</sup> Prop. 2007/08:16, s. 22.

<sup>294</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>295</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 612.

<sup>296</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 612.

uttrycka omständigheterna.<sup>297</sup> Det är dessutom den skattskyldige som skall bestämma hur koncernen skall organiseras på bästa sätt och de uttrycka omständigheterna måste därför bedömas med utgångspunkt att den skattskyldige vet bäst. Barenfeld och Persson Österman anser att regeln i slutändan riskerar att leda till en ”form over substance”-bedömning och att skatteverket då kommer att se till strukturen istället för den verkliga innebörden.<sup>298</sup> För att sammanfatta deras ståndpunkt anser de att:

*”En lagstiftning ska inte reglera ”verkligheten” utan istället ange rättsföljder av den verklighet som bedöms finnas vid en tillämpning i det enskilda fallet. Inte någon annanstans i skattelagstiftningen torde motsvarande lagtekniska nymodighet återfinnas.”<sup>299</sup>*

De anser att regeringen inte har lyckats med att uppnå det syfte de hade med att göra bedömningen av om en verklig etablering föreligger klarare och enklare. Istället blir effekten den motsatta och leder till fler frågor än svar.<sup>300</sup>

### 5.3.3 Analys

Regeringen har valt att lista tre omständigheter som särskilt skall beaktas vid en bedömning om en verksamhet är affärsmässigt motiverad. Dessa tre omständigheter utgör ingen uttömmande lista utan en bedömning skall göras av helheten. Anledningen till att regeringen har valt de två första omständigheterna bör vara att dessa omnämns i *Cadbury Schweppes* och således är tydligt förankrade i EG-rätten. Vad gäller den tredje och sista omständigheten saknar den uttryckligt stöd i *Cadbury Schweppes*. Det är dock viktigt att ha i åtanke att de omständigheterna som tas upp i *Cadbury Schweppes* och i lagstiftningen endast är sådana omständigheter som särskilt skall beaktas.

Kritiken mot den första och andra omständigheten har mest rört praktiska aspekter och kritiken är befogad. Det förefaller svårt både för den skattskyldige och för skatteverket att göra dessa bedömningar i synnerhet eftersom någon praxis på området ännu inte har skapats och eftersom lagstiftningen inte ger mycket till vägledning. En fråga är hurvida skatteverket besitter den kompetens att de kan göra dessa företagsekonomiska värderingar som enligt den nya kompletteringsregeln särskilt skall beaktas. Enligt formuleringen i *Cadbury Schweppes* skall de objektiva omständigheterna kunna kontrolleras av utomstående. Det är dock knappast troligt att personalens kompetens och hur den fattar beslut i den löpande verksamheten kan anses vara omständigheter som verkligen går att bedöma och kontrollera som utomstående.

Den tredje omständigheten som kräver att personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten fick skarp kritik från flera remissinstanser. Regeringen har givetvis rätt i att terminologin ej ordagrant behöver överensstämja med domen från EG-domstolen. Dock måste det påpekas att när regeringen utvidgar de av EG-domstolen nämnda objektiva omständigheterna skapas det en risk för att lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteflykt och således går utöver vad som EG-domstolen anser vara proportionerligt. Efter att EG-domstolen tydligt avgränsade tillämpningen av CFC-regler i

---

<sup>297</sup> Lindström-Ihre, Karlsson, s. 615.

<sup>298</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 111.

<sup>299</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 111.

<sup>300</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 112.

*Cadbury Schweppes* är det anmärkningsvärt att den svenska regeringen avviker från formuleringen i domen.

Den svenska regeringen ger ett intryck av att ha haft förslaget till avgörande av generaladvokat Léger i åtanke då de tre omständigheterna formulerades. I förslaget till avgörande anser generaladvokat Léger att personalen inte skall fungera som ett verktyg för moderbolaget utan besluten skall fattas självständigt i dotterbolaget, vilket kan ha föranlett den svenska regeringens val att inkludera den tredje omständigheten i lagstiftningen. Dessutom uttryckte generaladvokat Léger att den skattskyldige endast skall visa huruvida dotterbolaget disponerar över lokaler, utrustning och personal *som krävs för* tillhandahållanden till moderbolaget. Formuleringen *som krävs för* saknas i EG-domstolens dom men inkluderades ändå i den svenska lagstiftningen i form av formuleringen - som är nödvändig för dess verksamhet. Det är i denna formulering de flesta tillämpningsproblemen återfinns och kanske var det därför den utelämnades i själva domen. Detta har ej uppmärksammats av remissinstanserna eller i doktrinen och förtjänar därför att nämnas här. Detta kan inte på något sätt rättfärdiga formuleringen av den svenska lagstiftningen eftersom förslaget till avgörande saknar prejudikatvärde men kanske kan det ge en fingervisning om hur kommande praxis på området kommer att se ut.

Anledningen till att överhuvudtaget lista de tre objektiva omständigheterna i själva lagtexten kan diskuteras. Anledningen till att regeringen valde att lista dessa omständigheter var att göra regeln mer förutsägbar och enklare att förstå då endast formulering i första stycket inte säger så mycket i sig. Syftet bakom att lista de objektiva omständigheterna samt att uppnå den transparens som regeringen nämner må ha varit god men i själva verket skapas en rättsosäkerhet. En bedömning skall göras av helheten och dessa tre objektiva omständigheter skall endast *särskilt beaktas*. En fråga som togs upp i kritiken från doktrinen var om en etablering som uppfyller de tre omständigheterna garanterat kommer att undantas från CFC-beskattning. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv borde givetvis skatteverket godta en sådan etablering annars borde listan sakna en egentlig funktion i lagtexten och rättsläget skulle bli allt för osäkert. Det hävdades i kritiken från doktrinen att bedömningen bör göras från fall till fall eftersom det är företagsledningen som själv vet bäst hur verksamheten bör drivas. Kommande praxis och förhandsbesked på området bör därför vara till föga hjälp för andra skattskyldiga då dessa rena företagsekonomiska bedömningar riskerar att bli så individuella att de blir svåra att tillämpa på andra situationer.

För större företag torde det inte bli några större svårigheter att påvisa att en verklig etablering föreligger om så är fallet. Att uppfylla omständigheterna som nämns i andra stycket blir för dem endast rena formaliteter. För att driva en koncernintern finansieringsverksamhet krävs få resurser i form av lokaler och personal etc. För att regeln skall gå utöver vad som EG-domstolen anser vara proportionerligt krävs det att lagstiftningen även *tillämpas* på ett sätt som går utöver vad som är nödvändigt. Hur de tre omständigheterna kommer att tillämpas vet vi ej ännu.

Som nämndes i doktrinen riskerar bedömningen att mer beröra formaliteter än själva innebörden av verksamheten, en så kallad form-over-substancebedömning. Hur skatteverket kommer att tolka och bedöma omständigheterna vet dock ingen. Eftersom bedömningen skall göras av helheten skall dock betydelsen av den tredje omständigheten inte överdrivas men likväl måste grundläggande principer som proportionalitetsprincipen beaktas. Regeringen åberopar heller inga sakliga argument mot kritiken från remissinstanserna och endast argumentet att lagstiftningen ej behöver överensstämma ordagrant med EG-domstolens formulering är i det här fallet alldeles för vagt och flyktigt för att försvara en, i den utsträckningen, avvikande formulering.

## 5.4 Bevisbördan

### 5.4.1 Regelutformning

Beviskravet och bevisbördans placering i den nya kompletteringsregeln har även den varit föremål för omfattande diskussion.<sup>301</sup> Den av regeringen först föreslagna paragrafen gjordes om efter kritik från flera remissinstanser på grund ut av en uttryckt bevisbörderegeln. Enligt den av regeringen föreslagna paragrafens första stycke skulle:

*”(...) en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässig motiverad verksamhet bedrivs.”<sup>302</sup>*

Av detta framgår att det enligt den föreslagna paragrafen uttryckligen var upp till delägaren att bevisa huruvida det föreligger en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Remissinstansernas kritik mot förslaget innebar att bevisbörderegeln togs bort i samband med Skatteutskottets behandling av förslaget, i överensstämmelse med Lagrådets förslag.<sup>303</sup> Således innehåller inte den nya kompletteringsregeln uttryckligen vem bevisbördan skall vila på. Enligt den nya kompletteringsregeln som antogs skall som tidigare behandlats:

*”(...) en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EES inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.”*

EG-domstolen slog inte uttryckligen fast bevisbördans placering i *Cadbury Schweppes*. EG-domstolen konstaterade att:

*”Det i landet hemmahörande bolaget skall, eftersom det är bäst skickat i detta avseende, ges tillfälle att lägga fram omständigheter som rör det verkliga skälet till varför CFC-bolaget etablerats och som visar huruvida sistnämnda bolags verksamhet utgör en faktisk verksamhet.”<sup>304</sup>*

Moderbolaget ska således enligt EG-domstolen ges tillfälle att bevisa om det rör sig om en verklig etablering från vilken det bedrivs en faktisk ekonomisk verksamhet.

### 5.4.2 Kritik

Eftersom lagstiftningens lydelse ändrades efter propositionen förekommer där endast kritik mot den tidigare lydelsen. Den kritik som framfördes av remissinstanserna riktades bland annat på att den uttryckta bevisbörderegeln innebar en presumtion att alla innehav i lågbeskattade bolag utgör konstlade upplägg och att detta inte var förenligt med EG-rätten.<sup>305</sup> EG-domstolen uttalade i *Cadbury Schweppes* att moderbolaget skall ges tillfälle att bevisa att sådana omständigheter som ligger till grund för en verklig etablering föreligger eftersom de anses bäst lämpade. Enligt flera remissinstanser betyder inte detta att bevisbördan skall

---

<sup>301</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 113.

<sup>302</sup> Prop. 2007/08:16, s. 6.

<sup>303</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 113.

<sup>304</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 70.

<sup>305</sup> Prop. 2007/08:16, s. 17.

åligga den skattskyldige.<sup>306</sup> Regeringen hävdade dock att eftersom den nya kompletteringsregeln innebär en möjlighet till undantag från CFC-beskattningsregeln tar regeln karaktär som en undantagsregel och bevisbördan skall därför åligga den skattskyldige.<sup>307</sup>

Vidare hävdade regeringen att vad som uttrycktes av EG-domstolen gav stöd för att bevisbördan skulle åligga den skattskyldige eftersom den skattskyldige bör ha en avsevärt bättre möjlighet att göra sannolikt att en verklig etablering föreligger än vad skatteverket har att bevisa att en sådan etablering inte föreligger.<sup>308</sup> Lagrådet delade regeringens mening avseende att den skattskyldige otvivelaktigt har de bästa förutsättningarna att bevisa om en verklig etablering föreligger. De ansåg dock att den skattskyldige även utan en uttrycklig bevisbörderegeln skulle inneha bevisbördan.<sup>309</sup> Mot detta hävdade regeringen att det i förtydligande syfte är nödvändigt att bevisbördan uttrycks i paragrafen.<sup>310</sup>

Enligt Barenfeld och Persson Österman är bevisbördans placering mycket komplex och trots de argument som har framförts talar mycket för att den primära bevisbördan ändå vilar på skatteverket. De anser att även om den slutliga utformningen av den nya kompletteringsregeln inte kom att innehålla någon uttrycklig bevisbörderegeln kan en sådan grundad på förarbetsuttalandena i praktiken innebära en beskattningspresumtion och således innebära ett hinder för etableringsfriheten.<sup>311</sup> Som ytterligare stöd till sin argumentation påpekar Barenfeld och Persson Österman att reglerna innebär att den skattskyldige blir påförd en intäkt som den egentligen inte skulle ha blivit påförd och att den skattskyldiges beskattningsbara inkomst således ökas. Det borde därför innebära att det åligger skatteverket att lägga fram bevisning eftersom det handlar om intäkt som skall tas upp till beskattning och inte ett yrkande om avdrag.<sup>312</sup>

En annan anledning till att bevisbördan borde ligga på skatteverket är att möjligheten till CFC-beskattningsregeln faktiskt strider mot EG-rätten och rätten att beskatta rent konstlade upplägg utgör ett undantag från detta.<sup>313</sup> Enligt Barenfeld och Persson Österman vore det därför orimligt att det är den skattskyldige som skall bevisa att något rent konstlat upplägg inte föreligger. Att det vore upp till den skattskyldige att bevisa att ett rent konstlat upplägg inte föreligger innebär också, som uttrycktes av remissinstanserna, en presumtion att alla etableringar i lågbeskattade länder inom EU utgör sådana konstlad upplägg.<sup>314</sup>

Argumentet som fördes av regeringen att bevisbördan skall läggas på den skattskyldige eftersom den nya kompletteringsregeln har karaktären av en undantagsregel ställer Barenfeld och Persson Österman sig tveksamma till.<sup>315</sup> CFC-lagstiftningen utgör ett undantag från

---

<sup>306</sup> Prop. 2007/08:16, s. 17.

<sup>307</sup> Prop. 2007/08:16, s. 17 ff.

<sup>308</sup> Prop. 2007/08:16, s. 18.

<sup>309</sup> Prop. 2007/08:16, s. 18.

<sup>310</sup> Prop. 2007/08:16, s. 18.

<sup>311</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 115.

<sup>312</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 113.

<sup>313</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 114.

<sup>314</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 114.

<sup>315</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 114.

huvudregeln att inkomster från utländska skattesubjekt endast skall beskattas när vinsterna tas hem. Den nya kompletteringsregeln innebär således att beskattningsprinciperna återställs, det vill säga att någon CFC-beskattning inte skall ske. Bevisbördan bör då snarast ligga på skatteverket eller i alla fall inte vara något avgörande argument för att bevisbördan skall läggas på den skattskyldige.<sup>316</sup>

Regeringen ansåg att det som EG-domstolen uttryckte i *Cadbury Schweppes*, att den skattskyldige skall ges tillfälle att lägga fram omständigheter som visar huruvida etableringen utgör en faktisk verksamhet, kan tas som argument att bevisbördan skall åligga den skattskyldige. Barenfeld och Persson Österman anser att formuleringen *ges tillfälle* knappast kan jämföras med ett krav att lägga fram bevisning.<sup>317</sup> De påpekar också att EG-rätten inte reglerar sådana processuella frågor som bevisbördans placering utan att detta är upp till medlemslandet. Det har också i EG-domstolens praxis slagits fast att en bevisbörderegulering med en beskattningspresumtion till nackdel för den skattskyldige kan utgöra ett brott mot fördraget eftersom det innebär ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>318</sup>

I *Vestergaard*<sup>319</sup> slog EG-domstolen fast att en presumptionsregel om beskattning till nackdel för den skattskyldige stred mot EG-rätten. Fallet rörde danska bestämmelser enligt vilka de förelåg en presumtion om att utgifter för kursverksamhet i utlandet inte var avdragsgilla om inte den skattskyldige kunde visa att kursen var av utbildningskaraktär. En sådan presumtion förelåg inte gällande kursverksamhet i Danmark och således utgjorde bestämmelserna ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>320</sup>

Även Dahlberg ställde sig tveksamt till om den föreslagna kompletteringsregeln var förenlig med etableringsfriheten och stödde även han sin argumentation på EG-domstolens konstaterande i *Vestergaard*. Dahlberg ansåg att även om målet inte rörde CFC-lagstiftning är den principiella synen på presumptionsbestämmelser överförbar. Dahlberg ansåg vidare att presumtionen gör det svårare att utföra en verklig etablering från vilken en affärsmässig verksamhet bedrivs i andra länder inom EES än i Sverige.<sup>321</sup>

Med bakgrund mot det som har tagits upp ovan anser Barenfeld och Persson Österman att mycket talar för att bevisbördan skall åligga skatteverket om en etablering utgörs av ett rent konstlat upplägg och att det sedan är upp till den skattskyldige att göra sannolikt att en verklig etablering föreligger.<sup>322</sup>

### 5.4.3 Analys

EG-domstolen uttalade i *Cadbury Schweppes* att den skattskyldige skall ges tillfälle att bevisa att sådana omständigheter som ligger till grund för en verklig etablering föreligger eftersom de anses bäst lämpade. I förarbetena hävdades det att detta bör innebära att bevisbördan skall åligga den skattskyldige eftersom den skattskyldige måste ha avsevärt bättre möjlighet

<sup>316</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 114.

<sup>317</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 114.

<sup>318</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 114.

<sup>319</sup> Mål C-55/98, Skatteministeriet mot Bent Vestergaard, REG [1999] s. I-7641.

<sup>320</sup> Mål C-55/98, Vestergaard, p. 29.

<sup>321</sup> Dahlberg, Mattias, Ändrade regler för CFC-beskattning, Skattenytt 2007 nr. 9, s. 526.

<sup>322</sup> Barenfeld, Persson Österman, s. 115.

att göra sannolikt att en verklig etablering föreligger än vad skatteverket har att bevisa att en sådan etablering inte föreligger. Vidare hävdades det i förarbetena att den nya kompletteringsregeln är av undantagskaraktär och att bevisbördan således skall åligga den skattskyldige. Det är dock flera saker som talar för att bevisbördan rätteligen skall åligga skatteverket. Dels innebär CFC-beskattning att den beskattningsbara inkomsten ökar och att det således enligt normala bevisningsförfaranden i taxeringsmål är skatteverket som skall åläggas bevisbördan, dels innebär CFC-lagstiftningen en möjlighet att beskatta moderbolaget i vissa särskilda fall vilket i övriga fall är förbjudet enligt EG-rätten och således borde det vara upp till skatteverket att bevisa i vilka fall en sådan beskattning är berättigad.

Att det vore upp till den skattskyldiga att bevisa att ett rent konstlat upplägg inte föreligger innebär en presumtion att alla etableringar i lågbeskattade länder inom EU utgör rent konstlade upplägg. I *Cadbury Schweppes* uttryckte EG-domstolen att endast det faktum att ett moderbolag väljer att etablera sig i ett lågskatteländ inte skall grunda en allmän presumtion om skatteflykt och motivera att etableringsfriheten åsidosätts. En sådan presumtion borde därför anses som oförenlig med EG-rätten. Även utan en uttryckliga bevisbörderegeln borde en bevisbörderegeln grundad på förarbetena även kunna anses vara oförenlig med EG-rätten då det i EG-rättslig praxis slagits fast att en beskattningspresumtion till nackdel för den skattskyldige kan utgöra ett brott mot fördraget eftersom det innebär ett hinder mot den fria rörligheten.

Trots att den uttryckliga bevisbörderegeln som återfanns i den föreslagna paragrafen togs bort efter kritik från flera remissinstanser kvarstår vissa oklarheter med bevisbördans placering i den nya kompletteringsregeln. Även om regeringen hävdade att bevisbördan skall åligga den skattskyldige är det mycket som talar för att bevisbördan istället vid en framtida tillämpning torde åligga skatteverket. Var bevisbördan kommer att ligga vid en framtida tillämpning av den nya kompletteringsregeln återstår att se men det mest rimliga vore om den skattskyldige vid ett andra steg i bevisningen ges tillfälle att motbevisa att något rent konstlat upplägg inte föreligger.

## 5.5 Sammanfattning

För att anpassa den svenska lagstiftningen efter EG-domstolens praxis efter utgången i *Cadbury Schweppes* valde den svenska regeringen att infoga en ny kompletteringsregel i 39a kap. 7a§ IL. Regeln stadgar att en inkomst hos en utländsk juridisk person som annars skulle CFC-beskattas inte skall anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. För att avgöra detta skall en prövning av de i fallet relevanta omständigheterna göras. I regelns andra stycke ges exempel på tre omständigheter som särskilt skall beaktas och dessa tre omständigheter är: Om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet, om den utländska juridiska personen har egna resurser i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten och om denna personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.

Sett till EG-domstolens dom i jämförelse med den svenska lagstiftningen är det en rent lagteknisk skillnad då den svenska regeringen har valt en annorlunda formulering. Bland annat Lagrådet har kritiserat detta och hävdade att regeln medför ett betydligt strängare krav än vad som stadgas i *Cadbury Schweppes*. I doktrinen har kritiken till stor del rört tillämpnings- och tolkningsproblematiken men även inkluderat huruvida den nya kompletteringsregeln är oförenlig med etableringsfriheten. I propositionen anförde regeringen, som svar på kritiken, att trots de terminologiska skillnaderna har de grundläggande principerna som slogs

## Den nya kompletteringsregeln

fast i domen inte frångåtts och att nationell lagstiftning terminologiskt inte nödvändigtvis behöver överensstämma med EG-domstolens domar.

Regeringen valde, efter kritik från bland annat Lagrådet, att utelämna en uttrycklig placering av bevisbördan. Trots att den uttryckliga bevisbörderegeln som återfanns i den föreslagna paragrafen togs bort efter kritik från flera remissinstanser kvarstår vissa oklarheter med bevisbördans placering i den nya kompletteringsregeln. Var bevisbördan kommer att ligga vid en framtida tillämpning av den nya kompletteringsregeln återstår att se men det mest rimliga vore om den skatteskyldige vid ett andra steg i bevisningen ges tillfälle att motbevisa att något rent konstlat upplägg inte föreligger.



## 6 Slutsats

Denna magisteruppsats behandlar den konflikt mellan CFC-lagstiftning och etableringsfriheten som uppdagades i EG-domstolens dom i målet *Cadbury Schweppes*. Syftet med denna magisteruppsats är att utreda och analysera den nya kompletteringsregelns i 39a kap. 7a § IL förenlighet med etableringsfriheten med särskilt beaktande av utgången i målet *Cadbury Schweppes*. Eventuella tillämpnings- och tolkningsproblem kommer att klargöras och analyseras.

För att den nya kompletteringsregeln skall anses oförenlig med etableringsfriheten krävs att tillämpningen av regeln verkligen går utöver vad EG-domstolen medgav i *Cadbury Schweppes*. Endast den rent språkliga skillnaden mellan formuleringen av den nya kompletteringsregeln och EG-domstolens formulering behöver inte innebära att den svenska CFC-lagstiftningen strider mot etableringsfriheten. Det är dock formuleringen av lagtexten som i första hand kommer att vara avgörande vid tillämpning av den nya kompletteringsregeln och det kommer att vara oundvikligt för svenska domstolar att vid tillämpning och tolkning av CFC-reglerna inte ta paragrafens lydelse i beaktande.

Med tanke på att EG-domstolen tydligt avgränsade tillämpningen av CFC-regler i *Cadbury Schweppes* är det anmärkningsvärt att den svenska regeringen avviker från EG-domstolens formulering genom att använda sig av en formulering som rent språkligt möjliggör en vidare tillämpning av CFC-reglerna. Den svenska regeringen ger ett intryck av att ha haft generaladvokatens förslag till avgörande i åtanke när valet av formulering har gjorts. Eftersom förslaget till avgörande saknar prejudikatvärde kan detta inte på något sätt rättfärdiga formuleringen av den svenska lagstiftningen. Den nya kompletteringsregeln innebär att de svenska CFC-reglerna endast kan tillämpas på etableringar där det inte bedrivs någon affärsmässigt motiverad verksamhet. Det har inte varit EG-domstolens avsikt att förbjuda att CFC-regler tillämpas när det föreligger en sådan verksamhet utan avsikten har i stället varit att förbjuda att CFC-regler tillämpas på sådana etableringar där det bedrivs faktisk ekonomisk verksamhet. Det har heller inte varit EG-domstolens avsikt att bedömningen skall grundas på de omständigheter som särskilt skall beaktas enligt den nya kompletteringsregeln. Den tredje omständigheten som uttrycks i den nya kompletteringsregeln saknar uttryckligen stöd i EG-domstolens dom.

Med hänsyn till hur den nya kompletteringsregeln har utformats är det mycket som talar för att de svenska CFC-reglerna måste anses gå utöver vad EG-domstolen medgav i *Cadbury Schweppes*. Det är dock viktigt att påpeka att avvikelserna från EG-domstolens dom inte skall överdrivas utan det är tillämpningen av den nya kompletteringsregeln som kommer att vara avgörande huruvida de svenska CFC-reglerna är att anses som oförenliga med etableringsfriheten. Hur begreppet affärsmässigt motiverad verksamhet kommer att tillämpas i förhållande till faktisk ekonomisk verksamhet återstår att se vid en framtida tillämpning av de svenska CFC-reglerna. De tre omständigheterna är omständigheter som särskilt skall beaktas och bedömningen skall göras utifrån helheten. Hur en sådan helhetsbedömning kommer att göras återstår också att se vid en framtida tillämpning.

Formuleringen av den nya kompletteringsregeln och då framförallt valet att uttrycka de tre omständigheterna som särskilt skall beaktas skapar tolkningsproblem och väcker osäkerhet inför en framtida tillämpning. Med tanke på att regeringen har valt att lista dessa omständigheter i lagstiftningen kommer det vara omöjligt att inte tillämpa paragrafen på en sådan verksamhet som uppfyller de tre omständigheterna för att inte riskera rättsäkerheten. Detta innebär en stor risk att den egentliga helhetsbedömningen istället tar sig form som en form-over-substancebedömning.

## Slutsats

Eftersom den nya kompletteringsregeln syftar till att förena den svenska CFC-lagstiftningen med EG-rätten borde det mest förnuftiga vara att den svenska regeringen hade inkorporerat EG-domstolens val av formulering i den nya kompletteringsregeln. EG-domstolen förtydligar ofta den gällande rätten genom nya domar. Det torde därför vara klokare om den nya kompletteringsregeln endast innehåller det essentiella som kom till uttryck i EG-rättens dom och att en vidare definition överläts till rättsutvecklingen. På så sätt hade förenligheten med etableringsfriheten inte kunnat ifrågasättas och osäkerheten över en framtida tolkning samt tillämpningsproblematiken hade kunnat avfärdas med hjälp av rättsutvecklingen i EG-domstolens framtida praxis.

## Referenslista

### EG-rättsliga referenser

#### Fördrag

Konsoliderad version om upprättandet av den Europeiska gemenskapen, EUT C 325/33.

#### Direktiv

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EUT Svensk specialutgåva Område 9 Volym 2.

#### EG-domstolens praxis

6/64, Flaminio Costa mot. E.N.E.L., REG [1964] s. 585, svensk specialutgåva s. 211.

115/78, J. Knoors mot Staatssecretaris van Economische Zaken, REG [1979] s. 399, s. 25, svensk specialutgåva, volym 4, s. 297.

120/78, Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein ”Cassis de Dijon”, REG [1979] s. 00649, svensk specialutgåva s. 377.

270/83, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, REG [1986] s. 273

81/87, The Queen mot H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc. REG [1988] s 5483; svensk specialutgåva s. 693.

305/87, Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Grekland, REG [1989] s. 1461.

C-61/89, Brottmål mot Marc Gaston Bouchoucha, REG [1990] s. I-3551.

C-221/89, The Queen mot Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd m.fl., REG [1991] s. I-3905, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-313.

C-246/89, Europeiska gemenskapernas kommission mot Förenade kungariket, REG [1991] s. I-4585.

C-204/90, Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten, REG [1992] s. I-249, Svensk specialutgåva s. 31.

C-300/90, Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Belgien, REG [1992] s. I-305.

C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker, REG [1995] s. I-225.

C-55/94, Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG [1995] s. I-4165.

C-28/95, A. Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Onderneming Amsterdam 2, REG [1997] s. I-4161.

## Slutsats

- C-250/95, Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions, REG [1997] s. I-2471.
- C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG [1998] s. I-4695.
- C-212/97, Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, REG [1999] s. I-1459.
- C-311/97, Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio, REG [1999] s. I-2651.
- C-55/98, Skatteministeriet mot Bent Vestergaard, REG [1999] s. I-7641.
- C-478/98, Europeiska gemenskapernas kommission mot Belgien, REG [2000] s. I-7587.
- C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, REG [2002] s. I-11779.
- C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket, REG [2002] s. I-10829.
- C-167/01, Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam mot Inspire Art Ltd, REG [2003] s. I-10155.
- C-168/01, Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, REG [2003] s. I-9409.
- C-364/01, H. Barbier mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, REG [2003] s. I-15013.
- C-319/02, Petri Manninen, REG [2004] s. I-7477.
- C-334/02, Europeiska gemenskapernas kommission mot Frankrike, REG [2004] s. I-2229.
- C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG [2005] s. I-10837.
- C-196/04, Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG [2006] s. I-7995.
- C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG [2007] I-2107.
- C-231/05, Oy AA, REG [2007] s. I-6373.

## Förslag till avgörande

- C-196/04, Förslag till avgörande av generaladvokat Léger den 2 maj 2006. Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG [2006] s. I-7995.

## Svenska referenser

### Lagtext

Valutalag (1939:350).

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

Inkomstskattelag (1999:1229).

### **Förarbeten**

Regeringens proposition, Om vissa internationella skattefrågor, 1989/90:47.

Regeringens proposition, Ändrade regler för CFC-beskattning, 2003/04:10.

Regeringens proposition, Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m. 2007/08:16.

### **Praxis**

RÅ 2008 not 58.

### **Skatterättsnämndens förhandsbesked**

SRNs beslut den 4 april 2005 i ärende nr 75-04/D.

### **Internationella arbeten**

OECD, Controlled Foreign Company Legislation, OECD, 1996.

### **Bibliografi**

Barenfeld, Jesper, Person Österman, Roger, De nya CFC-reglerna – en kommentar, Svensk Skattetidning 2008 nr. 2, s. 105-118.

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, 3:e upplagan, Norstedts juridik, 2007.

Dahlberg, Mattias, Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital, Kluwer law international, 2005.

Dahlberg, Mattias, Internationell Beskattning, 2:a upplagan, Studentlitteratur, 2007.

Dahlberg, Mattias, Ändrade regler för CFC-beskattning, Skattenytt 2007 nr. 9, s. 526.

Hilling, Maria, Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, Iustus, 2005.

Hinneken, Luc, EC perspectives for justifications of discriminatory and restrictive tax measures of Member States, Rapport till 2004 års EATLP konferens i Paris, opublicerat manuscript, s. 7.

Lindström-Ihre, Lena, Karlsson Robert, De nya CFC reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej?, Skattenytt nr 10/2008, s. 605-616.

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, 5:e upplagan, I.B.A, 2006.

Meussen, Gerard T.K, Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the application of CFC Rules in the Member States, European Taxation January 2007.

Simpson, Philip, Cadbury Schweppes plc v Commissioners of Inland Revenue: The ECJ sets strict test for CFC legislation, British Tax Review 2006.

## Slutsats

Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt 2007 nr. 10, s. 575.

Terra, Ben, Wattel, John, European tax law, 5:e upplagan, Kluwer Law International, 2008.

Vinther, Nikolaj, Werlauff, Erik, Tax motives are legal motives – The borderline between use and abuse of the freedom of establishment with reference to the Cadbury Schweppes case, European Taxation, 2006, s. 383-386.

Weber, Dennis, Tax Avoidance and the EC Treaty freedoms, Kluwer Law International, 2005.

Wenched, Lars-Erik, CFC-Lagstiftning, Juristförlaget i Lund, 2000.

## Övriga referenser

Skatteverkets Handledning för internationell beskattning 2008.

## Uppslagsverk

IBFD International Tax Glossary, <http://www.ibfd.org> (hämtad den 7 januari 2009 kl 10.50).