



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Det svenska CFC-regelverkets ändamålsenlighet samt dess för- hållande till BEPS

Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Johan Providakis

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum 2014-05-12

Jönköping Maj 2014

Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Det svenska CFC-regelverkets ändamålsenlighet samt dess förhållande till BEPS
Författare:	Johan Providakis
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2014-05-12
Ämnesord	CFC-regler, BEPS, Internationell skatterätt

Sammanfattning

Syftet med uppsatsen är att analysera ändamålsenligheten med de svenska CFC-reglerna samt att problematisera det nuvarande CFC-regelverket utifrån de åtgärder och nyckelöverväganden som lyfts fram ur OECDs två rapporter om BEPS.

BEPS är ett omfattande problem, vilket har presenterats i två rapporter framförda av OECD. Syftet med rapporterna är att de ska mynna ut i åtgärder på det mellanstatliga beskattningsområdet för att motverka BEPS. Många länder har inkorporerat CFC-regler i sina skattesystem. Några av de åtgärder som presenteras i rapporterna avser att förbättra just dessa regler. För att kunna tyda dessa åtgärder har nyckelöverväganden från OECD lyfts fram. Dessa är; ökad transparens och utbyte av information, heltäckande åtgärder och nytänkande samt gemensam ansats och samspel mellan regler.

De flesta länder har vissa grundkomponenter gemensamt när det kommer till strukturen av deras CFC-regler. Dessa gäller bl.a. definitionen av ett CFC-bolag, vad för slags inflytande eller kontroll det ska finnas mellan det inhemska bolaget och CFC-bolaget, vad som utgör låg beskattning samt vilken typ av inkomst som är hänförlig till ett CFC-bolag. I Sverige återfinns CFC-reglerna i 39a kap. IL.

De svenska CFC-reglerna är ändamålsenliga såtillvida att deras strukturella utformning ger dem ett brett tillämpningsområde. Däremot kan reglerna kritiseras för att vara outdaterade på två punkter. Samspelet mellan skatterättsliga regelverk, dels inhemska och dels mellanstatliga, är nyckeln till att lösa BEPS. En uppdatering av det svenska CFC-regelverkets ändamålsenlighet kan därför vara en liten pusselbit i det komplexa BEPS-pusslet.

Master's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	Det svenska CFC-regelverkets ändamålsenlighet samt dess förhållande till BEPS
Author:	Johan Providakis
Tutor:	Anna Gerson
Date:	2014-05-12
Subject terms:	CFC-rules, BEPS, International tax law

Abstract

The purpose of this thesis is to analyse the effectiveness of the Swedish CFC rules and to problematize the current CFC rules against the actions and key considerations highlighted by the OECD's two reports on BEPS.

BEPS is a widespread problem, which has been presented in two reports carried out by the OECD. The purpose of these reports is to lead to actions in the cross-border taxation area that are aimed at counteracting BEPS. Many countries have incorporated CFC rules into their tax systems. Some of the actions presented in the reports are designed to improve these rules. To be able to interpret these actions, some key considerations have therefore been highlighted. These are; increased transparency and exchange of information, comprehensive actions and innovative thinking and common approach and coherent rules.

Most countries have some basic elements in common, when it comes to the structure of their CFC rules. These relate inter alia to the definition of a CFC, what kind of influence or control there should be between the resident company and the CFC company, what constitutes low taxation and what type of income that is attributable to a CFC company. In Sweden, the CFC rules are found in the 39a Ch. II.

The Swedish CFC rules are effective in the sense that their structural design gives them a wide scope. However, the rules can be criticised on two grounds for being outdated. The interaction between tax regimes, partly domestic and partly cross-border, is the key to solve BEPS. An update of the Swedish CFC rules' effectiveness may therefore be a small piece in the complex BEPS puzzle.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	2
1.3	Avgränsning	2
1.4	Metod och material	3
1.5	Disposition	5
2	Base Erosion and Profit Shifting	7
2.1	Inledning	7
2.2	Bakomliggande orsaker till BEPS	7
2.2.1	Inledning	7
2.2.2	Globalisering	8
2.2.3	Konkurrens	8
2.2.4	Företagsstyrning	10
2.2.5	Sammanfattning	10
2.3	Regler på det mellanstatliga beskattningsområdet	11
2.3.1	Inledning	11
2.3.2	Beskattningsbehörighet	12
2.3.3	Internprissättning	14
2.3.4	Ränteavdrag	15
2.3.5	Skatteundvikande	15
2.3.6	Sammanfattning	17
2.4	Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting	17
2.4.1	Översikt	17
2.4.2	Åtgärder	18
2.5	Nyckelöverväganden	19
2.5.1	Inledning	19
2.5.2	Transparens och utbyte av information	19
2.5.3	Heltäckande åtgärder och nytänkande	21
2.5.4	Gemensam ansats och samspel mellan regler	22
2.5.5	Sammanfattning av nyckelöverväganden	23
2.6	Sammanfattning	24
3	CFC-regler	25
3.1	Inledning	25
3.2	Syfte bakom CFC-reglerna	25
3.3	Struktur	27
3.4	Mål C-196/04 Cadbury Schweppes	29
3.4.1	Bakgrund	29
3.4.2	Innehåll	30
3.5	De svenska CFC-reglernas ändamål och utveckling	32
3.5.1	Bakgrund	32
3.5.2	Reform av reglerna	33
3.5.3	Anpassning till Cadbury Schweppes-målet	35
3.5.4	Sammanfattning av de svenska CFC-reglernas ändamål och utveckling	37
3.6	Sammanfattning	37

4	Det svenska CFC-regelverket	39
4.1	Inledning.....	39
4.2	Definition av ett CFC-bolag	39
4.3	Kontroll och inflytande	40
4.3.1	Delägare i en utländsk juridisk person	40
4.3.2	Indirekt ägande	41
4.3.3	Personer i intressegemenskap	42
4.4	Lågbeskattade inkomster och tillämpningsområde	43
4.4.1	Huvudregeln	43
4.4.2	Kompletteringsregeln	45
4.4.3	Filialregeln	47
4.5	Hänförlig inkomst och beräkning av inkomst	48
4.6	Rättsföljd av CFC-reglerna samt beskattningsår	49
4.7	Sammanfattning	50
5	Analys	51
5.1	Inledning.....	51
5.2	BEPS.....	51
5.3	CFC-regler	52
5.3.1	Inledning	52
5.3.2	Syfte	52
5.3.3	Struktur	54
5.3.4	Förhållandet till andra regelverk.....	55
6	Avslutande kommentar	57
	Referenslista	59

Förkortningar

BEPS	Base Erosion Profit Shifting
CFC	Controlled foreign corporation
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska Unionen
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KEN	Kapitalexportneutralitet
KIN	Kapitalimportneutralitet
MFT	Multinationella företag
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
SOU	Statens offentliga utredningar

I Inledning

I.1 Bakgrund

Möjligheterna för multinationella företag (MFT) att placera sin verksamhet efter behov är idag stora.¹ Ofta kan dessa behov vara resultatbaserade. Då en stor del av de regler och principer som berör beskattning av rörelsevinsten inte har hunnit med en allt snabbare utveckling på affärsmarknaden, framförallt p.g.a. den digitala ekonomin, uppstår luckor i skattesystemen.² Genom företagsstrukturer kan MFT därför uppnå skattefördelar där rörelsens vinster beskattas till lägre skattesatser eller där rörelsens utgifter dras av i högre grad, utan att direkt bryta mot några regler.

Konkurrensen blir större dels företag emellan och dels länder emellan. För att MFT ska kunna vara med och konkurrera på en allt globalare marknad vill de kunna sälja bäst produkt till lägst pris. En naturlig följd är härmed att investeringar sker där vinsten blir som störst.³ Här är beskattningen en faktor som påverkar investeringsbeslutet från MFT's sida. Länder konkurrerar på så vis att de försöker attrahera företag genom att antingen sänka bolagsskattesatsen eller ge andra skatteförmåner.⁴ Härmed väcks frågor kring rättvisa och snedvridning av konkurrens.

Det finns olika regler som avser att förhindra att ett lands skattebas urholkas.⁵ Däribland har de flesta Europeiska länder inkorporerat s.k. *controlled foreign corporation* (CFC) regler. Dess generella syfte är att förhindra att den inhemska skattebasen urholkas.⁶ Sverige är inget undantag, utan CFC-reglerna återfinns i inkomstskattelagens (IL) 39a kapitel.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), har nyligen utfärdat två rapporter gällande urholkning av skattebas och vinstöverföring s.k. Base Erosion Profit Shifting (BEPS), nämligen *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* och *Action Plan on Base Erosion and*

¹ Exempelvis på grund av de fria rörligheterna inom EU.

² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 5.

³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28.

⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28.

⁵ T.ex. ränteavdragbegränsningsregler i 24 kap. 10 § Inkomstskattelag (1999:1229) (IL), Internprissättningsregler se t.ex. ”korrigeringsregeln” i 14 kap. 19-20 §§ IL, se även om underkapitaliseringsregler i Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, (cit. Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012) s. 220.

⁶ Prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.*, s. 13.

Profit Shifting. Det är på anmodan av framförallt G20-länderna som dessa rapporter har skrivits.⁷ Syftet med dem är att presentera problemen med BEPS, samt identifiera de åtgärder som behövs för att angripa dessa problem. En av åtgärderna som föreslås är rekommendationer kring utformningen av CFC-reglerna.⁸ Den naturliga frågan som ställs är därför om de svenska CFC-reglerna är tillräckligt väl utformade eller om de behöver revideras.

Anledningen till att jag valt att skriva om detta ämne är att den bakomliggande moralen till att betala skatt ställs på sin spets vid utformandet av regelverk för att motverka skatteplanering. Uppsatsen riktar sig till dig med grundläggande förkunskaper inom internationell skatterätt, men framförallt till den intresserade läsaren.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att analysera ändamålsenligheten med de svenska CFC-reglerna samt att problematisera det nuvarande CFC-regelverket utifrån de åtgärder och nyckelöverväganden som lyfts fram ur OECDs två rapporter om BEPS.

1.3 Avgränsning

I uppsatsen tas enbart de åtgärder och nyckelöverväganden från BEPS-rapporterna upp, som anses ha eller kan ha störst påverkan på CFC-regler. Detta för att problematiseringen av det svenska CFC-regelverket ska vara så koncentrerad som möjligt.

Att BEPS är ett stort problem får anses vara välkänt inom skattepolitiken⁹, därför har jag också valt att avgränsa mig från att beröra storleken av BEPS-problemet. Detta skulle däremot vara av intresse i en större studie. Av utrymmesskäl kommer jag inte heller att visa på hur skattestrukturerna ser ut vid planering från MFT.

Jag bortser helt från regeln om rederiverksamhet, eftersom detta undantag är av väldigt specifik karaktär och alltså inte av något intresse för att besvara syftet i uppsatsen. Inte heller avdragsmöjligheterna för ett CFC-bolags utländskt betalda skatt beskrivs, då detta tillhör ett separat regelverk¹⁰ och i min mening går utanför uppsatsens syfte. På EU-rättens område

⁷ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 5-11.

⁸ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Action 3 – Strengthen CFC rules, s. 16.

⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 13 f.

¹⁰ 4 kap. 1-4 §§ Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

avgränsar jag mig till att hålla mig inom ramen för Cadbury Schweppes-målet, eftersom detta har haft störst betydelse för utformningen av de svenska CFC-reglerna.¹¹

I.4 Metod och material

Uppsatsen inleds med en genomgång av OECDs rapporter om BEPS. Den första rapporten, med namnet Addressing Base Erosion and Profit Shifting syftar till att presentera de problem som är förknippade med BEPS. Den andra rapporten benämnd Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting syftar till att presentera de åtgärder som föreslås för att förhindra BEPS. Genom att analysera de åtgärder, samt urskilja de nyckelöverväganden som OECD framför i rapporterna kan en jämförelse med de nuvarande svenska CFC-reglernas ändamålsenlighet göras. Därmed kommer CFC-regelverket att problematiseras utifrån BEPS-rapporterna. Ett problem med denna framställning är att såtillvida rapporterna inte pekar på konkreta brister eller styrkor i utformningen av CFC-reglerna, kan en jämförelse med det svenska regelverket vara svår. Det är på grund av detta som jag väljer att inte bara analysera konkreta åtgärder, utan framförallt att se till de nyckelöverväganden som genomsyrar rapporterna. Detta bör i sin tur prägla utformningen av åtgärder relaterade till CFC-regler, vilket är av intresse för att kunna analysera de svenska CFC-reglernas ändamålsenlighet i förhållande till BEPS. I detta avseende ligger störst fokus på den specifika åtgärden att stärka CFC-reglerna.¹²

För att kunna få en bättre överblick av BEPS-problemet är det viktigt att förklara även andra regler, än CFC-regler, på det mellanstatliga beskattningsområdet och vilka möjligheter till BEPS som dessa medför. Härmed kan läsaren få en uppfattning om CFC-reglernas relation till andra regler och därmed bättre förstå CFC-reglernas tilltänkta tillämpningsområde. I huvudsak kommer här OECDs första rapport att användas som rättskälla då den har BEPS som problemansats och därmed är av stor betydelse för framställningen av uppsatsen. Doktrinen på internationella beskattningsområdet kommer att komplettera denna framställning, i den mån det behövs. Förklaringen av dessa andra regler kommer däremot att hållas kort.

Rättskällevärdet av OECDs BEPS-rapporter bör kommenteras. OECD är en organisation som har som mål att förmedla policyer för att förbättra den ekonomiska och sociala välfärden

¹¹ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 207-213.

¹² OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Action 3 – Strengthen CFC rules, s. 16.

för alla.¹³ De två rapporterna syftar till att mynna ut i förslag på åtgärder som medlemsländerna kan implementera. Härmed har rapporterna som sådana inte något direkt rättskällevärde. OECD får dock anses ha stor genomslagskraft på det internationella beskattningsområdet t.ex. vid utformningen av skatteavtal, riktlinjer för transfer pricing m.m. I dessa specifika situationer får OECDs riktlinjer samt kommentarer en ställning som rättskälla.¹⁴ Till sjuende och sist är det dock upp till länderna själva att utforma sina regler.

Vad gäller BEPS, så finns varken lagtext, förarbeten eller praxis. Doktrin på området är begränsat och har allt som oftast olaglig skatteplanering som problemanalys. Detta istället för att se till utformandet av reglerna på det mellanstatliga beskattningsområdet som huvudproblem, vilket OECDs rapporter gör. BEPS-rapporterna är i detta sammanhang uttömmande och unika i sitt slag. Utifrån uppsatsens syfte har de därför betydelse och bör tillmätas stor relevans. P.g.a. att BEPS-rapporterna är så pass nya finns det inte mycket doktrin eller kommentarer att använda sig av. Detta är däremot inte ett problem för framställningen då en stor del av uppsatsen lägger fokus på de nyckelöverväganden som OECD istället har framfört i sina två rapporter om BEPS. I detta avseende blir därmed OECDs tankegångar bättre framförda och uppsatsen blir mer koncentrerad utifrån sitt syfte.

För att kunna beskriva CFC-reglers uppbyggnad och struktur ur ett globalt perspektiv, kommer jag att använda mig av *International Fiscal Associations* (IFA) första rapport från 2013. IFA är en ledande, icke statlig, icke vinstdrivande organisation för studier av internationell skatterätt.¹⁵ Rapporten består av redogörelser från olika länder inom ett visst beskattningsområde. 2013 års upplaga ger en global utblick över framförallt CFC-reglernas syfte och struktur. Rapporten används tillsammans med annan doktrin på området för att få ett helhetsperspektiv om reglerna. Vissa grundkomponenter i reglernas uppbyggnad kommer här att förtydligas. Dessa utgör sedan riktlinjer vid beskrivningen av det svenska regelverket. I vissa fall följs inte dessa riktlinjer p.g.a. lagtextens utformning eller p.g.a. pedagogiska skäl.

Eftersom uppsatsen syftar till att analysera ändamålsenligheten med de nuvarande svenska CFC-reglerna, utförs en rättshistorisk genomgång av desamma. Detta för att läsaren ska få en tydlig bild av hur reglerna fungerar, men framförallt för att läsaren ska förstå bakgrunden

¹³ <http://www.oecd.org/about/>

¹⁴ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, 2009, s. 61.

¹⁵ International Fiscal Association (IFA)- cahiers de droit fiscal international, *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, volume 98a, 2013 Copenhagen Congress, s.7.

och syftet med dem. I denna del av uppsatsen illustreras etablerade rättskällor i den ordning som rättshierarkiskt gäller. Det innebär att lagtext kommer först som primärkälla. Lagtext ger dock allt som oftast knapphändig information varpå förarbeten, praxis och doktrin också kommer att undersökas.¹⁶ Praxis på området är däremot begränsad.¹⁷ Förarbetena till lagen är därmed av större vikt. Doktrin fungerar i detta avseende som en kompletterande informationskälla och fyller bland annat luckorna där andra rättskällor lämnar ofullständiga besked.¹⁸

I analysen tolkar jag det som har framkommit i de olika delarna av uppsatsen. Detta kommer framförallt att ske genom en objektiv jämförelse med inslag av egna tankar och åsikter. Analysen är uppdelad i två delar där första delen avser problemet med BEPS, där fokus ligger på vad som framkommit angående de två BEPS-rapporterna. I Andra delen analyseras CFC-reglernas syfte, struktur och förhållandet till andra regelverk. Fokus i båda delarna är framförallt på de åtgärder och nyckelöverväganden som är förknippade med CFC-regler.¹⁹ På så sätt skapas en uppfattning om CFC-reglernas ändamålsenlighet, dels utifrån reglernas utformning och tillämpning, men även utifrån problemet med BEPS. Likaså bör en viss uppfattning skapas om hur de föreslagna åtgärderna från OECD kring CFC-regler kan komma att utformas, även om detta är osäkert.

1.5 Disposition

Det andra kapitlet tar upp problemet med BEPS utifrån OECDs två rapporter. Vad är BEPS och hur det har uppstått är bland annat frågor som besvaras. De olika faktorer som ligger bakom BEPS kommer därför att behandlas närmre. Hur reglerna på det mellanstatliga beskattningsområdet påverkar BEPS är också relevant i denna framställning. I slutet av kapitlet presenteras de tänkta åtgärder samt nyckelöverväganden som OECD framför i förhållande till CFC-regler.

Kapitel tre syftar till att ge en global utblick och en större helhetsbild av CFC-reglerna. Här beskrivs reglernas bakgrund, syfte och struktur ur ett internationellt perspektiv. EU-rättens

¹⁶ Bernitz, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, tolfte upplagan, 2012, s. 93.

¹⁷ Dahlberg & Wiman, *General Report*, IFA- cahiers de droit fiscal international, *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, volume 98a, 2013 Copenhagen Congress (cit. Dahlberg & Wiman, *General Report*) s. 55.

¹⁸ Bernitz, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, tolfte upplagan, 2012, s. 183.

¹⁹ Åtgärderna presenteras i 2.4.2 och nyckelövervägandena i 2.5.

påverkan på CFC-reglerna tas därefter upp. Av vikt är Cadbury Schweppes-målet som kom att få betydande inverkan på CFC-regler. De tankegångar, principer och slutsatser som är av vikt i målet kommer här att lyftas fram. Därefter beskrivs det svenska CFC-regelverkets utveckling. Delavsnittet inleds med reform av CFC-reglerna, samt dess anpassning till ovan nämnda mål. Fokus i hela kapitlet ligger på reglernas struktur och ändamål. Grundkomponenterna i reglernas uppbyggnad ligger sedan till grund för fortsatta framställning.

Kapitel fyra är ett mer deskriptivt kapitel där gällande svensk rätt beskrivs noggrant. Dispositionen av kapitlet följer de identifierade grundkomponenter från kapitel 3. I viss mån frångås denna disposition p.g.a. lagtextens utformning, samt av pedagogiska skäl. I slutet av kapitlet beskrivs rättsföljden av reglerna. Kapitlet knyts sedan ihop med en sammanfattning för att läsaren enklare ska få en bild av de svenska CFC-reglernas omfång och ändamål.

I kapitel 5 analyseras vad som har framkommit i uppsatsens olika delar. Analysen är uppdelad i två delar. Den första delen avser problemet med BEPS. I den andra delen analyseras CFC-reglernas syfte, struktur och förhållande till andra regelverk. Kapitel 6 är uppsatsens sista kapitel och består av en avslutande kommentar.

2 Base Erosion and Profit Shifting

2.1 Inledning

BEPS står för *Base Erosion and Profit Shifting* och syftar till urholkning av ländernas skattebas samt vinstöverföring. På anmodan av framförallt G20-länderna har OECD i sina två rapporter presenterat problemet med BEPS och kommit med förslag på åtgärder som bör företas för att motverka detsamma.²⁰ Problemet anses vara så pass storskaligt att grundmoralen i att betala skatt kan riskeras.²¹

Avsikten med detta kapitel är att få en överblick av problemet med BEPS och samtidigt specifikt se till de kommentarer och åtgärder angående CFC-regler som nämns. Fokus ligger på att urskilja nyckelöverväganden från OECDs rapporter, vilka sedan presenteras i 2.5. Dessa har sedan stor betydelse vid en senare analys av CFC-reglernas ändamålsenlighet.²²

2.2 Bakomliggande orsaker till BEPS

2.2.1 Inledning

I rapporten *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* återfinns en genomgång om hur pass storskaligt problemet med BEPS egentligen är.²³ Vidare går rapporten in på orsakerna bakom problemet med BEPS.²⁴ Hur MFT väljer att organisera sig påverkas av hur den globala ekonomin utvecklas. Härmed ändras även MFTs beteende i hur de sköter sina skatteaffärer. Detta påverkas även av konkurrens mellan länder och företag. I detta avsnitt beskrivs utifrån den första BEPS-rapporten de förändringar som har skett som kan anses vara bakomliggande orsaker till att BEPS har uppstått.²⁵

²⁰ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 5-11.

²¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 8.

²² CFC-regler redogörs för i kap. 3 och 4.

²³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 15-23.

²⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 25-33.

²⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 25.

2.2.2 Globalisering

Enligt rapporten har samspelet och integreringen mellan länders ekonomier och marknader på senare år ökat i hög takt. Mellanstatliga aktiviteter är numera inget ovanligt, varken för individen i hemmet eller för företag.²⁶ MFT använder sig inte sällan av strukturer där värdegenererande funktioner och risker centraliseras till strategiskt utvalda platser. Dotterbolagen styrs av koncernens centraliserade enhet. Samtidigt följer bolagen koncernens regelverk och riktlinjer, varpå de kan fokusera mer på sin egen uppgift.²⁷ Med detta har en förändring i värdekedjan av produkter i stor utsträckning skett. I rapporten talas det om globala värdekedjemodeller i vilka man inte längre talar om hur stor produktionen är utan där fokus istället ligger på i vilken fas produktionen befinner sig i. I dessa modeller har forskning och utveckling samt immateriella tillgångar fått ett större värde i förhållande till produkten. Eftersom funktionerna och tillgångarna är av betydligt mer mobil karaktär utnyttjas detta av MFT i deras strukturer.²⁸

Enligt OECD möjliggör globaliseringen och den alltmer digitala ekonomin för strukturer där MFT kan maximera sin vinst och minimera sina kostnader.²⁹ Samtidigt hinner inte reglerna på det mellanstatliga beskattningsområdet med denna utveckling.³⁰ Speciellt reglerna kring fördelning av beskattning vid mellanstatliga aktiviteter. Ländernas regeringar är medvetna om att reglerna behöver ändras, men att detta endast kan ske genom en gemensam insats.³¹

2.2.3 Konkurrens

Enligt OECD är konkurrens en bidragande orsak bakom möjligheten till BEPS.³² Företagen strävar efter att höja sin vinst och sänka sina kostnader, detta för att kunna sälja bäst produkt till bäst pris. Det anses vara företagets skyldighet gentemot sina delägare att redovisa ett så högt aktievärde som möjligt. En naturlig följd blir därför att deras investeringar kommer att

²⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 25.

²⁷ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 25.

²⁸ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 26 f.

²⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 27.

³⁰ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 27.

³¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 27 f.

³² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28.

ske där detta är möjligt. Inte alltför sällan kommer skatt, och angelägenheten att betala så lite som möjligt i skatt, att spela en roll för hur företagen väljer att investera.³³

Det är inte bara företagen som konkurrerar med varandra, utan länderna bedriver också sin egen konkurrens sinsemellan, vilket påpekas i rapporten.³⁴ Eftersom skatt är ett av de områden som fortfarande till stor del ryms inom ett lands suveränitet, är det upp till länderna själva att utforma sina skattesystem.³⁵ För att landets tillväxt ska öka är det viktigt att locka till sig investeringar utifrån. Som nämnts ovan är skatt en viktig faktor för företagen. Länderna kan t.ex. sänka bolagsskattesatsen eller införa olika skatte-incitamentsprogram för att företagen inte ska investera i ett annat land.³⁶ I EU har bolagsskattesatsen för de flesta medlemsländerna sjunkit sedan millennieskiftet. Sverige har sänkt skattesatsen från 26,3 % till 22 %, med förhoppning om att bl.a. locka till sig investering och nyetablering utifrån.³⁷

Rapporten fortsätter att beskriva att risker med denna typ av konkurrens är att ett s.k. *race to the bottom* uppstår.³⁸ Detta betyder att skattesatsen på vissa specifika inkomster sänks mellan länderna till man har nått botten, d.v.s. 0 % i skatt.³⁹ För att förhindra denna nedåtgående spiral har det genom OECDs rapport från 1998 om skadliga skattestrukturer⁴⁰ föreslagits gemensamma regler för att kunna motverka desamma. I denna rapport har olika nyckelfaktorer lyfts fram för att kunna identifiera liknande strukturer. Nyckelfaktorerna är bl.a. ingen eller låg beskattning, brist på transparens och dåligt utbyte av information.⁴¹

³³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28.

³⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28.

³⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28.

³⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28.

³⁷ Prop. 2012/13:1, *Budgetpropositionen för 2013*, s. 205-210.

³⁸ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28 f.

³⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 29.

⁴⁰ OECD (1998), *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*.

⁴¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 28 f.

Den första BEPS-rapporten betonar att på området för utbyte av information och transparens har stor förändring skett.⁴² Mer specifikt så har åtgärder vidtagits genom omstrukturering av ett globalt forum.⁴³ Detta forum har sett till att överenskommelser, sakutlåtanden och rapporter har genomförts i enlighet med de gemensamma regler som föreslagits i tidigare omnämnda rapport om skadliga skattestrukturer. Dessutom har artikel 26 i OECDs modellavtal angående utbyte av information uppdaterats till att innefatta bättre möjlighet att kräva information om koncerner som helhet.⁴⁴ För företag med anknytning till USA, har framsteg med *Foreign Account Tax Compliance Act* lett till att informationsutbytet mellan länder sker mera per automatik.⁴⁵

2.2.4 Företagsstyrning

Enligt OECD har framsteg uppnåtts vad gäller inställningen från bolagsstyrelser gentemot det allmänna, framförallt skattemyndigheterna. Det framhålls att istället för den tidigare fiendliga inställningen, är samarbetsvilligheten numera högre.⁴⁶ Detta leder till större insyn och transparens i företagen i utbyte mot säkerhet. En del länder har företagit åtgärder där MFT är skyldiga att redovisa sina skatteplaneringsstrukturer. Denna inställning från företagets sida anses på sikt vara mer hållbar för båda parter.⁴⁷ I tidigare riktlinjer från OECD för MFT⁴⁸ framfördes just att inställningen är viktig. Det är viktigt att de bidrar till tillväxten i det land där de är verksamma. Inte bara genom att följa ländernas lagar och regler, utan genom att även följa tanken bakom samma lagar och regler.⁴⁹

2.2.5 Sammanfattning

OECD pekar på att problemen med BEPS har många orsaker som tillsammans har gjort det till ett komplext område att åtgärda. Globaliseringen och framförallt den digitala ekonomin möjliggör för MFT att generera vinst i ett land utan att ens ha någon beskattningsnärvaro

⁴² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 29.

⁴³ <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

⁴⁴ OECD (2012), *Update to article 26 of the OECD model tax convention and its commentary*, s. 3-4 para. 1 punkt 5-5.2.

⁴⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 29 f.

⁴⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 31.

⁴⁷ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 31.

⁴⁸ OECD (2011), *Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing.

⁴⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 30 f.

där. Här fungerar konkurrensen mellan företagen som ett påtryckningsmedel för att maximera sin vinst. Samtidigt har konkurrensen mellan länderna dels lett till bl.a. lägre bolagsskattesatser, men även till införandet av åtgärder där transparens och utbyte av information är nyckelfaktorer för att upptäcka och förhindra BEPS. En fientlig inställning från bolagsstyrelser, där information motvilligt lämnas angående deras skattestruktur, är också en faktor till att BEPS uppstår. Samarbetsvilligheten har ökat från MFT's sida, vilket även det gynnar transparensen och utbytet av information.

2.3 Regler på det mellanstatliga beskattningsområdet

2.3.1 Inledning

Vid mellanstatliga aktiviteter är det flera olika regler som måste beaktas för att kunna bestämma var och hur en viss inkomst ska beskattas. Till en början är det framförallt ett lands inhemska skatteregler som får betydelse vid beskattning av mellanstatliga aktiviteter.⁵⁰ Dessa bestämmer ramarna för skattskyldigheten för företaget eller personen.⁵¹ Av vikt är även dubbelbeskattningsavtalen mellan länderna.⁵² Dessa reglerar beskattningsfördelningen mellan avtalsstaterna, då skatteanspråken medför att ett bolag eller en person utsätts för dubbelbeskattning.⁵³ Syftet med avtalen är att undanröja eller lindra effekterna av dubbelbeskattning. Dessutom syftar avtalen till att förhindra skatteflykt.⁵⁴ Andra tillämpliga regler på det mellanstatliga beskattningsområdet är t.ex. de olika EU-direktiven, EU-beslut mm.

OECD har i den första rapporten om BEPS valt att dela upp reglerna utifrån fyra regelområden, vilka är; beskattningsbehörighet, internprissättning, skuldsättningsgrad och skatteundvikande.⁵⁵ I detta avsnitt beskrivs dessa regler, med utgångspunkt i vad som anges i den första BEPS-rapporten.

⁵⁰ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 33.

⁵¹ Se t.ex. om skattskyldighet för juridiska personer i 6 kap. IL.

⁵² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 33.

⁵³ Bernitz, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, tolfte upplagan, 2012, s. 185.

⁵⁴ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 236.

⁵⁵ Jag använder mig av termen *skatteundvikande*-regler när jag talar om *anti-avoidance* regler, se Wenehed, *CFC-lagstiftning*, juristförlaget i Lund, 2000, s. 53 och s. 35-37 för mer information om termen *tax avoidance*, OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 33.

2.3.2 Beskattningsbehörighet

Rätten att beskatta ett företag bestäms utifrån landets interna regler om beskattningsskyldighet.⁵⁶ Tillämpningen av reglerna sker enskilt för varje företag och inte för hela koncernen.⁵⁷ Det är, som tidigare nämnts, upp till länderna själva att utforma sitt skattesystem.⁵⁸ Antingen beskattas den obegränsat skattskyldige för hela sin världsinkomst medan de begränsat skattskyldiga endast beskattas på de inkomster som kan hänföras till landet.⁵⁹ Eller så beskattas både obegränsat- och begränsat skattskyldiga på de inkomster, som har uppkommit inom territoriet i ett land. Det första alternativet ger uttryck för s.k. världsbeskattning medan det andra alternativet ger uttryck för territoriell beskattning.⁶⁰ Enligt OECDs rapport har majoriteten av länderna inte ett renodlat världs- eller territoriellt skattesystem.⁶¹

När två länders skattesystem ska interagera finns det risk för att de överlappar varandra, vilket kan leda till dubbelbeskattning.⁶² Oftast handlar det om att hemviststatens och källstatens skatteanspråk kolliderar. Skattesubjektet är obegränsat skattskyldig i sin hemviststat och ska därmed beskattas där för sin inkomst. Samtidigt kan inkomsten ha så pass stor anknytning till källstaten att den enligt källstatens regler ska beskattas där.⁶³ På samma sätt kan interagerandet mellan två länders skattesystem leda till luckor i beskattningen och dubbel-ingen-beskattning som effekt.⁶⁴ OECD menar att MFT samarbetar och förespråkar arbetet att motverka dubbelbeskattning, samtidigt som de utnyttjar luckor i skattesystemen för att sänka sin skattekostnad.⁶⁵

För att lindra eller undanröja dubbelbeskattning används dubbelbeskattningsavtalen länderna emellan. Vid tillämpning av avtalet krävs det att personen anses ha hemvist i minst ett utav

⁵⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 39.

⁵⁷ S.k. *entity basis*, se OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 33.

⁵⁸ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 39.

⁵⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 33 f.

⁶⁰ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 33 f.

⁶¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 33.

⁶² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 34.

⁶³ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 231.

⁶⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 34.

⁶⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 34.

de avtalslutande länderna.⁶⁶ Hemvisten bestäms utifrån landets interna regler för beskattningsskyldighet, där exempel på anknytningsfaktorer är registrering, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet.⁶⁷ Vid hemvist i två stater anses personen ha hemvist i det land där den har sin verkliga ledning enligt dubbelbeskattningsavtalet.⁶⁸ Nästan alla dubbelbeskattningsavtal medför att inkomst av rörelse ska beskattas i det land där företaget har sin hemvist.⁶⁹ Är däremot inkomsten hänförlig till ett fast driftställe ska beskattningen ske i det land där det fasta driftstället är beläget, d.v.s. källstaten.⁷⁰ Även andra inkomster kan komma att beskattas i källstaten, utan att det finns ett fast driftställe där. Några exempel är inkomst från fast egendom⁷¹, utdelning⁷², ränta⁷³ eller royalties.⁷⁴

I OECDs rapport beskrivs att skillnaderna i skattesystemen får effekten att mindre total skatt betalas av de berörda parterna.⁷⁵ Dessutom blir det en slags snedvridning av konkurrens då MFT har större möjlighet att utnyttja luckor i skattesystemen. Detta i jämförelse med mindre nationella företag. I rapporten anges vikten av att inte enbart hinder för en öppnare marknad (såsom dubbelbeskattning) tas bort, utan även att luckorna i skattesystemen täpps till genom effektiva åtgärder.⁷⁶ Likaså kan dubbelbeskattningsavtalen emellan länderna utnyttjas för att skapa skattemässiga fördelar när det rör sig om vissa typer av inkomster.⁷⁷

⁶⁶ OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing (cit. OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*), artikel 1, s. 29.

⁶⁷ OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 4.1, s. 36.

⁶⁸ OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 4.3, s. 36.

⁶⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 39, se OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 7.1, s. 45.

⁷⁰ OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 7.2, s. 45.

⁷¹ OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 6, s. 43.

⁷² OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 10, s. 50.

⁷³ OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 11, s. 53.

⁷⁴ OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 12, s. 57, OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 34 och Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 274.

⁷⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 39.

⁷⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 39.

⁷⁷ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 39.

OECD ger därefter exempel på finansieringsåtgärder som kan företas för att uppnå låg eller ingen beskattning.⁷⁸ Olika hybridinstrument kan t.ex. användas för att ett företag eller inkomst skatterättsligt ska behandlas olika i två länder.⁷⁹ Det uppstår alltså en diskrepans mellan ländernas tolkning av antingen det finansiella instrumentet eller företaget. Inte ovanligt är det heller att holdingbolag används som en ”mellanpost” för att omkaraktärisera inkomsten eller för att uppnå andra skattefördelar.⁸⁰ En mer ingående behandling av dessa möjligheter att sänka ett företags skattekostnader framförs inte, då detta faller utanför uppsatsens syfte.

2.3.3 Internprissättning

Internprissättningsreglerna är nära relaterade med reglerna om beskattningsbehörighet.⁸¹ Detta på så sätt att när väl landet som ska beskatta ett företags vinst har bestämts, är det också viktigt att reglera hur stor del av vinsten som ska beskattas där. Annars kan företag utnyttja koncerninterna affärer för att skifta vinster så att de beskattas till lägre skattesatser.⁸² Den internationellt erkända principen inom internprissättningsregler är den s.k. armlängdsprincipen.⁸³ Denna stadgar att två relaterade parter ska ur beskattningssynpunkt allokera så stor del av vinsten, som skulle ha allokerats mellan två oberoende parter under samma eller liknande förhållanden.⁸⁴

De huvudsakliga förutsättningarna vid internprissättning är att desto mer funktioner, tillgångar och risker den ena parten har, desto mer vinst ska allokeras dit.⁸⁵ Detta skapar därmed incitament för MFT att placera funktioner, tillgångar och risker i lågskattejurisdiktioner.⁸⁶ Som tidigare nämnts har vissa tillgångar såsom immateriella rättigheter ett högre värde i dagens mer globala ekonomier. Dessa är också av mer mobil karaktär, vilket möjliggör för MFT

⁷⁸ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 40 f.

⁷⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 40 f. och s. 44.

⁸⁰ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 40 f. och s. 44.

⁸¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 36.

⁸² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 36.

⁸³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 36, i Sverige finns den s.k. *korrigeringsregeln* i 14 kap 19-20 §§ II.

⁸⁴ OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*, artikel 9.1, s. 49.

⁸⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 42.

⁸⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 42.

att flytta dessa efter behov.⁸⁷ Härmed utnyttjas internprissättningsreglerna i MFTs skatteplaneringsstrukturer.

2.3.4 Rän-teavdrag

Enligt OECDs rapport gör de flesta länder en åtskillnad mellan den skatterättsliga hanteringen av skuld och utdelning.⁸⁸ Eftersom skuld är en resurs som inte anses tillhöra företaget medges ofta skatteavdrag för räntekostnader, som är förknippade med skulden. Däremot medges inte något skatteavdrag för den ersättning, som betalas till delägarna i företaget i form av utdelning. Denna skillnad skapar därmed incitament för MFT att i specifika situationer använda sig av skuldfinansiering.⁸⁹ Likaså kan skillnader i olika skattesystem länder emellan skapa möjligheter för MFT att karaktärisera sina betalningar som avdragsgilla räntekostnader i ett land, för att sedan karaktäriseras som skattefri utdelning i mottagarlandet.⁹⁰

2.3.5 Skatteundvikande

Rapporten bekräftar att olika länder har olika metoder och regler för att tackla problemen med BEPS. Metoderna går ut på att avskräcka, upptäcka och angripa otillbörlig skatteplanering. Anledningen bakom sådana strategier är framförallt att upprätthålla rättvisa och effektivitet i skattesystemen.⁹¹ Den avskräckande funktionen uppnås framförallt genom att försöka ändra attityden hos skattebetalarna. Detta sker genom t.ex. utfärdande av allmänna riktlinjer, införande av sanktioner för de som på något sätt främjar skatteplanering eller införande av effektiva kommunikationsstrategier. För att länderna ska kunna upptäcka otillbörlig skatteplanering är det viktigt att nödvändig information från företag finns tillgänglig i ett tidigt skede.⁹² Angripandet av den otillbörliga skatteplaneringen sker genom olika strategier och regler. Syftet med dessa regler är inte bara att utge någon form av sanktion vid dess tillämpning, utan reglerna fyller även en avskräckande effekt inför framtiden.⁹³

⁸⁷ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 42.

⁸⁸ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 37.

⁸⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 43.

⁹⁰ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 37.

⁹¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 37.

⁹² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 37.

⁹³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 38.

I rapporten ges exempel på de mest relevanta skatteundvikanderegler. Det finns regler av generell karaktär, som t.ex. riktar sig mot transaktioner som saknar ekonomisk substans.⁹⁴ Andra regler är av mer specifik karaktär och avser t.ex. att motverka ränteavdrag. Exempel på sådana regler är tunnkapitaliseringsregler och ränteavdragsbegränsningsregler.⁹⁵ Vissa länder har regler där betalningar kan bli utsatta för högre källbeskattning eller nekat avdrag beroende på till vilket land betalningen riktar sig.⁹⁶ För övrigt finns regler som avser att motverka olika hybridinstrument genom att sammanlänka de inblandade ländernas skattesystem så att de behandlar betalningen eller transaktionen på samma sätt.⁹⁷ Regler för att motverka skatteplanering finns även inkorporerade i de flesta dubbelbeskattningsavtal. Detta för att fördelarna av skatteavtalen inte ska kunna utnyttjas av företag eller genom användning av vissa inkomster.⁹⁸ CFC-regler är en annan typ av åtgärd som tas upp i rapporten.⁹⁹ Dessa beskrivs mer i detalj längre fram i uppsatsen.¹⁰⁰

Enligt rapporten finns det en klar problematik i att kunna identifiera vad som egentligen är att anse som laglig eller olaglig skatteplanering. Dessutom finns det skillnader i de olika ländernas regler för att motverka skatteplanering. Problem uppstår i hur MFT's olika strukturer ska kunna angripas.¹⁰¹ Rapporten nämner att det finns olika strategier för att undvika ländernas olika skatteundvikanderegler. Ett sätt för att undvika CFC-regler är t.ex. att använda sig av vissa typer av transaktioner, t.ex. genom en typ av rockad (inversion), vilken medför att ett MFT's struktur ändras så att det utländska lågbeskattade företaget istället behandlas som ett moderbolag.¹⁰²

⁹⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 38.

⁹⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 38. Sverige använder sig av ränteavdragsbegränsningsregler i 24 kap. 10a-f §§ IL.

⁹⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 38.

⁹⁷ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 38.

⁹⁸ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 38.

⁹⁹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 38.

¹⁰⁰ Se kap. 3 och 4.

¹⁰¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 43.

¹⁰² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 44.

2.3.6 Sammanfattning

I rapporten framförs att det genom de nuvarande mellanstatliga beskattningsreglerna, finns skatteplaneringsmöjligheter för företag att kunna beskatta sina vinster i andra länder än där vinsterna i själva verket uppstått. Dessa möjligheter uppstår genom skillnader i reglernas skattesystem, utnyttjande av dubbelbeskattningsavtal, utnyttjande av internprissättningsregler, finansiering genom skuld, samt kringgående av skatteundvikanderegler. Rapporten poängterar att det inte är *ett* skattesystem eller regelverk som möjliggör BEPS, utan det är snarare samspelet mellan de olika ländernas regler som skapar denna möjlighet.¹⁰³

2.4 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

2.4.1 Översikt

Den andra rapporten från OECD, benämnd *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* inleder med en introduktion och bakgrund till problemet med BEPS. Dessa bygger på vad som har framlagts i den första rapporten.¹⁰⁴ Rapporten förtydligar vikten av att något måste göras. Att inte göra något skulle troligen kunna leda till att vissa länder förlorar skatteintäkter, att flera konkurrerande standarder på det internationella beskattningsområdet dyker upp, samt att de nuvarande gemensamma reglerna på det mellanstatliga beskattningsområdet ersätts genom att länder genomför egna nationella åtgärder. Detta skulle till slut kunna leda till ett globalt skattekaos.¹⁰⁵ Samtidigt betonas att de föreslagna åtgärderna inte är direkt ämnade att ändra på de redan existerande internationella principerna för fördelning av beskattning av mellanstatlig inkomst. Istället fokuserar åtgärderna på att hantera BEPS.¹⁰⁶

Syftet med rapporten är att bidra med nationella och internationella instrument för att skapa ett större sammanhang mellan rätten att beskatta och den faktiska ekonomiska aktiviteten.¹⁰⁷ Mer specifikt identifierar rapporten åtgärder för att ta itu med BEPS, sätter deadlines för att implementera dessa åtgärder samt identifierar vilka resurser som behövs och vilka metoder

¹⁰³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 44.

¹⁰⁴ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 7-11.

¹⁰⁵ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 10 f.

¹⁰⁶ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 11.

¹⁰⁷ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 11.

som bör användas för att kunna genomföra åtgärderna.¹⁰⁸ Nedan förklaras de åtgärder som är förknippade med CFC-regler utifrån OECDs andra rapport om BEPS.

2.4.2 Åtgärder

För att motverka dubbel-ingen-beskattning eller strukturer som enbart är till för att skapa en diskrepans mellan var beskattningen av vinsten sker och var den har uppstått, krävs det fundamentala förändringar menar rapporten.¹⁰⁹

Det är på området för att etablera internationell samhörighet för bolagsbeskattning, som rapporten behandlar de åtgärder som är förknippade med CFC-regler.¹¹⁰ Ett av de problem med BEPS som CFC-reglerna avser att träffa är möjligheten att hänföra ett företags vinst till ett utländskt lågbeskattat företag. Rapporten förtydligar därmed vikten av att CFC-reglerna måste vara heltäckande i sitt angripande för att kunna tackla BEPS. Samtidigt medger OECD att de inte har utfört speciellt mycket arbete på området för CFC-regler.¹¹¹ Den specifika åtgärden i OECDs rapport angående CFC-regler lyder:¹¹²

”ACTION 3 Strengthen CFC rules

Develop recommendations regarding the design of controlled foreign company rules. This work will be co-ordinated with other work as necessary.”

Meningen med ovanstående åtgärd är att utveckla rekommendationer angående utformandet av CFC-regler för att stärka desamma. Utvecklandet av rekommendationerna kommer även att vara koordinerat med andra åtgärder i rapporten.¹¹³ Dessa andra åtgärder är framförallt

¹⁰⁸ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 11.

¹⁰⁹ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 13.

¹¹⁰ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 15-18.

¹¹¹ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 16.

¹¹² OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Action 3 – Strengthen CFC rules, s. 16.

¹¹³ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 16.

gällande neutralisering av effekterna av tolkningsskillnader vid användning av hybridinstrument¹¹⁴ samt begränsning av ränteavdrag och avdrag för andra finansiella betalningar.¹¹⁵ Deadline för att utveckla rekommendationer angående CFC-regler är satt till september 2015.¹¹⁶

2.5 Nyckelöverväganden

2.5.1 Inledning

Utifrån de åtgärder som är förknippade med CFC-regler i den andra rapporten är det svårt att göra en jämförelse med de svenska CFC-regelverket, då åtgärderna inte är tillräckligt konkreta. Den specifika åtgärden att *stärka CFC-regler* ger inte heller vägledning i detta avseende. För att kunna bilda sig en bättre uppfattning om vad denna åtgärd tillsammans med de andra koordinerade åtgärderna egentligen innebär, kommer det i detta avsnitt att presenteras vilka nyckelöverväganden som OECD framför i sina två rapporter om BEPS. Med andra ord syftar avsnittet till att försöka tyda vilka bakomliggande tankar och syften som åtgärderna bygger på.

2.5.2 Transparens och utbyte av information

Vid förklaring av orsakerna till BEPS påpekas det i OECDs första rapport att det har genomförts åtgärder på området för att öka vad som benämns som skattetransparens samt utbyte av information.¹¹⁷ Rapporten förklarar också att ökad transparens i företagen har lett till större säkerhet för båda parter, d.v.s. för företagen och för skattemyndigheterna.¹¹⁸

Rapporten menar att det är på området för att kartlägga och motverka aggressiv skatteplanering som störst arbete har utförts för att öka skattetransparens och utbyte av information, bland annat genom införandet av *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Detta forum har arbetat fram internationella standarder där huvuduppgiften

¹¹⁴ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 15 f.

¹¹⁵ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 16 f.

¹¹⁶ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 30.

¹¹⁷ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 29.

¹¹⁸ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 31.

är att granska medlemsländerna¹¹⁹ genom att undersöka om de uppfyller kraven i dessa standarder.¹²⁰ Vid den senaste granskningen av medlemsländerna fick Sverige betyget *compliant*, vilket innebär att Sverige är beskedliga i sitt uppfyllande av kraven.¹²¹ Enligt OECD kommer forumet att fylla en fortsatt funktion i arbetet mot ökad transparens och större utbyte av information.¹²²

Innan OECD i sin första BEPS-rapport tar upp nyckelområden för att kunna tackla BEPS nämns det att det finns ett klart behov för ökad transparens av MFTs effektiva skattesatser.¹²³ Tidigare rapporter från OECD angående aggressiv skatteplanering¹²⁴ menar att det krävs att skattemyndigheterna samarbetar med utbyte av kunskap och information, för att kunna kartlägga MFTs skatteplaneringsstrukturer. 2011 släppte OECD också en rapport på området, benämnd *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, där olika sätt för att kunna bedöma skatteflyktsrisker presenteras.¹²⁵ OECDs rapporter pekar på att desto större utbyte av information mellan länderna desto bättre uppfattning skapas om BEPS som problem.¹²⁶

I den andra OECD-rapporten om BEPS förtydligas att åtgärderna som ska genomföras inte kan lyckas utan ökad transparens, säkerhet och förutsägbarhet. I detta avseende syftar rapporten till att skattemyndigheter tillsammans med revisorer enklare ska kunna få tillgång till relevant och utförlig information om företagen. Detta för att i ett tidigt skede kunna upptäcka

¹¹⁹ Medlemsländerna i forumet inkluderar alla G20-länder, OECD medlemsländer, offshore finansiella centrum, och många utvecklingsländer, se OECD (2013), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency - Report on Progress*, 2013, s. 14.

¹²⁰ <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

¹²¹ OECD (2013), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency - Report on Progress*, 2013, s. 21, betygen är satta enligt en tregradig skala som motsvarar ej beskedlig, beskedlig och mycket beskedlig.

¹²² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 50.

¹²³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 47.

¹²⁴ OECD (1998), *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*.

¹²⁵ OECD (2011), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing

¹²⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 29 f.

aggressiv skatteplanering.¹²⁷ Här ingår åtgärder som att etablera metoder för att fortsätta undersöka BEPS¹²⁸, tvinga företag att redovisa sina aggressiva skattestrukturer¹²⁹ samt undersöka dokumentationskraven vid internprissättning.¹³⁰ Monsenego påpekar i sammanhanget att det är viktigt att tydligt identifiera vad som menas med *aggressivt* skatteupplägg, vilket även innebär att definiera vad en *skatteförmån* är.¹³¹

2.5.3 Heltäckande åtgärder och nytänkande

BEPS är ett problem som har många olika aspekter. Samspelet mellan käll- och hemvistbeskattning, skattebehandlingen av koncerninterna transaktioner, hur de olika skatteundvikandereglererna ska utformas (däribland CFC-regler) är exempel på aspekter som länderna måste beakta för att motverka BEPS.¹³² Den första rapporten om BEPS framhäver att det därför krävs en heltäckande problemansats för att kunna angripa BEPS. Det räcker m.a.o. inte med att behandla en aspekt av problemet.¹³³

En stor del av utmaningen för att motverka BEPS ligger också i hur åtgärderna ska genomföras. Det finns en viss problematik i att implementera konkreta åtgärder, dels i nationella regler, men även i internationella regler såsom alla dubbelbeskattningsavtal.¹³⁴ Samtidigt behövs lösningar för att uppdatera de internationella standarderna så att de är i fas med dagens globala ekonomier.¹³⁵ Därför uppmanar OECD i rapporten att länder överväger innovativa heltäckande lösningar, samt *utanför-boxen-tänk*.¹³⁶

¹²⁷ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 14.

¹²⁸ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Action 11 – Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it, s. 21 f.

¹²⁹ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Action 12 – Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements, s. 22.

¹³⁰ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Action 13 – Re-examine transfer pricing documentation, s. 22 f.

¹³¹ Monsenego, *En överblick över BEPS-projektet*, nr. 1-2 årgång 64, Skattenytt, 2014, s. 4.

¹³² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 50.

¹³³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 50.

¹³⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 50.

¹³⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 51.

¹³⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 50.

I den andra rapporten om BEPS understryks att det krävs agerande från ländernas sida för att inte ett globalt skattekaos ska skapas. Rapporten påkallar att djärva beslut krävs från länderna för att problemen med BEPS inte ska förvärras.¹³⁷ Likaså påkallar rapporten att det behövs genomföras fundamentala förändringar till de nuvarande sätten att hantera dubbelingen-beskattnings samt låg eller ingen beskattning, där vinsten inte beskattas där den uppstår.¹³⁸

2.5.4 Gemensam ansats och samspel mellan regler

I den första rapporten om BEPS förklarar OECD att samspelet mellan länders skattesystem och regler är en bidragande faktor till BEPS.¹³⁹ Därför förtydligas det i rapporten att det kan vara ytterst problematiskt för ett land att agera på egen hand för att motverka BEPS.¹⁴⁰ Ensidiga försök att motverka BEPS kan snarare vara förknippat med större skillnader mellan skattesystemen, vilket därmed skulle kunna öka BEPS.¹⁴¹ Det framhävs även att ensidiga åtgärder skulle öka risken för dubbel- eller multipel beskattning av MFT.¹⁴² Vid ett samarbete mellan länderna skulle däremot deras skydd mot urholkning av skattebasen öka samtidigt som MFT skulle skyddas mot osäkerhet och eventuell dubbelbeskattning.¹⁴³ Det framstår som klart att samarbete är en nyckelfaktor för att hitta en lösning till BEPS enligt rapporten, även fast länderna kanske inte använder samma regler för att motverka detsamma.¹⁴⁴

Rapporten framhäver att samarbete och koordinering av åtgärderna kommer hjälpa och förstärka ländernas nationella regler samtidigt som BEPS på ett tillfredställande sätt kan motverkas på det internationella beskattningsområdet.¹⁴⁵ Vid ett sådant samarbete är det även

¹³⁷ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 10 f.

¹³⁸ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 13.

¹³⁹ Se 2.3.2.

¹⁴⁰ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s 44 f.

¹⁴¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s 48.

¹⁴² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s 50.

¹⁴³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s 48.

¹⁴⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s 50.

¹⁴⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s 51.

troligt att länderna inte behöver genomföra lika omfattande ensidiga åtgärder, även fast rapporten lämnar det öppet för länderna att införa mer strikta regler än de som genomförs vid en koordinerad ansats.¹⁴⁶

I den andra rapporten om BEPS förklaras det att samspelet som finns mellan nationella lagar och regler på beskattningsområdet inte i lika stor utsträckning finns när det rör sig om mellanstatliga aktiviteter.¹⁴⁷ En av orsakerna till detta kan vara att på det nationella planet matchas ofta transaktionerna genom att en avdragsgill betalning oftast ska tas upp till beskattning av mottagaren. Liknande matchning är inte lika självklar när det kommer till mellanstatliga aktiviteter, varpå samspelet mellan ländernas regler är viktigt för att kunna tackla BEPS.¹⁴⁸ Vid utformandet av nya internationella standarder måste detta samspel säkras.¹⁴⁹

Rapporten förtydligar också vikten av enhetlighet i åtgärderna för att motverka BEPS och att multilateralism är bästa tillgången för att lösa problemen i den globala ekonomin.¹⁵⁰ Samtidigt är det av stor vikt att länderna fortsätter att arbeta tillsammans för att motverka skadlig skatteutövning och aggressiv skatteplanering.¹⁵¹

2.5.5 Sammanfattning av nyckelöverväganden

Ett av de nyckelöverväganden som åtgärderna bygger på är skattetransparens. Med detta åsyftas att utbyte av kunskap och information ska leda till ett bättre samarbete mellan skattemyndighet och företag. Detta betyder att myndigheterna får större insyn i företagen i utbyte mot att företagen får större säkerhet. Rapporterna pekar på att åtgärderna för att motverka BEPS inte kommer att lyckas utan ökad transparens. Samtidigt framhäver rapporterna att BEPS är ett mångfacetterat problem. Därför krävs det en heltäckande ansats där nyckeln ligger i att länderna samarbetar fram koordinerade lösningar, som bygger på enhetlighet. En annan viktig aspekt som framhävs är att åtgärderna samspelar med varandra vid dess framtagande. Detta för att de nya internationella standarderna ska matcha varandra så att inte fler

¹⁴⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s 51.

¹⁴⁷ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 9.

¹⁴⁸ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 9.

¹⁴⁹ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 13.

¹⁵⁰ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 11.

¹⁵¹ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 13.

möjligheter till BEPS uppstår. För att genomföra dessa åtgärder påkallar OECD att det krävs nytänkande där länderna överväger innovativa lösningar.

De ovan nämnda nyckelövervägandena bör präglade hur utformningen av åtgärderna relaterade till CFC-regler kommer att se ut. Därför används nyckelövervägandena som grund vid analys av de svenska CFC-reglernas ändamålsenlighet i förhållande till BEPS-rapporterna.

2.6 Sammanfattning

BEPS innebär urholkning av ländernas skattebas samt vinstöverföring. Tanken med de två OECD-rapporterna är att de ska mynna ut i förslag på åtgärder som länderna ska företa för att motverka BEPS. Enligt rapporterna är orsakerna bakom BEPS bl.a. ökad globalisering, konkurrens mellan företag och konkurrens mellan länder samt fientlig inställning från företagsstyrningen. Regler på det mellanstatliga beskattningsområdet har inneburit att BEPS-möjligheter ofrivilligt har skapats, framförallt p.g.a. skillnader i beskattningen mellan olika länders skattesystem och regler. En typ av regler, som avser att motverka skatteplanering där landets egen skattebas urholkas, är CFC-regler. En specifik åtgärd som ges i den andra rapporten avseende BEPS är att CFC-regler bör stärkas genom utvecklandet av rekommendationer på området. De nyckelöverväganden som OECD framför i rapporterna är transparens och utbyte av information, heltäckande åtgärder och nytänkande samt samarbete och enhetlighet.

Då uppsatsen syftar till att analysera ändamålsenligheten med de svenska CFC-reglerna samt att problematisera det nuvarande CFC-regelverket utifrån de åtgärder och nyckelöverväganden som lyfts fram i ovanstående delavsnitt¹⁵², kommer kapitel 3 och 4 att utförligt behandla CFC-regler.

¹⁵² Åtgärderna presenteras i 2.4.2 och nyckelövervägandena i 2.5.

3 CFC-regler

3.1 Inledning

CFC-regler introducerades först i USA. Året var 1962 och många länder har sedan dess inkorporerat CFC-regler eller motsvarande i sina skattesystem. Huvudsyftet var då att förhindra uppskjuten skatt¹⁵³ och att skapa *kapitalexportneutralitet* (KEN).¹⁵⁴ Generellt sett är de olika ländernas CFC-regler förhållandevis lika i sin uppbyggnad. Däremot skiljer sig rekvisiten för när reglerna ska tillämpas.¹⁵⁵ På EU-rättens område har EU-domstolen gjort ett specifikt uttalande om CFC-reglernas tillämplighet med de grundläggande friheterna. Detta genom det s.k. Cadbury Schweppes-målet. De första svenska CFC-reglerna infördes år 1990. Sedan dess har omfattande förändring och anpassning skett. Inte minst genom den omfattande reformen från 2004.¹⁵⁶

I detta avsnitt förklarar jag syftet bakom CFC-regler ur ett internationellt perspektiv samt identifierar de grundläggande komponenterna i reglernas uppbyggnad. Därefter tar jag upp EU-rättens påverkan på CFC-regler genom det nyss nämnda Cadbury Schweppes-målet. Dessutom beskrivs det svenska CFC-regelverkets ändamål och utveckling genom att beskriva reglernas bakgrund, reform och anpassning till ovan nämnda mål.

3.2 Syfte bakom CFC-reglerna

Förenklat innebär CFC-regler att delägare med skatterättslig hemvist i ett land blir löpande beskattade för sitt lågbeskattade, utländska företags rörelsevinst. Härmed frångås principen om uppskjuten skatt eftersom vinsten beskattas löpande hos ägarna av det utländska lågbeskattade företaget.¹⁵⁷

Russo m.fl. anger att det övergripande syftet med CFC-regler är att motverka möjligheten till uppskjuten skatt under vissa förutsättningar.¹⁵⁸ Principen om uppskjuten skatt grundar sig i

¹⁵³ På engelska kallad "*Tax deferral*", Se Wenehed, *CFC-lagstiftning*, juristförlaget i Lund, 2000, s. 36 för kommentar om terminologin.

¹⁵⁴ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 19 och s. 26.

¹⁵⁵ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 19.

¹⁵⁶ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 185-214.

¹⁵⁷ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 185-187.

¹⁵⁸ Russo m.fl., *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD Publications, 2007, s. 212 f.

möjligheten för företag att bli beskattade vid ett senare tillfälle. Många länder betraktar företag som enskilda juridiska och skatterättsliga personer och beskattar dem därav enskilt.¹⁵⁹ Detta betyder att vinsten i t.ex. ett dotterbolag inte beskattas hos delägarna, som ofta kan vara juridiska personer, förrän de har distribuerats. Konsekvensen är att beskattningen, om någon, sker vid ett senare tillfälle. Är dessutom dotterbolaget beläget i ett lågbeskattat land kan skillnaden bli stor. Fördelarna för delägarna är framförallt att likviditeten blir högre, samt att just beskattningen sker vid ett senare tillfälle.¹⁶⁰ I detta sammanhang fyller reglerna om medverkandeundantag en betydande roll. Dessa innebär bl.a. att utdelning från dotterbolag till moderbolag kan ske skattefritt.¹⁶¹ I Sverige är det reglerna om näringsbetingade andelar som fyller denna funktion.¹⁶²

Som motiv bakom CFC-reglerna används ofta bevarandet av skattebasen samt ur policyhän-syn, upprätthållandet av kapitalexportneutralitet.¹⁶³ Dahlberg förklarar detta som att, med utgångspunkt i investerarens hemviststat, inkomst från utlandet beskattas neutralt i förhål-lande till den beskattning som äger rum för liknande inkomster i investerarens hemviststat. Med Sverige som utgångspunkt ska alltså all utländsk inkomst beskattas med den svenska skattesatsen (22 %) för att KEN ska uppnås. *Kapitalimportneutralitet* (KIN) har platsen där investeringen äger rum som utgångspunkt. Inkomst i detta land ska beskattas på samma sätt som andra företagare i investeringslandet skulle beskattats.¹⁶⁴ KIN har varit den mest an-vända principen på det internationella beskattningsområdet.¹⁶⁵ Dahlberg och Wiman ställer sig kritiska till om KEN verkligen uppnås när det kommer till CFC-reglerna. Detta eftersom de har ett alltför specifikt tillämpningsområde.¹⁶⁶

¹⁵⁹ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 21 och OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 33.

¹⁶⁰ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 21 och Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 185 f.

¹⁶¹ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 21.

¹⁶² Se t.ex. 24 kap. 13-14, 17 §§ IL.

¹⁶³ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 21.

¹⁶⁴ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, andra upplagan, Studentlitteratur, 2007, s. 128.

¹⁶⁵ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 47, Anledningen är att upprätthållandet av KEN skulle leda till att länderna, vid investering från ett "lägskatteländ" till ett "högskatteländ", skulle vara tvungna att betala tillbaka (skatterestitution) mellanskillnaden. Detta så att endast det landets, där investeringen sker ifrån, skattesats betalas.

¹⁶⁶ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 25.

Wenehed har valt att dela upp CFC-reglernas syfte i två primärsyften som till vis del flyter samman. Han beskriver ett tidigareläggande av den uppskjutna skatten som ett möjligt primärsyfte samt att förhindra att delägaren undviker beskattning genom att överföra sina inkomster till ett utländskt bolag som ett annat sådant syfte.¹⁶⁷ CFC-reglerna skulle här ha två olika ansatser till det skatteundandvikande förfarandet. Är primärsyftet att tidigarelägga uppskjuten skatt kan reglerna komma att behandla inkomsten i CFC-bolaget som en fiktiv utdelning. Den fiktiva utdelningen bestäms utifrån CFC-bolagets inkomst. Syftar reglerna till att angripa vinstöverföring från delägaren till ett CFC-bolag kommer delägaren att beskattas för de inkomster som han överför. Dessa tillvägagångssätt angriper samma typ av problem, men med olika utgångspunkt i tillämpningen.¹⁶⁸ Dahlberg anger att den svenska CFC-lagstiftningen syftar till att förhindra internationell skatteplanering och skatteflykt i vid mening.¹⁶⁹

3.3 Struktur

Strukturen av CFC-regler har vissa grundkomponenter som de flesta länderna har gemensamt. Dessa gäller bl.a. definitionen av ett CFC-bolag, vad för slags inflytande eller kontroll det ska finnas mellan det inhemska bolaget och CFC-bolaget, vad som utgör låg beskattning samt vilken typ av inkomst som är hänförlig till ett CFC-bolag.¹⁷⁰ Däremot skiljer de sig i rekvisiten och därmed också i tillämpningen av desamma. Olika metoder eller tillvägagångssätt används av länderna. Vissa länder har t.ex. inte någon definition av CFC-bolag, för att helt enkelt fler konstruktioner ska kunna inrymmas i reglernas tillämpningsområde.¹⁷¹

Strukturen av CFC-reglerna har sin grund i hur skattesystemet i det specifika landet ser ut. Vissa länder tillämpar världsbeskattning på all inkomst från beskattningsskyldiga personer, medan andra länder tillämpar mer territoriebegränsad beskattning på inkomst från beskattningsskyldiga personer. Dahlberg och Wiman ställer sig frågande till om CFC-regler ens behövs i ett land med rent territoriebegränsat skattesystem.¹⁷²

¹⁶⁷ Wenehed, *CFC-lagstiftning*, juristförlaget i Lund, 2000, s. 53 f.

¹⁶⁸ Wenehed, *CFC-lagstiftning*, juristförlaget i Lund, 2000, s. 53-56.

¹⁶⁹ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 185.

¹⁷⁰ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 29 f.

¹⁷¹ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 30.

¹⁷² Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 26.

Många länder har någon form av *kontroll*- eller inflytandekriterier för att CFC-regler ska kunna tillämpas. Anledningen bakom kontrollkriterier synes enligt OECD vara framförallt av rättviseskäl.¹⁷³ Enligt Dahlberg och Wiman är verklig kontroll numera av mindre betydelse.¹⁷⁴ Termen kontroll kan användas på två sätt. Antingen hänvisar det till det översiktliga inflytande hos personer med hemvist i ett land med CFC-regler eller så syftar det till den kontroll som utövas av investerare som riskeras att angripas av CFC-regler. Härtill tillkommer oftast ett kriterium på att företaget som riskeras att angripas av CFC-regler har ett direkt eller indirekt ägande av det utländska lågbeskattade bolaget.¹⁷⁵ Exempelvis kan ett land ha ett krav på 50 % kontroll av aktier eller röster på de delägarna med skatterättslig hemvist i landet och ett krav på 10 % kontroll av aktier eller röster för de enskilda investerare som riskerar att bli utsatta för CFC-beskattnings. Vanligtvis blir delägarna beskattade proportionerligt på sin andel i det utländska bolaget. För att reglerna inte ska kunna undvikas är det viktigt att även indirekt ägande träffas av reglerna. En del länder skiljer även mellan *de jure* och *de facto* kontroll.¹⁷⁶

Vanligtvis angriper CFC-regler *lågbeskattade* bolag.¹⁷⁷ Vad som egentligen avses med lågbeskattnings är olika, men oftast har det anknytning till landets egen skattebas. Antingen är gränsen för lågbeskattnings explicit uttryckt i reglerna eller så har den egna skattesatsen påverkat utformningen av vad som utgör lågbeskattnings.¹⁷⁸ Inte helt ovanligt är det att lågbeskattnings bestäms som andel av landets, där CFC-reglerna tillämpas, skattesats. Vissa länder använder sig också av s.k. *vit, grå* eller *svart* lista. En vit lista visar på jurisdiktioner som är godkända och alltså ej anses vara lågbeskattningsländer, medan en svart visar jurisdiktioner som ej är godkända och alltså automatiskt kvalificeras som lågbeskattningsländer. En grå lista innebär potentiella lågbeskattningsländer, det kan t.ex. röra sig om vissa typer av verksamheter som alltså inte kvalificeras som vita i den bemärkelsen.¹⁷⁹

¹⁷³ OECD (1996), *Controlled Foreign Company Rules*, s. 33.

¹⁷⁴ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 31.

¹⁷⁵ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 31.

¹⁷⁶ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 31.

¹⁷⁷ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 36.

¹⁷⁸ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 36.

¹⁷⁹ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 36 f.

Olika förhållningssätt finns mellan länderna för att kunna identifiera vilken inkomst som är hänförlig till CFC-bolaget. Genom att länderna antingen ser till transaktionen som sådan eller ser till jurisdiktionerna, kan riktlinjer skapas. Transaktionsmetoden innebär att endast viss inkomst kan angripas av CFC-reglerna, t.ex. endast aktiv, passiv eller viss utpekad inkomst. Denna metod kan leda till problem av vad som egentligen utgör aktiv eller passiv inkomst.¹⁸⁰ Aktiv inkomst syftar till inkomst som härrör från bolagets aktiva affärsverksamhet. Passiv inkomst syftar däremot till passiva investeringar t.ex. lån eller liknande som ger avkastning i form av ränta. För en bank skulle detta däremot vara aktiv affärsverksamhet och därmed utgöra aktiv inkomst. Andra exempel på passiva inkomster kan vara royalties, utdelning, hyra och kapitalvinster beroende på bolagets verksamhet.¹⁸¹ Wenehed beskriver det som att investeringen inte kräver någon aktivitet för att förvalta investeringen, som sedan ger avkastning.¹⁸²

Jurisdiktionsmetoden syftar till att all inkomst i CFC-bolaget omfattas av reglernas tillämpningsområde. Det är inte ovanligt att en blandning av dessa två metoder används.¹⁸³ Vad gäller uträkningen av inkomsten i CFC-bolaget sker denna oftast med utgångspunkt i de skatterättsliga regler för att beräkna inkomst i det landet där CFC-reglerna tillämpas.¹⁸⁴

3.4 Mål C-196/04 Cadbury Schweppes

3.4.1 Bakgrund

EU-rätten har haft en betydande påverkan på utformningen av CFC-reglerna.¹⁸⁵ De grundläggande friheterna som framförallt berörs är etableringsfriheten och fri rörelse av kapital.¹⁸⁶ Nackdelen som sker vid CFC-beskattnings, är att den utländska vinsten blir föremål för dubbelbeskattnings. Även om denna kan avräknas, så är detta förknippat med administrativa svårigheter i form av t.ex. omräkning av resultatet i det utländska bolaget efter svenska regler. EU-domstolen formulerar sig på så vis att det räcker att det hemmahörande bolaget i det

¹⁸⁰ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 29.

¹⁸¹ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 34.

¹⁸² Wenehed, *CFC-lagstiftning*, juristförlaget i Lund, 2000, s. 65.

¹⁸³ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 34.

¹⁸⁴ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 38.

¹⁸⁵ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 44.

¹⁸⁶ Dahlberg, *Internationell Beskattnings*, 2012, s. 207.

land där CFC-reglerna tillämpas beskattas för vinster i en annan juridisk person, för att en nackdel ska finnas.¹⁸⁷ Vid CFC-beskattnig kan delägaren också komma att beskattas i ett tidigare skede, vilket är en nackdel för delägaren.¹⁸⁸

3.4.2 Innehåll

Den mest betydande domen på CFC-området är Cadbury Schweppes-målet¹⁸⁹. Det rörde sig om ett brittiskt moderbolag med två dotterbolag på Irland. Dessa dotterbolag var föremål för en lågbeskattnig om 10 %.¹⁹⁰ De brittiska CFC-reglerna var tillämplig på situationen och gjorde att vinsten i dotterbolagen skulle beskattas löpande i Storbritannien. Brittiska domstolen hänsköt frågan om dess CFC-lagstiftning var förenlig med etableringsfriheten, fri rörlighet för tjänster och fri rörelse av kapital.¹⁹¹ EU-domstolen valde att endast tolka förenligheten med etableringsfriheten.¹⁹²

Med hänvisning till tidigare mål C-212/97 *Centros* och C-167/01 *Inspire Art*, konstaterade EU-domstolen att det faktum att bolaget har bildats i ett land p.g.a. dess förmånliga skattesystem inte räcker för att etableringsfriheten ska missbrukas.¹⁹³ Domstolen konstaterar vidare att de brittiska CFC-reglerna inskränker etableringsfriheten.¹⁹⁴

I Cadbury Schweppes-målet framförde Storbritannien förhindrandet av skatteflykt, i form av överföring av upparbetad vinst till lågbeskattat dotterbolag som rättfärdigandegrund.¹⁹⁵ EU-domstolen poängterar att förekomsten av ett lågbeskattat dotterbolag i sig, inte ger landet där moderbolaget är bildat, rätten att beskatta moderbolaget för att kompensera för denna lägre beskattnig.¹⁹⁶ En åtgärd som motverkar *rent konstlade upplägg* som görs i syfte att kringgå

¹⁸⁷ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 45.

¹⁸⁸ Dahlberg, *Internationell Beskattnig*, 2012, s. 208.

¹⁸⁹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

¹⁹⁰ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 13 och 14.

¹⁹¹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 1.

¹⁹² Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, pp. 30-32.

¹⁹³ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 37.

¹⁹⁴ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 46.

¹⁹⁵ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 48.

¹⁹⁶ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 49 med fler hänvisningar.

lagstiftningen i den berörda medlemsstaten, kan däremot vara berättigad.¹⁹⁷ Sådana upplägg får inte ha någon ekonomisk förankring och vara skapade i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.¹⁹⁸

I domen beskrivs även grundtanken med etableringsfrihet. Begreppet förklaras som möjligheten att bedriva sin verksamhet och utnyttja det ekonomiska och sociala utbytet i en annan medlemsstat. Mot bakgrunden i målet förutsätter detta att det aktuella bolaget verkligen etablerats och bedriver en faktisk ekonomisk verksamhet i värdmedlemsstaten.¹⁹⁹

EU-domstolen tolkade sedan Storbritanniens undantag från CFC-beskattnings, det s.k. motivtestet. Motivtestet innebar att moderbolaget skulle visa att den betydande skatteminskningen i hemstaten p.g.a. transaktioner mellan moder och dotterbolag inte är det huvudsakliga syftet. Dessutom skulle moderbolaget visa att åstadkommandet av en minskning av den brittiska skatten genom undandragande av vinster inte var det huvudsakliga syftet. Den nationella domstolen fann att undantagen i Storbritanniens CFC-lagstiftning inte var tillämpliga.²⁰⁰

Kombinationen av icke tillämpliga undantag, etablering av ett utländskt dotterbolag av rena skatteminskningsskäl samt genomförandet av transaktioner mellan moderbolaget och dotterbolaget, är i sig inte tillräckligt för att det ska röra sig om ett rent konstlat upplägg med syftet att kringgå brittisk lagstiftning.²⁰¹

För att det ska röra sig om ett rent konstlat upplägg krävs det inte bara ett subjektivt element att uppnå en skattemässig fördel, utan även att det rent objektivt framgår att ändamålet med etableringsfriheten inte har uppnåtts.²⁰² Härmed krävs det att dotterbolaget utgör en *verklig etablering i syfte att bedriva en faktisk ekonomisk verksamhet*. CFC-beskattnings kan alltså inte ske

¹⁹⁷ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 50.

¹⁹⁸ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55.

¹⁹⁹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 53 med flera hänvisningar, p. 54 och p. 55.

²⁰⁰ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 62.

²⁰¹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 63.

²⁰² Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 64.

om förhållandena är sådana att dotterbolaget har en ekonomisk förankring i landet, oavsett om bildandet är p.g.a. skatteskal.²⁰³

Bestämmandet av en verklig etablering med en ekonomisk förankring sker genom objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, såsom i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning.²⁰⁴ Samtidigt anger domstolen att moderbolaget är bäst lämpat för att bevisa detta och ska därmed också ges tillfälle att göra det.²⁰⁵

I och med domen ansåg EU-domstolen att de brittiska CFC-reglerna vara i strid med etableringsfriheten såtillvida att reglerna inte var begränsade till rent konstlade upplägg, där den skattskyldige är mest lämpad att genom objektiva omständigheter (ekonomisk förankring) bevisa att så inte är fallet.

3.5 De svenska CFC-reglernas ändamål och utveckling

3.5.1 Bakgrund

De första CFC-reglerna infördes i Sverige år 1990. Reglerna innebar att i Sverige hemmahörande personer skulle beskattas löpande för inkomster hos en utländsk juridisk person, som inte är ett utländskt bolag. Härmed infördes även en definition av vad som är ett utländskt bolag. De konstruktioner som omfattades av definitionen slapp därmed att bli löpande beskattade.²⁰⁶ Anledningen bakom reglerna var att motverka svårigheten att fastställa vem eller vilka som är skattskyldiga för ett utländskt företags inkomst när skattskyldighet i Sverige föreligger samt att klargöra när beskattning av ett liknande företag ska ske.²⁰⁷ I propositionen till reglerna nämns även att oklarheter i vad som är ett utländskt bolag och när detta ska beskattas, kan leda till ” ... en inte avsedd dubbelbeskattning och svårigheter i affärsförbindelser med andra stater”.²⁰⁸ En annan anledning till införandet av CFC-regler var också avskaffandet av

²⁰³ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 65.

²⁰⁴ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 67.

²⁰⁵ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 70.

²⁰⁶ Prop. 1989/90:47, *om vissa internationella åtaganden*, s. 15.

²⁰⁷ Prop. 1989/90:47, *om vissa internationella åtaganden*, s. 16.

²⁰⁸ Prop. 1989/90:47, *om vissa internationella åtaganden* s. 16.

de svenska valutarestriktionerna, som i princip fungerade som ett skydd mot internationell skatteflykt.²⁰⁹

I framställningen av skälen bakom reglerna tar lagstiftaren upp problem som kan uppstå vid en situation då det inte föreligger något dubbelbeskattningsavtal med det land där den utländska juridiska personen är stationerad. Endast om beskattningen här är likvärdig den som träffar ett svenskt aktiebolag bör den juridiska personen anses som ett utländskt bolag och alltså slippa svensk beskattning. Skulle beskattningen vara lägre finns det möjlighet för den utländska juridiska personen att ”... otillbörligt undgå sin skattskyldighet ...”.²¹⁰ Följaktligen kan det i förarbetena till de första svenska CFC-reglerna skönjas motiv för att motverka skatteflykt samt bevara den svenska skattebasen.²¹¹

Dahlberg påpekar brister i de gamla CFC-regelverket. Först det första var regelverket inte tillämpligt vid indirekt ägande av den utländska juridiska personen. Han anser också att det krävdes en för hög andel av kontroll och inflytande av i Sverige obegränsat skattskyldiga personer, nämligen 50 %. Dessutom angrep reglerna all typ av inkomst även inkomst från t.ex. tillverkningsindustri, vilket Dahlberg anser vara en påtaglig brist eftersom anledningen bakom att placera sin industri i lågbeskattade jurisdiktioner oftast är p.g.a. låga lönekostnader och inte låg beskattning. Samtidigt påpekar Dahlberg att det fanns fördelar med den gamla lagstiftningen i att det bland annat var förhållandevis enkelt att identifiera lågbeskattade utländska juridiska personer.²¹²

3.5.2 Reform av reglerna

I och med propositionen om ändrade regler för CFC-beskattningskom reglerna för beskattning av utländska juridiska personer att ändras.²¹³ Detta är den mest omfattande reformen av de svenska CFC-reglerna. Skälen bakom de nya reglerna är flera, men framförallt så betonas

²⁰⁹ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 187.

²¹⁰ Prop. 1989/90:47, *om vissa internationella åtaganden* s. 17.

²¹¹ Gerson, *Branch Report - Sweden*, IFA- cahiers de droit fiscal international, *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, volume 98a, 2013 Copenhagen Congress (cit. Gerson, *Branch Report – Sweden*), s. 709.

²¹² Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 187 f.

²¹³ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattningskom*.

det explicit (för första gången) att de syftar till att förhindra eller försvåra skatteplaneringsåtgärder genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som leder till att den svenska skattebasen urholkas.²¹⁴

Lagstiftaren menar att utformandet av reglerna ska göras med utgångspunkt i de grundläggande beskattningsprinciper som gäller på det mellanstatliga området. Dessa principer handlar i grunden om hur de nationella regelverken, tillsammans med dubbelbeskattningsavtal, ska samverka för att fördela investeringar och därmed också rörelsevinst, mellan länderna. Vidare används de ovan förklarade²¹⁵ värderingsgrunderna KEN samt KIN som grund för hur de nya CFC-reglerna bör utformas. Regeringen påpekar att de svenska internationella beskattningsreglerna, framförallt dubbelbeskattningsavtal med andra länder, ska vila på KIN som värderingsgrund. I vissa fall är detta dock omöjligt att upprätthålla, eftersom det andra landets skatteregler kan avvika ”... så kraftigt från de svenska att det framstår som orimligt att godta skatteutfallet utan någon korrigering”.²¹⁶ Det är i dessa speciella situationer som CFC-reglerna är tänkta att upprätthålla KEN. I detta avseende syftar reglerna endast till att säkerställa ett rimligt skatteuttag.²¹⁷

Samtidigt infördes förändringar vad gäller utdelning och kapitalvinster på s.k. näringsbetingade andelar.²¹⁸ Härmed utvidgades definitionen av näringsbetingade andelar till att bland annat alltid innefatta onoterade andelar. Beskattningen vid utdelning eller kapitalvinst av sådana näringsbetingade andelar slopades helt i och med ändringarna. Tidigare fanns det ett s.k. jämförlighetskrav, som innebar att vid utdelning eller kapitalvinst på utländska andelar så var den utländska inkomstbeskattningen tvungen att vara jämförlig med svensk inkomstbeskattning. En jämförlig beskattningsnivå ansågs vara ca 15 %.²¹⁹ Detta krav slopades också i och med förändringarna. Däremot behölls detta krav i en övergångsperiod t.o.m. att de nya svenska CFC-reglerna skulle implementeras. Reformen av reglerna angående slopad beskattning på näringsbetingade andelar förutsatte att det fanns regler som motverkade att den

²¹⁴ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 1.

²¹⁵ Se 3.2.

²¹⁶ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 47.

²¹⁷ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 47 f.

²¹⁸ Prop. 2002/03:96, *Skattefria kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar*.

²¹⁹ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 63.

svenska skattebasen urholkades genom s.k. ränteavdragsarbitrage och andra skatteplaneringsåtgärder.²²⁰

Det är mot bakgrund av detta som CFC-reglerna kom att reformeras. I och med den då nyligen införda lagstiftningen om näringsbetingade andelar fick reglerna en mer skatteundvikande karaktär.

3.5.3 Anpassning till Cadbury Schweppes-målet

Efter Cadbury Schweppes-målet kom många länder att ändra sina CFC-regler. Sverige anpassade sina regler till domslutet i målet och de ändrade reglerna infördes 2008.²²¹

Att anpassa de svenska CFC-reglerna till domslutet var inte helt lätt. Problematik förekom framförallt vid jämförelse med hur andra länder har anpassat sina CFC-regelverk. Regeringen påpekade att svenska regler, till skillnad från andra inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)-länderns regler i princip bara är tillämpliga på vissa typer av verksamheter, nämligen verksamheter där det förekommer inkomster av finansiell karaktär.²²² Dessutom omfattar de nuvarande reglerna i huvudsak affärsmässigt betingade verksamheter. Däremot fanns inte möjligheten för delägarna att kunna bevisa att det rör sig om en verklig etablering med ekonomisk förankring.²²³

Ändringen som genomfördes innebar att CFC-beskattnings ska undantas inom EES om delägaren kan visa att det utländska bolaget utgör en *verklig etablering från vilken en affärsmässig motiverad verksamhet bedrivs*. Det är alltså det utländska bolaget som ska befinna sig inom EES-området. Undantaget gäller även om inkomsten är att anse som lågbeskattad.²²⁴ Vissa omständigheter ska särskilt beaktas för pröva om en sådan verksamhet bedrivs. Tanken är att dessa ska fungera som en hjälpregel för att enklare kunna definiera en verklig etablering från vilken en affärsmässig motiverad verksamhet bedrivs. Regeringen möttes av kritik vid utformningen av denna hjälpregel. Remissinstanser hävdade bland annat att regeln är behäftad med osäkerhetsmoment, samt att den tredje omständigheten i regeln saknar grund i EU-

²²⁰ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattnings*, s. 48.

²²¹ Prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattnings*, m.m., s. 1.

²²² Prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattnings*, m.m., s. 15, 17.

²²³ Prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattnings*, m.m., s. 17.

²²⁴ 39a kap. 7a § 1st. IL.

domstolens dom. Enligt regeringen ansågs vissa omständigheter vara typiska för om en verklig etablering, från vilken en affärsmässig motiverad verksamhet bedrivs, föreligger. Därför har regeringen i enlighet med EU-rättsliga principer om förutsägbarhet och transparens valt att precisera dessa omständigheter.²²⁵

Omständigheterna enligt hjälpregeln är:²²⁶

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.

Dahlberg hävdar att dessa omständigheter syftar till en traditionell tillverkningsindustri eller serviceverksamhet. Han kritiserar även denna urskiljning eftersom ett rent konstlat upplägg i domens mening inte syftar till någon specifik verksamhet varpå en sådan differentiering kan ifrågasättas ur ett rättspolitiskt perspektiv.²²⁷ I hans avslutande kommentarer anger han att det kan finnas en risk för att den svenska anpassningen till Cadbury Schweppes-målet står i strid med etableringsfriheten.²²⁸

Att syftet bakom reglerna skulle ha förändrats i och med anpassningen till EU-rätt ger inte propositionen något stöd för, snarare tvärtom.²²⁹ Däremot har ordalydelsen i huvudsyftet ändrats från att förhindra eller försvåra *skatteplaneringsåtgärder* genom transaktioner, till att förhindra eller försvåra *upplägg* genom transaktioner.²³⁰

²²⁵ Prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.*, s. 20 f.

²²⁶ 39a kap. 7a § 2st. II.

²²⁷ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 213.

²²⁸ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 213.

²²⁹ Prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.*, s. 28.

²³⁰ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 1, prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.*, s. 13.

3.5.4 Sammanfattning av de svenska CFC-reglernas ändamål och utveckling

De svenska CFC-reglerna avser att förhindra eller försvåra upplägg, som genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer syftar till att minska den svenska skattebasen. De första svenska CFC-reglerna infördes år 1990. Redan då kunde det skönjas motiv till att motverka skatteflykt och bevara den svenska skattebasen. Reglerna mötte stark kritik och har sedan dess genomgått en omfattande reform 2004 samt anpassats till EU-domstolens dom 2008. Reformen innebar att reglerna utformades med utgångspunkt i de grundläggande beskattningsprinciperna på det mellanstatliga beskattningsområdet. CFC-reglerna är i speciella situationer tänkta att upprätthålla värderingsgrunden KEN och i detta avseende säkerställa ett rimligt skatteuttag i de situationer då det framstår som orimligt att godta skatteutfallet i det andra landet.

De svenska CFC-reglerna anpassades till Cadbury Schweppes-målet genom att ett undantag infördes tillsammans med en hjälpregel. Undantaget innebar att delägaren ej kan bli CFC-beskattad om han kan visa att det rör sig om en verklig etablering från vilken en affärsmässig motiverad verksamhet bedrivs. Hjälpregeln bidrar med omständigheter för att enklare kunna definiera vad som ska innefattas i undantaget.

3.6 Sammanfattning

CFC-regler innebär att delägare med skatterättslig hemvist i ett land löpande blir beskattade för sitt lågbeskattade utländska företags rörelsevinst. Detta innebär att principen om uppskjuten skatt frångås under vissa förutsättningar. Det finns olika ändamål med att införa CFC-regler i ett lands skattesystem. Länderna har sin egen betoning av vissa syften t.ex. upprätthållandet av KEN i vissa specifika situationer. Trenden är dock att CFC-regler numera är av mer skatteundvikande karaktär.

Nationella CFC-regler är relativt lika varandra i sin uppbyggnad och struktur, men rekvisiten för hur de ska tillämpas varierar. Som tidigare förklarats är skillnader vid utformning och tillämpning mellan regelverk på det mellanstatliga beskattningsområdet en anledning till att BEPS uppstår.²³¹ De identifierade grundkomponenterna vid strukturen av CFC-regler är; definition av CFC-bolag, kontroll och inflytande, vad som utgör låg beskattning samt vilken inkomst som är hänförlig till CFC-bolaget.

²³¹ Se 2.3.

Kontrollkriteriet innebär att delägaren måste ha tillräckligt inflytande i det utländska bolaget för att kunna bli CFC-beskattad. Inflytandekravet ställs ofta som ett minimikrav på innehav av aktier eller röster i det utländska bolaget. Även indirekta innehav omfattas ofta av CFC-reglerna. För att det utländska bolaget ska räknas som lågbeskattat krävs det att beskattningen är under en viss nivå. Denna nivå bestäms av landet med CFC-reglerna och knyts ofta samman som en andel av landets egen skattesats. Ur förenklingssynpunkt använder vissa länder en lista (vit/svart eller grå), där vissa jurisdiktioner antingen räknas som lågbeskattade eller inte. Vad gäller vilken inkomst som är hänförlig till CFC-bolaget finns två synsätt, där landet med CFC-reglerna antingen använder sig av jurisdiktionsmetoden eller transaktionsmetoden. Det är inte ovanligt att en blandning av båda används. Jurisdiktionsmetoden innebär att alla inkomster omfattas av reglernas tillämpningsområde, medan transaktionsmetoden riktar sig mot viss typ av inkomst, t.ex. aktiv eller passiv inkomst.

Cadbury Schweppes-målet innebär att EU-länder blir tvungna att anpassa sina regler för att inte vara i strid med etableringsfriheten. EU-domstolen poängterade att en åtgärd som motverkar rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten kan vara berättigad. CFC-beskattning kan däremot inte ske så länge det utländska bolaget har en faktisk ekonomisk förankring, även om bildandet av bolaget är av skatteminskningsskäl. I detta avseende är det den skattskyldige som är mest lämpad att bevisa, genom objektiva omständigheter, att så inte är fallet.

4 Det svenska CFC-regelverket

4.1 Inledning

Som tidigare nämnts finns det flera bakomliggande syften till de svenska CFC-reglerna. Syftena har fått olika stor betydelse genom åren, men mynnar ut i ett tämligen brett huvudsyfte, där dagens svenska CFC-regler avser att förhindra eller försvåra upplägg som genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer syftar till att minska den svenska skattebasen.²³²

I detta avsnitt förklarar jag de grundläggande komponenterna av de nuvarande svenska CFC-reglerna samt gör viss återkoppling till hur det sett ut tidigare.

4.2 Definition av ett CFC-bolag

För att definiera vad som utgör ett svenskt CFC-bolag krävs det att först att ta reda på vad som utgör en utländsk juridisk person, i generell bemärkelse. Detta tillsammans med när en sådan anses vara lågbeskattad enligt CFC-reglerna utgör ett CFC-bolag.²³³ Med utländsk juridisk person avses en utländsk association som enligt lag i det landet där associationen hör hemma, kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter samt att enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.²³⁴

Viktigt att poängtera är även att utländska juridiska personer som blir CFC-beskattade inte ska behandlas som juridiska personer.²³⁵ Ägs andelar, direkt eller indirekt, genom en CFC-beskattad utländsk juridisk person av en annan juridisk person ska denna ses igenom.²³⁶ Inkomsterna ska sedan tas upp hos den utländska juridiska person som är ägare i CFC-bolaget.²³⁷ Effekten blir att den juridiska personen, som är delägare ses som just en delägare

²³² Prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.*, s. 13.

²³³ 39a kap. 1 § 1st IL.

²³⁴ 6 kap. 8 § IL.

²³⁵ 39a kap. 1 § 1st. 2:a men. IL.

²³⁶ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 125.

²³⁷ 39a kap. 10 § 2st IL.

och inte som en juridisk person. Utländska delägarbeskattade juridiska personer ska heller inte CFC-beskattas.²³⁸

4.3 Kontroll och inflytande

4.3.1 Delägare i en utländsk juridisk person

CFC-regler är avsedda att träffa delägare till den lågbeskattade utländska juridiska personen. För att kunna CFC-beskatta en delägare till en lågbeskattad utländsk juridisk person krävs det en viss form av kontroll eller inflytande. Det framstår som rättvist att inte alla delägare bör bli beskattade såtillvida de inte kan påverka företagsledningens beslut.²³⁹ En skattskyldig anses som delägare i en utländsk juridisk person, om vid utgången av delägarrens beskattningsår andelar med tillsammans minst 25 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, innehas eller kontrolleras av delägaren och personer i intressegemenskap med delägaren.²⁴⁰

Att reglerna träffar skattskyldiga personer innebär att både begränsat och obegränsade personer omfattas av reglerna. Däremot finns ett undantag där en begränsat skattskyldig ska anses som delägare bara om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige.²⁴¹ Om andelar i en utländsk juridisk person innehas av ett svenskt handelsbolag, så likställs detta med direkt innehav från delägarna i handelsbolaget.²⁴²

Tidpunkten för tillämpningen av CFC-lagstiftningen är vid utgången av delägarrens beskattningsår.²⁴³ Remissinstans Internationella Handelshögskolan i Jönköping framförde att tillämpningen istället skulle ske så snart ett kvalificerande innehav förelåg, någon gång under beskattningsåret. Anledningen till förslaget var att förhindra skatteflykt. Förslaget avlogs dock p.g.a. att det ansågs komplicera systemet.²⁴⁴

²³⁸ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 130.

²³⁹ OECD (1996), *Controlled Foreign Company Rules*, s. 33.

²⁴⁰ 39a kap. 2 § 1st IL.

²⁴¹ 39a kap. 2 § 2st IL.

²⁴² 39a kap. 2 § 3st IL, se även prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning* s. 58.

²⁴³ 39a kap. 2 § 1st IL.

²⁴⁴ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 57 f.

De tidigare CFC-reglerna stipulerade ett delägarinnehav (individuellt eller tillsammans med närstående personer) av minst 10 % av kapital eller röster i den utländska juridiska personen, samtidigt som minst 50 % av kapital eller röstetal kontrollerades av personer med hemvist i Sverige.²⁴⁵ Det individuella andelsinnehavet höjdes sedan till 25 %, eftersom 10 % ansågs för lågt vid en internationell jämförelse.²⁴⁶ Samtidigt avskaffades kravet på sammanlagt innehav av 50 % inom Sverige då detta gav uttryck för ett föråldrat synsätt samt innebar tillämpnings-svårigheter.²⁴⁷

Kontrollrekvisitet infördes i och med ändringarna av CFC-reglerna 2004. Vad som menas med kontroll framgår något otydligt av propositionen till reglerna. *"I allmänhet avses härmed ett inflytande över en juridisk persons driftmässiga och finansiella styrning på t.ex. lednings- och styrelsenivå."*²⁴⁸ Anledningen synes vara att förhindra kringgående av de dåvarande reglerna. Tanken är att kontrollkriteriet ska innebära att all form av kontroll som innebär ett reellt inflytande ska falla innanför reglernas tillämpningsområde, t.ex. sådan kontroll som kan följa av lån.²⁴⁹ Vid eventuella gränsdragningsfrågor ska praxis avgöra utfallet.²⁵⁰

4.3.2 Indirekt ägande

Tidigare lagstiftning omfattande inte indirekt ägande eller kontroll, vilket gjorde att den sällan kom till användning.²⁵¹ Nuvarande CFC-regler omfattar däremot även indirekt ägande. Denna mer vida omfattning gör att skatteplaneringsstrukturer, där ett CFC-bolag ägs indirekt genom en annan utländsk juridisk person av en svensk delägare kan angripas.²⁵² I betänkandet till propositionen föreslogs det att endast icke skattskyldiga utländska juridiska personer skulle kunna träffas av de svenska CFC-reglerna, vid indirekt innehav. Detta avsågs dock

²⁴⁵ Prop. 1989/90:47, *om vissa internationella åtaganden* s. 18, se även Gerson, *Branch Report - Sweden*, s. 711.

²⁴⁶ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 56.

²⁴⁷ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 56.

²⁴⁸ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 54.

²⁴⁹ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 54.

²⁵⁰ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 55.

²⁵¹ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 56.

²⁵² 39a kap. 2 § 1st. II, se även prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 56 f.

eftersom reglerna kunde undvikas genom att den utländska juridiska personen hade ett fast driftställe i Sverige.²⁵³

Andelen vid indirekt ägande beräknas olika för kapitalandelen och för röstetalet. Vid beräkning av kapitalandelen ska produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan användas och vid beräkning av röstetalet ska den lägsta röstandelen i något led av ägarkedjan användas.²⁵⁴ I propositionen ges två exempel på hur beräkningen går till:²⁵⁵

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

CFC-reglerna har härmed fått en hårdare åtstramning samt förtydligats för att uttryckligen omfatta indirekt ägande.²⁵⁶ Även vid beräkning av indirekt innehav är det utgången av delägarrens beskattningsår som gäller.²⁵⁷

4.3.3 Personer i intressegemenskap

Personer i intressegemenskap ska beaktas vid beräkning av om personen är att anse som delägare i den utländska juridiska personen.²⁵⁸ Detta för att förhindra ett tämligen enkelt kringgående av reglerna, genom att sprida ut andelar till närstående juridiska eller fysiska personer. I tidigare CFC-regler var det oklart vilka som ingick i personens intressegemenskap

²⁵³ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 57.

²⁵⁴ 39a kap. 4 § II.

²⁵⁵ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 57.

²⁵⁶ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 57.

²⁵⁷ 39a kap. 2 § 1st. II.

²⁵⁸ 39a kap. 3 § II.

vid tillämpning av CFC-reglerna.²⁵⁹ Utredarens förslag om att endast skattskyldiga ska beaktas vid intressegemenskap avlogs av regeringen.²⁶⁰ Nuvarande regler anger:

Två personer ska vid tillämpning av CFC-reglerna anses vara i intressegemenskap med varandra i fyra olika huvudsituationer.²⁶¹

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
2. personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 % av kapitalet eller rösterna i den andra personen,
3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 % av den fysiska personen, eller
4. personerna är närstående.

Närstående är exempelvis make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make och syskon.²⁶² Vid bedömning av om personerna står under i huvudsak gemensam ledning (situation 1 ovan), ska närstående anses utöva ett gemensamt inflytande.²⁶³ Även närstående till den fysiska personen i situation 3 ska anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen.²⁶⁴

4.4 Lågbeskattade inkomster och tillämpningsområde

4.4.1 Huvudregeln

För att en delägare ska kunna bli beskattad för sina inkomster i utländska juridiska personer krävs det att de faller inom vad som räknas som *lågbeskattade* enligt CFC-reglerna.²⁶⁵ Reglerna om vad som är lågbeskattade har delats upp i en huvudregel och en kompletteringsregel.

²⁵⁹ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattnig*, s. 59.

²⁶⁰ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattnig*, s. 59.

²⁶¹ 39a kap. 3 § 1 st. IL.

²⁶² 2 kap. 22 § IL, prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattnig*, s. 60.

²⁶³ 39a kap. 3 § 2 st. IL.

²⁶⁴ 39a kap. 3 § 3 st. IL.

²⁶⁵ 39a kap. 1 § IL.

Huvudregeln anger en andelsgräns för vad som ska räknas som lågbeskattat, medan kompletteringsregeln anger vissa situationer då även lågbeskattad inkomst enligt huvudregeln ska godtas och därmed falla utanför reglernas tillämpningsområde.²⁶⁶

Huvudregeln innebär att nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattas eller om den beskattas lindrigare än 55 % av den beskattning som skulle skett om inkomsten utgjorde överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag med motsvarande verksamhet i Sverige.²⁶⁷ Tidigare gräns ansågs ligga vid ca 10 % för att CFC-reglerna skulle angripa.²⁶⁸ Dessutom användes även ett jämförlighetskrav om ca 15 % beskattning som skydd vid repatriering genom utdelning, innan skattefriheten för näringsbetingade andelar inträdde.²⁶⁹

Den svenska bolagsskattesatsen ligger idag på 22 %, ²⁷⁰ vilket innebär att en beskattning avseende minst 12,1 % ska ske hos den utländska juridiska personen för att den inte ska räknas som lågbeskattad.²⁷¹ I propositionen diskuteras det om var denna nivå bör ligga. Det framfördes att vid en internationell jämförelse var det tidigare jämförlighetskravet relativt lågt. Samtidigt påpekas att det finns ett nära samband mellan denna tidigare utdelningsspärr och gränsen för när lågbeskattning ska ske enligt CFC-reglerna. Utdelningsspärren har också fungerat bra och beskattningen om ca 15 % ansågs vara en väl avvägd nivå. Härmed fanns det inga anledningar att vare sig höja eller sänka nivån, utan inkomster bör anses lågbeskattade om de understiger en nivå om ca 15 %.²⁷² Dåvarande bolagsskattesats var 28 %, vilket innebar en lägsta beskattningsnivå om 15,4 % för att inkomsterna hos en utländsk juridisk person inte ska räknas som lågbeskattade.²⁷³ Härmed är den nuvarande lågbeskattningsnivån om 12,1% under den då rekommenderade 15 % gränsen.

²⁶⁶ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 1.

²⁶⁷ 39a kap. 5 § 1 st. IL.

²⁶⁸ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 63.

²⁶⁹ Se 3.5.2.

²⁷⁰ 65 kap. 10 § IL.

²⁷¹ $0,55 * 0,22 = 12,1 \%$, 39a kap. 5 § 1 st. IL.

²⁷² Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 63.

²⁷³ $0,55 * 0,28 = 15,4 \%$.

Användningen av huvudregeln går till på så vis att en fiktiv skatteberäkning görs. Från en fiktiv beräkning av den utländska juridiska personens nettoinkomst med tillämpning av normala svenska skatteregler med vissa undantag, dras 12,1 % av såsom skattebetalning. Resultatet ställs sedan mot de faktiska skattebetalningarna i utlandet. Är resultatet efter beskattningen högre i utlandet är inkomsten att anse som lågbeskattad.

4.4.2 Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln anger som sagt undantag för när den utländska beskattningen är godtagbar utifrån CFC-reglerna, även fast inkomsten är lågbeskattad enligt huvudregeln.²⁷⁴ Regeringen diskuterade i sammanhanget om införande av undantag för banker, kreditinstitut eller andra finansiella företag. Detta för att underlätta deras administrativa arbete samt minska deras skattebelastning. Dock medgavs varken ett generellt undantag eller undantag vid tillståndspliktig verksamhet. Motivet till detta var framförallt att kompletteringsregeln fyllde en tillräcklig lättnadsfunktion för företag med finansiell verksamhet samt att även (framförallt) sådan verksamhet kan innefatta skatteundraganden som CFC-reglerna avser att träffa.²⁷⁵

Regeringen valde istället att utforma kompletteringsregeln genom att ta med jurisdiktioner, i en lista som är bifogad till IL, som därmed inte är att anse som lågbeskattade.²⁷⁶ Dessa jurisdiktioner ger uttryck för en beskattningsnivå som är acceptabel utifrån ett svenskt perspektiv. Inkomst från vissa verksamheter, såsom bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet samt försäkringsverksamhet är däremot undantagna i vissa fall.²⁷⁷ Visar det sig att den utländska juridiska personen har annan inkomst än de uttryckta i listan, är de automatiskt undantagna från CFC-beskattning. Skulle CFC-bolaget även inneha annan inkomst än den undantagna, ska denna prövas enligt huvudregeln.²⁷⁸ Syftet med kompletteringsregeln och listan är att öka förutsägbarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för såväl skattskyldiga som skattemyndigheterna.²⁷⁹

²⁷⁴ 39a kap. 7 § IL.

²⁷⁵ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 64-67.

²⁷⁶ Bilaga 39a IL.

²⁷⁷ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 71.

²⁷⁸ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 72.

²⁷⁹ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 72.

Listan, även kallad *den vit/grå listan*²⁸⁰, ger i detta avseende uttryck för jurisdiktionsprincipen, där Sverige alltså valt att undanta länder från CFC-beskattning utifrån deras skattesystem. Vid utformningen av listan har regeringen utgått från hela världsdelar som är undantagna från CFC-beskattning och sedan däri specificerat länder och vissa inkomster i några länder som faller innanför CFC-reglernas tillämpningsområde.²⁸¹ Regeringen synes ha differentierat mellan stater som har ett normalt skattesystem och bör undantas från CFC-beskattning i sin helhet, stater som delvis omfattas, eftersom vissa typer av inkomster beskattas förmånligt samt stater som till sin helhet bör omfattas av CFC-reglerna, eftersom de t.ex. är klassificerade som skatteparadis enligt OECD.²⁸²

Faller inkomsten utanför kompletteringsregelns tillämpningsområde, så måste den dock fortfarande vara lågbeskattad enligt huvudregeln för att CFC-beskattning ska ske.²⁸³ De länder som faller innanför kompletteringsregelns tillämpningsområde är undantagna från CFC-beskattning och därmed vita i den bemärkelsen. Däremot måste de länder som faller utanför kompletteringsregelns tillämpningsområde fortfarande beskattas under 12,1 % för att CFC-beskattning ska ske, vilket ger en grå karaktär av dessa länder eller inkomster i listan.²⁸⁴ Detta är även anledningen till att listan kallas för vit/grå.

Många av Sveriges skatteavtal innehåller bestämmelser där inkomster från vissa verksamheter inte blir undantagna från dubbelbeskattning. Oftast beror det på att dessa inkomster beskattas lindrigare i det andra landet. Regeringen ansåg härmed att sådana inkomster inte heller ska kunna gynnas av kompletteringsregeln och bli undantagna från CFC-beskattning.²⁸⁵ Därför är kompletteringsregeln, i förhållande till en stat med vilken Sverige har ett fullständigt skatteavtal, begränsad till inkomster som finns i avtalet.²⁸⁶ Ännu en gång är det viktigt att påpeka att även om inkomsten faller utanför kompletteringsregelns tillämpningsområde, så

²⁸⁰ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 198.

²⁸¹ Bilaga 39a II.

²⁸² Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 70-82.

²⁸³ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 72.

²⁸⁴ Se mer om den vit/grå listan i Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 198-200.

²⁸⁵ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 72.

²⁸⁶ 39a kap. 7 § 3st. II.

måste den fortfarande uppfylla lågbeskattningskravet i huvudregeln för att CFC-beskattningska ske.²⁸⁷

I propositionen framhålls det att det kommer att krävas en hel del arbete att hålla listan uppdaterad samt att det kan skapa en vis mått av osäkerhet av CFC-reglernas tillämplighet över tiden. Regeringen anser däremot att fördelarna med listan överväger nackdelarna med dess merarbete. Här påpekas även att de görs mycket arbete inom EU och OECD för att kartlägga förmånliga skatteregimer, vilket hjälper Sverige i arbetet att hålla listan uppdaterad.²⁸⁸ Dahlberg menar att listan kommer bidra till att underlätta tillämpningen av CFC-lagstiftningen.²⁸⁹ Tillsammans med Wiman framför han även att det är beklagligt att listan inte har uppdaterats sedan 2004.²⁹⁰

4.4.3 Filialregeln

Filialregeln innebär att om ett fast driftställe hos en utländsk juridisk person föreligger, vid tillämpning av den svenska definitionen²⁹¹ och dennes inkomst inte beskattas hos den utländska juridiska personen, så ska det fasta driftstället behandlas som en självständig juridisk person. Därmed ska inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället också vara hänförliga till denna person.²⁹² Det fasta driftstället anses också höra hemma i den stat eller jurisdiktion där det fasta driftstället finns.²⁹³ Härmed har CFC-reglernas tillämpningsområde breddats för att förhindra skatteplanering med hjälp av fasta driftställen i en tredje stat, då inkomsten från det fasta driftstället kan vara undantaget beskattning hos den utländska juridiska personen.²⁹⁴ Däremot gäller inte filialregeln vid tillämpning av definitionerna av inkomst från vissa verksamheter i kompletteringsregeln. Detta gäller bara då en utländsk juridisk person har ett fast driftställe inom EES-området.²⁹⁵

²⁸⁷ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattningska*, s. 72.

²⁸⁸ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattningska*, s. 76-78.

²⁸⁹ Dahlberg, *Internationell Beskattningska*, 2012, s. 199 f.

²⁹⁰ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 38.

²⁹¹ 2 kap. 29 § IL.

²⁹² 39a kap. 9 § 1st. IL.

²⁹³ 39a kap. 9 § 2st. IL.

²⁹⁴ Dahlberg, *Internationell Beskattningska*, 2012, s. 201 och Gerson, *Branch Report - Sweden*, s. 715.

²⁹⁵ 39a kap. 9 § 3st. IL.

4.5 Hänförlig inkomst och beräkning av inkomst

Sverige använder sig av jurisdiktionsmetoden, då all inkomst från den utländska juridiska personen omfattas av CFC-reglerna.²⁹⁶ I utredningen till lagförslaget föreslogs däremot en transaktionsmetod där reglerna främst skulle angripa utländska juridiska personers passiva inkomster.²⁹⁷ Utredaren ansåg att det fanns starka skäl att inrikta CFC-beskattningen på främst lågbeskattade inkomster av finansiell karaktär, vilket även regeringen höll med om. Detta eftersom dessa typer av inkomster är enklare att laborera med, eftersom de i många fall är svåra att prissätta.²⁹⁸ Regeringen insåg dock problemen i att göra en generell gränsdragning mellan olika inkomster och att detta i så fall skulle leda till en alltför låg träffsäkerhet, förutsägbarhet samt betydande tillämpningsproblem.²⁹⁹

Som tidigare förklarats, angrips inkomster från vissa typer av verksamheter hårdare eftersom de är specifikt undantagna från den vit/grå listan och därmed inte omfattas av kompletteringsregeln.³⁰⁰ Inslagen av verksamheter som är undantagna från kompletteringsregeln innebär att de svenska CFC-reglerna angriper passiv inkomst hårdare. Detta innebär att Sverige alltså använder sig av en mix av båda metoder. Dahlberg och Wiman har valt att kalla Sveriges synsätt för enhetsmetoden.³⁰¹

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen ska den behandlas som ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige och som inte är ett investmentföretag.³⁰² Generellt sett ska inkomstberäkningen ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar för den utländska juridiska personen, vilka ska möta svensk redovisningsstandard enligt bland annat vissa regler i bokföringslagen.³⁰³ Dessutom ska omräkning av utländsk valuta ske om de finansiella rapporterna är angivna i det.³⁰⁴

²⁹⁶ Gerson, *Branch Report - Sweden*, s. 710.

²⁹⁷ SOU 2001:11 s. 20-24.

²⁹⁸ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 62.

²⁹⁹ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, s. 62.

³⁰⁰ Se 4.4.2.

³⁰¹ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 34.

³⁰² 39a kap. 10 § 1st. IL, Vid innehav av ett CFC-bolag genom en utländsk juridisk person gäller vad som tidigare angetts i 4.3.2.

³⁰³ 39a kap. 11 § 1st. IL.

³⁰⁴ 39a kap. 11 § 2st. IL.

Är uppgifterna tillförlitliga och tillräckliga för beskattningen får dock underlaget för beräkningen vara i resultat- och balansräkningar som inte är upprättade enligt svensk redovisningsstandard. Däremot måste dessa vara upprättade i den juridiska personens redovisningsvaluta.³⁰⁵

Den utländska juridiska personen får inte göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond vid beräkning av nettoinkomsten.³⁰⁶ Delägaren får däremot göra en sådan avsättning och tillika avdrag vid beräkning av dennes CFC-inkomst.³⁰⁷ Vad gäller avdrag för underskott får detta göras för de tre föregående beskattningsåren under förutsättning att dessa underskott inte använts vid tidigare beräkning av nettoinkomst. Dessutom måste delägaren vara delägare enligt CFC-reglerna vid utgången av respektive beskattningsår.³⁰⁸

4.6 Rättsföljd av CFC-reglerna samt beskattningsår

Rättsföljden av CFC-reglerna innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig, för så stor andel av överskottet i den utländska juridiska personen, som svarar mot delägarens kapitalandel i den utländska juridiska personen.³⁰⁹ Viktigt att tänka på är att vid beräkning av om det föreligger tillräcklig kontroll eller inflytande används även röstetalet. Vid CFC-beskattningsår av överskottet i den utländska juridiska personen är det däremot enbart kapitalandelen³¹⁰ som används.³¹¹ Vidare anges att överskottet ska till den del det tagits upp av en begränsat skattskyldig inte tas upp av en obegränsat skattskyldig. På så vis kan dubbelbeskattningsår av en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige undvikas.³¹²

Som beskattningsår för en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster räknas den period för vilken inkomstbeskattningsår sker enligt den stat där personen hör hemma. Saknas

³⁰⁵ 39a kap. 11 § 3st. IL. Jmf. med 39a kap. 11 § 1st. 3p. IL.

³⁰⁶ 39a kap. 6 § 1p. IL.

³⁰⁷ 30 kap. 2 § IL.

³⁰⁸ 39a kap. 6 § 2p. IL.

³⁰⁹ 39a kap. 13 § 1st. 1men. IL.

³¹⁰ Kapitalandelen beräknas enligt reglerna i 39a kap. 2-4 §§ IL, se 4.3.

³¹¹ Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattningsår*, s. 55.

³¹² 39a kap. 13 § 1st. 2 men. IL.

sådan period ska räkenskapsåret enligt lagstiftningen i den staten användas som beskattningsår.³¹³

4.7 Sammanfattning

Det finns inte någon specifik definition av vad som utgör ett CFC-bolag. Av rättviseskäl finns ett kontroll- och inflytandekrav. Inte heller här finns det någon tydlig definition av begreppen. Med kontroll avses i allmänhet ett inflytande över den juridiska personen t.ex. vid beslutsfattande. Denna gräns ligger vid ett andelsinnehav (inflytande) om 25 % av kapital eller röster. Reglerna omfattar även indirekt ägande, vilka har förenklats genom åren. Detta på så sätt att man numera endast ser till en delägares andelsinnehav och inte några ackumulerade delägares andelar. Dessutom har vilka som ingår i intressegemenskap förtydligats.

För att CFC-beskattning ska kunna ske krävs det att det utländska bolaget faller inom vad som räknas som lågbeskattad enligt CFC-reglerna. Här är reglerna uppdelade i en huvudregel och en kompletteringsregel. Huvudregeln innebär att nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen ska anses lågbeskattad om den beskattas lägre än 55 % av den svenska bolagsskatten, vilket innebär en nivå på 12,1 %. Kompletteringsregeln är utformad som en lista där vissa jurisdiktioner ej är att anse som lågbeskattade även fast den utländska juridiska personen är beskattad under 12,1 %.

CFC-reglerna är tillämpliga på all inkomst från den utländska juridiska personen och använder sig därmed av jurisdiktionsprincipen. Vissa inkomster angrips däremot (indirekt) hårdare eftersom de är undantagna från listan i kompletteringsregeln. Vid beräkning av inkomsten ska den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomst i Sverige.

Rättsföljden av CFC-reglerna blir att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är skattskyldig för så stor andel av överskottet i den utländska juridiska personen som svarar mot delägarens kapitalandel i den utländska juridiska personen.

³¹³ 39a kap. 12 § II.

5 Analys

5.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att analysera ändamålsenligheten med de svenska CFC-reglerna samt att problematisera det nuvarande CFC-regelverket utifrån de åtgärder och nyckelöverväganden som lyfts fram ur OECDs två rapporter om BEPS. I detta avsnitt kommer jag därför att analysera vad som har framkommit i de olika delarna av uppsatsen. Analysen är uppdelad i två delar, där första delen avser problemet med BEPS och där andra delen avser CFC-reglerna. För att bilda sig en uppfattning om CFC-reglernas ändamålsenlighet utifrån BEPS ligger fokus på de framförda nyckelöverväganden i avsnitt 2.5.

5.2 BEPS

Det konstateras i OECDs två rapporter att BEPS är ett omfattande problem. Rapporterna, som är företagna av OECD på uppdrag av bland annat G20-länderna, har en annan infallsvinkel till problemet med BEPS än tidigare rapporter och doktrin på samma område. Istället för att beskriva skatteplaneringen och utnyttjandet av reglerna som själva kärnan till problemet, riktar dessa rapporter in sig på de faktiska reglerna på det mellanstatliga beskattningsområdet som huvudproblemet. Det är utformningen av dessa och dess samspel som anses vara en stor anledning till att BEPS är möjligt. Härmed visar, i min mening, OECD på en annorlunda medvetenhet till BEPS, som mycket väl kan få en betydande roll vid framtida åtgärder för att motverka detsamma.

Åtgärden att CFC-reglerna behöver stärkas, ska enligt OECD ske genom rekommendationer som koordineras med andra åtgärder i rapporten. Denna åtgärd ger inte speciellt mycket information om hur den kommer att företas, vilket försvårar en jämförelse med de svenska CFC-regelverket. De nyckelöverväganden, som presenteras i uppsatsen kan däremot ge viss vägledning och därmed bidra vid en jämförelse. Samtidigt är det viktigt att poängtera att dessa nyckelöverväganden avser båda rapporterna i sin helhet. Detta innefattar därmed alla åtgärder och inte bara åtgärden angående CFC-reglerna. Att dra alltför långtgående slutsatser i förhållande till CFC-reglerna anser jag därmed vara vanskligt. Vad som dock går att konstatera är att länderna är enade om att åtgärder måste företas för att kunna tackla BEPS och att ett av dessa åtgärdsområden är förbättring av CFC-regler.

5.3 CFC-regler

5.3.1 Inledning

De svenska CFC-reglerna har genomgått omfattande förändring sen dess införande. Reglerna kommer här att analyseras utifrån vad som framkommit i uppsatsen. Detta avsnitt är uppdelat i tre delavsnitt, nämligen syfte, struktur och förhållandet till andra regelverk. De nyckelöverväganden som presenteras i avsnitt 2.5 fyller här en problematiserande funktion utifrån BEPS. Där det är motiverat kommer därför det som tas upp i respektive delavsnitt nedan att jämföras med nyckelövervägandena. Av störst intresse i detta sammanhang är förhållandet till andra regelverk, eftersom det ger ett större perspektiv till de svenska CFC-reglernas ändamålsenlighet i förhållande till BEPS.

5.3.2 Syfte

Huvudsyftet med de nuvarande svenska CFC-reglerna är att förhindra eller försvåra upplägg som genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer syftar till att minska den svenska skattebasen. Reglerna är tänkta att upprätthålla KEN i specifika situationer där andra ländernas skatteuttag helt enkelt är för lågt. Tanken är att enbart säkerställa ett rimligt skatteuttag. Eftersom KEN innebär att beskattningen i investerarens hemvist ska vara likadan i samma skattesituation betyder det, att för de svenska CFC-reglerna är 22 % beskattning (28 % vid propositionens skrivande) vad som menas med ett rimligt skatteuttag. I min mening är detta ett intressant resonemang. Reglerna är tillämpliga om den utländska juridiska personen beskattas under 12,1 % ($0,55 \cdot 0,22$). Beskattas personen över denna nivå kan de inte angripas av reglerna. Pondera att en utländsk juridisk person beskattas med 15 %. Är detta att anse som en rimlig nivå? I vilket fall kommer denna person inte att angripas av reglerna och därmed måste ändå, på något sätt, beskattningsnivån anses vara rimlig i lagstiftarens mening. I denna situation upprätthålls inte KEN, där den *rimliga* nivån istället befinner sig på 22 %. Dahlberg anger att upprätthållandet av kapitalexportneutralitet nog riktigare borde betecknats som att regeringen vill förhindra omfattande skatteplanering där skattebasen urholkas.³¹⁴

När det kommer till kompletteringsregeln fungerar denna som ett undantag till CFC-beskattning. D.v.s. även fast en delägare i en lågbeskattad utländsk juridisk person förekom-

³¹⁴ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 189 f.

mer så är de undantagna från CFC-beskattnig. Sverige använder sig till stor del av jurisdiktionsprincipen och har utformat kompletteringsregeln som en lista på jurisdiktioner, som inte anses vara lågbeskattade, med undantag för en del slags inkomster i vissa fall. Listan är tänkt att bidra till ökad förutsägbarhet och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna. Frågan är i vilken mån denna förutsägbarhet ökar och hur detta påverkar CFC-reglernas huvudsyfte. I propositionen till CFC-reglerna anges att det krävs mycket arbete att hålla listan uppdaterad samt att listan kan skapa viss mått av osäkerhet av CFC-reglernas tillämplighet över tiden, men att fördelarna med listan överväger nackdelarna. Då det finns ett visst mått av osäkerhet torde det finnas större incitament till att hålla listan uppdaterad. Jag instämmer därför med Dahlberg och Wiman att det är beklagligt att listan inte har uppdaterats sedan 2004. En revidering av listan har föreslagits av Skatteverket, men denna har inte lett till några lagförslag.³¹⁵

Sett ur det tidigare anförda medför kompletteringsregeln i viss mån en avvägning mellan förutsägbarhet och upprätthållande av syftet med CFC-reglerna. Detta på så sätt att syftet med reglerna till viss del frångås till fördel för ökad förutsägbarhet och förenklad tillämplighet. Är reglerna alltför förutsägbara tenderar de att öppna upp för skatteplanerare att veta hur de ska kringgå reglerna. När då listan inte hålls uppdaterad finns det risk att syftet med reglerna successivt urholkas. Jag instämmer med lagstiftaren om att en liknande lista innebär fler fördelar än nackdelar, men att det för den sakens skull inte behöver skapas möjligheter för utnyttjande.

Mot bakgrund av nyckelövervägandena är transparens, utbyte av information samt gemensamma åtgärder av vikt för att kunna hålla den vit/grå listan uppdaterad. Detta för att kartlägga MFT skatteplaneringsstrukturer samt hur de förhåller sig till olika länders skattesystem. För att detta utbyte av information ska vara möjligt samt att relevant information utväxlas krävs det att länderna företar gemensamma åtgärder där koordinering mellan ländernas utbyte är av vikt. Desto bättre detta samarbete fungerar desto effektivare torde den vit/grå listan kunna bli, vilket i allra högsta grad är av betydelse för CFC-reglernas ändamålsenlighet. I detta arbete kommer det tidigare införda globala forumet för transparens och utbyte att fylla en funktion. Då transparens och utbyte av information torde bli av större relevans (t.ex. för att hålla CFC-reglerna uppdaterade), torde forumet förväntas få en viktigare roll i det

³¹⁵ Skatteverkets promemoria av den 14 april 2010, CFC-beskattnig. Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), 39a kap. 7 § 2st och i bilaga 39a kap, dnr 131 83963-08/1211.

framtida arbetet att motverka BEPS. Jag instämmer i betydelsen av att det finns ett globalt forum som arbetar aktivt, då detta är av vikt för att skapa gemensamma riktlinjer som enkelt kan efterföljas av medlemsländerna.

5.3.3 Struktur

Det finns ingen specifik definition av vad som utgör ett CFC-bolag. Utan istället använder sig lagstiftaren av den svenska definitionen av en utländsk juridisk person tillsammans med kraven för när en sådan är att anse som lågbeskattad. Härmed faller alla olika associationer eller liknande in i definitionen av vad som utgör ett CFC-bolag. Enligt mig har lagstiftaren i detta avseende valt att reglerna ska få ett brett tillämpningsområde.

Även kriterierna för vad som räknas som delägare i det svenska CFC-regelverket ger i min mening uttryck för ett brett tillämpningsområde. Av rättviseskäl ska det alltså finnas tillräcklig kontroll eller inflytande från delägaren för att personen ifråga ska kunna bli CFC-beskattad. Det är framförallt reglerna om indirekt ägande och intressegemenskap, som har utvidgat användningen av CFC-reglerna. Anledningen är att CFC-reglerna inte enkelt ska kunna kringgås genom att använda sig av ägande genom interpositionerade bolag eller sprida ut ägandet på närstående personer. Det finns inte någon tydlig definition i propositionen av vad som menas med kontroll. Anledningen till detta är att även mindre tydlig kontroll ska kunna innefattas.³¹⁶

För att CFC-reglerna ska kunna angripa delägare i utländska juridiska personer krävs det att inkomsten anses vara lågbeskattad. Detta är fallet om beskattningen är lindrigare än 55 % av den svenska beskattningen. Denna gräns har varit likadan sedan reformen av regelverket 2004. Den tidigare CFC-beskattningsgränsen låg vid ca 10 %. En annan tidigare gräns, det s.k. jämförlighetskravet, fanns till som en spärr innan reglerna om näringsbetingade andelar trädde i kraft. Kravet medförde att en repatriering genom utdelning inte var skattefri om den inte beskattades med minst ca 15 %. Jämförlighetskravet ansågs vara en väl avvägd nivå men däremot låg vid en internationell jämförelse. Regeringen framförde härmed att en beskattning om ca 15 % ansågs vara en väl avvägd nivå. Samtidigt ansågs det lämpligt att knyta an till den interna svenska beskattningsnivån. Denna beskattningsnivå låg då på 28 %, vilket gjorde att CFC-reglerna blev tillämpliga om beskattningen i den utländska juridiska personen understeg 15,4% ($0,55 \cdot 0,28$). Dagens lågbeskattningsnivå ligger däremot på 12,1 % ($0,55 \cdot 0,22$) p.g.a.

³¹⁶ Dahlberg & Wiman, *General Report*, s. 33.

sänkt bolagsskattesats. Mig veterligen har inte någon diskussion skett angående om denna nya nivå fortfarande är väl avvägd. Detta kan också ses som ett tecken på att lagstiftaren anser att nivån fortfarande är just rimlig. För detta talar även att CFC-beskattningsnivån innan reformen 2004 låg på ca 10 %. Denna nivå ansågs däremot vara för låg varpå 12,1 % kan tyckas vara mer rimligt i detta avseende. Dessutom har beskattningsnivån generellt sätt sjunkit inom hela EU, vilket kan tyda på en acceptans av en lägre beskattningsnivå.³¹⁷

5.3.4 Förhållandet till andra regelverk

EU-rätten, framförallt genom Cadbury Schweppes-målet, har påverkat de svenska CFC-reglerna bland annat genom införandet av ett undantag inom EES-området för delägare som kan visa att det utländska bolaget utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässig motiverad verksamhet bedrivs. Propositionen till lagförändringen anger att syftet med reglerna förblir detsamma. Frågan är då istället vilken egentlig påverkan denna förändring får i förhållande till BEPS. Det förefaller inte orimligt att vissa luckor har öppnats upp för MFT att skatteplanera i och med ändringen. Detta på så sätt att MFT är medvetna om vad som krävs för att falla inom undantaget och därmed undvika CFC-reglernas tillämpning inom EES-området. Eftersom skattesatserna skiljer sig mellan länderna inom EES-området kan MFT med tämligen enkla medel sänka sin effektiva skattesats. I detta avseende torde det vara ännu viktigare att transparensen i MFT är större, så att myndigheterna enkelt kan avgöra om det är fråga om utnyttjanden eller inte. Samtidigt är informationsutbytet länderna emellan av stor vikt för att kunna kartlägga vilka skatteplaneringsstrukturer som är aggressiva eller inte.

OECD fäster stor vikt vid att länderna företar gemensamma insatser så att dels de inhemska, men även de mellanstatliga reglerna blir enhetliga, varpå luckor i skattetillämpningen kan undvikas. Här är i Sveriges fall förhållandet mellan CFC-regler och andra regelverk, t.ex. dubbelbeskattningsavtal eller s.k. ränteavdragsbegränsningsregler av intresse. Vad gäller dubbelbeskattningsavtal har det efter högsta förvaltningsdomstolens domar från 2008 och 2010³¹⁸ ansetts att de svenska CFC-reglerna har företräde framför dubbelbeskattningsavtal.

³¹⁷ Prop. 2012/13:1, *Budgetpropositionen för 2013*, s. 205-210.

³¹⁸ RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112.

Dahlberg anser att det verkligen finns skäl som talar för domslutet i 2008 års fall.³¹⁹ Rän- teavdragsbegränsningsregler avser, liksom CFC-regler, att motverka skatteplanering t.ex. ge- nom ränteavdragsarbitrage, där de generösa avdragsmöjligheterna i det svenska skattesyste- met utnyttjas tillsammans med skattefriheten för näringsbetingade andelar. Förhållandet mel- lan CFC-reglerna och ränteavdragsbegränsningsreglerna har kommenterats i propositionen till det senare regelverket.³²⁰ Enligt Gerson framgår det av propositionen att tanken med ränteavdragsbegränsningsreglerna är att de ska komplettera CFC-reglerna där de senare ej är tillämpliga.³²¹ Gerson ger därefter ett exempel på när tillämpningen mellan de två regelverken däremot inte är självklar.³²² Mot bakgrund av vad som framkommit i BEPS-rapporterna är det därför viktigt att åtgärderna kring regelverken sker koordinerat så att inga tillämpnings- problem eller luckor uppstår.

³¹⁹ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012, s. 214 och Gerson, *Branch Report - Sweden*, s. 719-721, för mer in- formation om förhållandet mellan de svenska CFC-reglerna och dubbelbeskattningsavtal se Dahlberg, *Inter- nationell Beskattning*, 2012, s. 204-214.

³²⁰ Prop. 2008/09:65, *Sänkt bolagskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*.

³²¹ Gerson, *Branch Report - Sweden*, s. 707 och Prop. 2008/09:65, *Sänkt bolagskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*, s. 35.

³²² Gerson, *Branch Report - Sweden*, s. 707.

6 Avslutande kommentar

Sett ur det tidigare anförda och framförallt mot bakgrund av de presenterade nyckelövervägandena, är jag inte av uppfattningen att åtgärderna från OECDs BEPS-rapporter, kommer att beröra några strukturella detaljer vid utformandet av CFC-regler på ett globalt plan. Däremot skulle åtgärderna kunna innebära utveckling av någon form av minimistandard eller kanske listor på vilka jurisdiktioner som ska kunna angripas eller undantas från CFC-beskattnings, liknande den vit/grå listan. Sett till de framförda nyckelövervägandena som syftar till gemensamma, heltäckande och innovativa åtgärder samt transparens och utbyte av information, får en liknande åtgärd anses vara rimlig. På så sätt kan ökad transparens och utbyte av information bidra till att samla in tillräckligt med information för att kunna skapa en så pass bra uppfattning om BEPS-problemet för att listan, vilken jag skulle vilja benämna svart/vit, ska fungera i princip felfritt. Detta kommer att kräva en koordinerad, gemensam insats där enhetlighet och innovativt tänkande är viktigt. Helt otänkbart är det däremot inte att OECD utvecklar olika modeller³²³, där en modell avser CFC-reglernas uppbyggnad och struktur.

Min egen uppfattning och framförallt utifrån de presenterade nyckelövervägandena är att oavsett åtgärd torde nyckeln till att lösa BEPS ligga i att länderna enas. Vilken exakt påverkan åtgärderna från OECD angående CFC-regler kommer att få på det svenska CFC-regelverket är svårt att förutspå. I detta avseende har Monsenego kommenterat att BEPS-projektet möjligen kan delas upp i två kategorier. Ena kategorin avser åtgärder som syftar till att *rätta* den totala skattebasen, t.ex. genom att införa skatteflyktsregler. Andra kategorin avser åtgärder som syftar till att *dela* på skattebasen, t.ex. genom att ändra definitionen av ett fast driftställe. Monsenego menar att det borde vara relativt enkelt att enas om åtgärder enligt första kategorin men att det däremot kan vara mer problematiskt att nå konsensus kring den andra kategorin.³²⁴ Åtgärder förknippade med CFC-regler skulle enligt detta resonemang hamna under första kategorin och därmed vara enklare att genomföra.

Mot bakgrund av uppsatsens utredning håller det svenska CFC-regelverket en hög standard, där undvikande av dess tillämpning bör vara svårt. Särskilt om man ser till strukturen av reg-

³²³ Liknande OECDs dubbelbeskattnings-modellavtal.

³²⁴ Monsenego, *En överblick över BEPS-projektet*, nr. 1-2 årgång 64, Skattenytt, 2014, s. 5 f.

lerna och de identifierade grundkomponenterna, som ger CFC-reglerna ett brett tillämpningsområde. De svenska reglernas ändamålsenlighet kan dock ifrågasättas på två punkter. Nämligen den vit/grå listan, vilken även till viss del har kritiserats av bl.a. Dahlberg och Wiman för att inte ha uppdaterats sedan 2004. Detta i kombination med en sjunkande lågbeskattningsnivå, som automatiskt sänker tröskeln för vad som ska falla utanför CFC-reglernas tillämpning, leder till ett i viss mån ouppdaterat regelverk.

Samspelet mellan skatterättsliga regelverk, dels inhemska och dels mellanstatliga, är nyckeln till att lösa BEPS. En uppdatering av det svenska CFC-regelverkets ändamålsenlighet kan därför vara en liten pusselbit i det komplexa BEPS-pusslet.

Referenslista

Författningar

EU-rätt

Konsoliderad version av fördraget om europeiska unionens funktionssätt, C 326/47, 26.10.2012

Nationell lag

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Inkomstskattelag (1999:1229)

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1989/90:47, *om vissa internationella åtaganden*

Prop. 2002/03:96, *Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar*

Prop. 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning*

Prop. 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.*

Prop. 2008/09:65, *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*

Prop. 2012/13:1, *Budgetpropositionen för 2013*

Betänkanden

SOU 2001:11

Övrigt Material

Skatteverkets promemoria av den 14 april 2010, CFC-beskattning. Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), 39a kap. 7 § 2st och i bilaga 39a kap, dnr 131 83963-08/1211.

Rättspraxis

EU-domstolen

Mål C-212/97 <i>Centros</i>	30
Mål C-167/01 <i>Inspire Art</i>	30
Mål C-196/04 <i>Cadbury Schweppes</i>	3, 6, 29-32, 35-38, 55

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2008 ref. 24	57
RÅ 2010 ref. 112	57

Bibliografier

Böcker och artiklar

Bernitz Ulf, Heuman Lars, Leijonhufvud, Seipel Peter, Warnling-Nerep Wiweka, Vogel Hans-Heinrich, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, tolfte upplagan, 2012

Dahlberg Mattias, *Internationell Beskattning*, andra upplagan, Studentlitteratur, 2007

Dahlberg Mattias, *Internationell Beskattning*, tredje upplagan, Studentlitteratur, 2012 (cit. Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 2012)

Dahlberg Mattias och Wiman Bertil, *General Report*, IFA- cahiers de droit fiscal international, *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, volume 98a, 2013 Copenhagen Congress (cit. Dahlberg & Wiman, *General Report*)

Eicke Rolf, *Tax Planning with Holding Companies – Repatriation of US Profits from Europe - Concepts, Strategies, Structures*, Kluwer Law International, EUCOTAX Series on European Taxation volume 22, 2009

Gerson Anna, *Branch Report - Sweden*, IFA- cahiers de droit fiscal international, *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, volume 98a, 2013 Copenhagen Congress (cit. Gerson, *Branch Report – Sweden*)

International Fiscal Association - cahiers de droit fiscal international, *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, volume 98a, 2013 Copenhagen Congress

Jensen Ulf, Rylander Staffan och Lindblom Per Henrik, *Att skriva juridik*, upplaga 5, Iustus förlag, 2012

Monsenego Jérôme, *En överblick över BEPS-projektet*, nr 1-2 årgång 64, Skattenytt, 2014

Påhlsson Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, 2009

Russo Raffaele, Finnerty Chris, Merks Paulus och Petriccione Mario, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD Publications, 2007

SB PM 2011:1 *Svarta listan – Ord och fraser som kan ersättas i författningsspråk*, fjärde upplagan, Regeringskansliet, 2011

Wenehed Lars-Erik, *CFC-lagstiftning*, juristförlaget i Lund, 2000

OECD publikationer

OECD (1996), *Controlled Foreign Company Rules*

OECD (1998), *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*

OECD (2011), *Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing

OECD (2011) *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing

OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing (cit. OECD (2012) *Model Tax Convention 2010*)

OECD (2012), *Update to article 26 of the OECD model tax convention and its commentary*

OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing

OECD (2013) Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, *Tax Transparency - Report on Progress*, 2013

Internetkällor

<http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/> 2014-03-11 kl. 12:35

<http://www.theguardian.com/business/series/tax-gap> 2014-03-11 kl. 12:40

http://www.svd.se/naringsliv/digitalt/apple-slapp-skatt-pa-11-miljarder-dollar_7865584.svd 2014-04-01 kl. 10:33

<http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-us-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>. 2014-04-01 kl. 10:42

<http://www.oecd.org/about/> 2014-03-07 kl. 17:45

<http://www.oecd.org/tax/transparency/> 2014-03-10 kl. 18:4