

Controlled Foreign Corporation

- En analys av CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rättens etableringsfrihet och med de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen

Tillämpade studier 20 poäng
Internationell Skatterätt
Juris Kandidatexamen 180 poäng

Oktober 2004

Martin Lilja

Handledare: Adjunkt Elleonor Fagerfjäll och Professor Robert Pålsson
Juridiska Institutionen
Handelshögskolan
Göteborgs Universitet

Innehållsförteckning

Sammanfattning

Förord

1. Inledning	7
2. Metod	9
2.1 Syfte	9
2.2 Material och metod	9
2.3 Frågeställningar	10
2.4 Avgränsningar och disposition	10
3. Bakgrund	11
3.1 Inledning	11
3.1.1 Unionens uppförandekod	12
3.1.2 OECD: s skattekonkurrensrapport	14
3.2 Näringsbetingade andelar	14
3.3 Rän-teavdragsarbitrage	16
3.3.1 Användandet av rän-teavdragsarbitrage	16
3.3.2 Risken för rän-teavdragsarbitrage	16
3.4 Den föregående CFC lagstiftningen	17
3.4.1 Förutsägbarhet och den vita listan	18
3.4.2 Likartad och jämförlig beskattning	19
3.4.3 Beroendet av andras innehav	19
3.4.4 Eliminering och neutralisering	20
3.5 Gällande CFC lagstiftning	20
3.5.1 2-4 § § Kontrollrekvisitet	21
3.5.2 5 och 7 § § Lågbeskattade inkomster	22
3.5.3 8 och 9 § § Rederiverksamhet och filial	23
3.5.4 6 och 10-14 § § Rättsföljden	24
4. Analys	26
4.1 CFC och förenligheten med EG-rättens etableringsfrihet	26
4.1.1 Etableringsfriheten	27
4.1.2 Rättfärdigandegrunder av inskränkningar i etableringsfriheten	28
4.1.3 Är CFC förenlig med EG-rättens etableringsfrihet?	32
4.1.3.1 Är CFC förenlig med etableringsfriheten? Går CFC att rättfärdiga med hänsyn till en objektiv rättfärdigandegrund?	32
4.1.3.2 Slutsats; CFC och EG-rättens etableringsfrihet	35
4.2 CFC och förenligheten med dubbelbeskattningsavtalen	36
4.2.1 Intern rätt och dubbelbeskattningsavtal	36
4.2.2 OECD: s modellavtal	37
4.2.2.1 Modellavtalets rättskällevärde	37
4.2.3 Wienkonventionen	39
4.2.4 Schneider och Le Conseil d'Etat	40
4.2.5 Är CFC förenlig med dubbelbeskattningsavtalen?	42
4.2.5.1 Kan en rätt att CFC beskatta tolkas in med hänvisning till modellavtalet?	43
4.2.5.2 Kan en rätt att CFC beskatta tolkas in av syftet bakom dubbelbeskattningsavtalet?	43
4.2.5.3 Kan en rätt att CFC beskatta tolkas in med ledning av kommentaren?	44
4.2.5.4 Slutsats; CFC och dubbelbeskattningsavtalen	45

English summary

Förkortningar

Källförteckning

Sammanfattning

Syftet med den här studien är att analysera den nya CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rättens etableringsfrihet och med de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen.

Tidigare skyddades den svenska skattebasen av valutaregleringen, och dess hinder för utlandsetableringar. Sedan regleringen avskaffades 1992 har svenska företag kunnat välja att etablera hela eller delar av sin verksamhet utomlands, och därmed kunnat välja en lokalisering som innebär en mer gynnsam skattemässig situation.

Behovet av en ny CFC-lagstiftning motiverades av de nya reglerna om skattefrihet på vinst och utdelning från näringsbetingade andelar; för att motverka ett skatteundandragande via ränteavdragsarbitrage

Den tidigare CFC-lagstiftningen ansågs inte effektivt kunna motverka ett sådant undandragande. Framförallt för att den enkelt kunde kringgå genom att placera ett bolag mellan CFC- och ägarbolaget. Beskattning utgick nämligen bara på den direkt ägda andelen.

Lagstiftningen som gäller från den första januari 2004 beskattar både direkt och indirekt ägda andelar löpande, oavsett om någon utdelning verkligen sker. Beskattningen skall träffa de inkomster som i lagen anses lågbeskattade. Lågbeskattade är de inkomster som enligt en fiktiv beräkning, enligt svenska regler, har beskattats med en lägre skattesats än 15.4 %.

• Är CFC-lagstiftningen förenlig med EG-rättens etableringsfrihet?

Den direkta beskattningen är formellt varje medlemsstats eget beslutandeområde. EG-rätten inom andra områden påverkar dock indirekt även skatterätten. Om någon form av beskattning inkräktar på de fyra friheterna, bryter beskattningen mot EGF och staten kan då fällas i EGD. Fördraget står nämligen över alla nationella bestämmelser, oavsett deras konstitutionella valörer. Enligt fördraget skall målet vara att upprätta *”en inre marknad som kännetecknas av att hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna”*. Medlemsstaterna har åtagit sig att sträva mot det målet och därmed att *”avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås”*.

Att beakta de fyra friheterna innebär att medlemsstaterna skall avhålla sig från varje form av diskriminering på grund av nationalitet, varav etableringsfriheten är en av dessa fyra. Den ger Unionsmedborgare rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare, samt en rätt att bilda och driva företag på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare.

Regeringen menar att etableringsfriheten inte inskränks av CFC-lagstiftningen – och den kan i vart fall rättfärdigas på objektiv grund.

EGD har visat stor restriktivitet och endast rättfärdigat nationella inskränkningar en gång, med hjälp av testet, Rule of Reason. För CFC-reglerna innebär det att det inte bara krävs att de skall ha som syfte att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, utan det krävs också att reglerna är ägnade att uppnå det syftet och inte går längre än vad som är oundgängligen nödvändigt.

Den enda rättfärdigande grund som tidigare har accepterats, är syftet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang; ett samband mellan en fördel som den skattskyldige har fått och själva beskattningen. Grunderna ”effektiv skattekontroll” eller ”för bevarande av staternas skatteintäkter”, har inte accepterats. Ren skatteflyktslagstiftning kan däremot vara godtagbar, om den är väl avvägd till sitt syfte med inskränkningen.

Lagrådet och skatteutskottet framförde att förenligheten är osäker, framförallt med hänsyn till domstolens stora utrymme för egna bedömningar.

Inom doktrinen råder en stor enighet om att CFC inte är förenlig med etableringsfriheten, och att den troligen inte kan rättfärdigas på objektiv grund.

Slutsatsen är att, för det fall en obegränsat skattskyldig i Sverige väljer att etablera sig i en annan medlemsstat och därmed riskerar att träffas av löpande beskattning – så är det ett hinder mot friheten till etablering. En restriktiv praxis och en alltför generell lagstiftning talar för att den inte heller kan rättfärdigas på objektiv grund.

• **Är CFC-lagstiftningen förenlig med de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen?**

Då två stater ingår dubbelbeskattningsavtal, så avsäger sig parterna en beskattningsrätt i vissa avseenden. Beskattningsrätten vad avser inkomst av näringsverksamhet – då bolaget varken har hemvist eller fast driftställe i Sverige – omfattas därefter normalt inte av en svensk beskattningsrätt. Det följer av modellavtalets 7 artikel.

Genom CFC-lagstiftningen så återtar Sverige ensidigt en bortförhandlad rätt till beskattning av dessa inkomster. Att återta en sådan rätt, utan överenskommelse med motparten, är inte möjligt.

En rätt att CFC-beskatta kan inte tolkas in med hjälp av modellavtalet. CFC-beskattning är oförenlig med modellavtalet, och enligt uttalanden från franska högsta domstolen, måste ett undvikande av dubbelbeskattning avse inte bara juridisk, utan också ekonomisk dubbelbeskattning.

I och med att modellavtalet har två, till viss del motstridiga syften, kan en CFC-beskattning inte tolkas in med hjälp av syftet bakom dubbelbeskattningsavtal. Dessutom bör avtalets syfte vara beroende av de enskilda artiklarna, inte av avtalets huvudsyfte.

En rätt att CFC-beskatta kan dock tolkas in med hjälp av kommentaren till modellavtalet, för ett fåtal avtal. Slutsatsen är bland annat beroende av när avtalet slöts och om någon av staterna har avgett en reservation till kommentaren.

För avtalen med de nordiska staterna, Kanada, Mexico, USA och Österrike, finns det stöd för en CFC-beskattning av passiva intäkter. Vad avser avtalet med Portugal, finns stöd både för passiva och aktiva intäkter.

CFC-beskattning torde dock inte vara förenlig med övriga av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal.

Förord

Det har varit ett stort nöje att fördjupa sig i den svenska – och till viss del, europeiska – CFC-lagstiftningen. Den internationella skatterätten, på bekostnad av den genuint svenska, kommer med all sannolikhet att få en större betydelse för var dag – den fortsatta integrationen inom Unionen är en garant för det. Under den utvecklingen kommer CFC antagligen inte att försvinna, men väl byta form och möjligen bli unionsenlig. Men oavsett hur man utformar den – i vilken form den än kommer att finnas i, som skydd mot skatteparadis och andra lågskatteländer – så kommer problemen att vara densamma. Man kommer att ställas inför samma frågor, samma tvivel och behöva ta precis samma saker i beaktande – som den här uppsatsen skall handla om.

Vid min sida har jag haft förmånen att ha två duktiga handledare; adjunkt Elleonor Fagerfjäll och professor Robert Pålsson. Båda har läst ett antal versioner av det här arbetet och framfört konstruktiv kritik. Juristen och flickvännen Anne-laure Réthoré har bidragit med sina kunskaper i fransk och europeisk skatterätt. Nadejda Kuznetsova, översättare, Kalmar Högskola, har hjälpsamt korrekturläst den engelska sammanfattningen av den här uppsatsen.

Göteborg, oktober 2004

1. Inledning

Förhållandet mellan CFC och de två analysområdena är intressanta – vetenskapligt och praktiskt intressanta, av flera anledningar – varvid här skall nämnas några få.

Analysen, och vad som kommer ut av den, är viktig ur en mängd vinklar. Framförallt är det viktigt att utreda huruvida CFC-lagstiftningen står i förenlighet med EG-rättens etableringsfrihet och med de dubbelbeskattningsavtal Sverige har tecknat med andra stater. Dessutom är det intressant att utreda huruvida den verkligen effektivt skyddar mot skatteundandragande, i form av ränteavdragsarbitrage eller om det ens har funnit någon risk för det tidigare.

Om EG-domstolen i Luxemburg finner vår interna rätt vara i strid med fördraget, är regelsamlingen plötsligt utan verkan mot stater inom Unionen – och Sverige är åter utan skydd för skatteundandragande via utlandskontrollerade företag i skatteparadis.¹ Samma resultat bör bli fallet om den interna rätten kan anses stå i strid med ingångna dubbelbeskattningsavtal, och får ge vika för dessa avtal.

Skulle domstolen anse lagstiftningen stå i strid med fördraget är problemet ganska stort, men ändå begränsat, just till Unionen och dess medlemsstater. Någon snabb och enkel lösning torde inte stå att finna. Om CFC däremot inte skulle anses förenlig med avtalen så finns det en – som vi senare skall se – relativt enkel lösning på problemet.

Analysen är också intressant och viktig i det större perspektivet, som ett av många medel och initiativ mot skattekonkurrens och skatteparadis – vars framtid bland annat hänger på hur väl CFC-lagstiftningen kan motverka dessa två företeelser.

Denna tillämpade studie är till för att försöka svara på dessa frågor – hur lagstiftningen står sig mot de två analysområdena, samt vilken betydelse den kan ha i stort; inte som någon ensam kraft – men som gemensamt med andra medel och initiativ kan leda till mer eller mindre av konkurrens, integration och harmonisering.

I viss mån blir studien inte bara upplysande, utan också handlingsdirigerande. För det fall att CFC inte kan anses vara förenlig med det ena eller båda av områdena – är det viktigt att inte bara vara upplyst om det – det är dessutom viktigt att agera därefter. För beslutsfattare kan det innebära att ändra i regler eller avtal – för praktiker, eventuellt att bortse från den interna rätten i vissa avseenden.

Även om reglerna, som nedan kommer att utredas, förefaller heltäckande och genomtänkta – måste man komma ihåg att det är alltid möjligt, för dem som söker det, att undgå beskattning – även CFC-beskattning. Uppsatsen syftar inte till att utröna vilka dessa är eller hur väl de skulle fungera i praktiken. Men betänk ändå att en skärpt delägarbeskattning antagligen istället leder till ett ökat användande av stiftelser som instrument för ägande och kontroll. I och med att stiftelser inte har några ägare – bara förmånstagare – beskattas de endast för de förmåner som de verkligen

¹ EG-rättens absoluta företrädare framför staternas interna rätt, slogs fast i Mål 6/64.

åtnjuter. Det vill säga, det som i stället organiserar sin företagsgruppering på ett sådant vis – kommer sannolikt ifrån en löpande delägarbeskattning.

Vad exemplet vill visa är att uppfinningsrikedomen är stor och praktikernas lösningar kommer alltid att finna vägar – även i enlighet med lagstiftningen – som undviker just den beskattningen. Varje ny regelsamling, ändrar bara användningen av redskapen, och man bör därför läsa den deskriptiva lagsammanställningen ur ett kritiskt perspektiv; inte heller denna – eller nästa – är särskilt heltäckande eller utan problem.

2. Metod

2.1 Syfte

Uppsatsens syfte är att analysera och komma till en slutsats huruvida den svenska CFC-lagstiftningen står i förenlighet med EG-rätten etableringsfrihet, och med de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen.²

2.2 Metod och material

Redogörelsen av den tidigare lagstiftningen utgår från ett problemorienterat perspektiv, medan beskrivningen av dagens lagstiftning sker genom att använda den klassiska rättsdogmatiska metoden, där syftet är att finna ”gällande rätt”, såsom den ser ut idag. Denna metod utgår ifrån ordningen lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Dock finns här ingen svensk relevant praxis att använda, varvid fokus istället ligger på de tre övriga källorna.

I den första analyserande delen – avseende EG-rätten – används främst EG-domstolens praxis och svensk doktrin. Förarbeten används för att klargöra regeringens och utredningarnas ståndpunkt i analysfrågan och analysera de ståndpunkterna mot domstolens och doktrinen.

Vad avser frågeställningen angående dubbelbeskattningsavtalen är utgångspunkten själva avtalet och vad som kan tolkas in i det. Om avtalet, modellavtalet eller kommentaren till modellavtalet kan ge stöd för en internrättslig CFC-beskattningsavtal. Analysmaterialet består av modellavtalet med kommentarer, internationella konventioner och lagtext, förarbeten, utländsk rättspraxis och både svensk och utländsk doktrin.

Uppsatsen avslutas med en diskussion, som anses angelägen med anledning av vad som tidigare har redogjorts för. Det vill säga, uppsatsen avslutas med en rättspolitisk diskussion, där kunskapen och svaren av analysen skall sättas in i ett större sammanhang.

När det gäller den sista delen, den kreativa delen, så handlar det mer om författarens egna synpunkter. Någon anknytning finns dock alltid till vad som framkommit i annan forskning, i utredningar, framförts i debatt och inlägg, vad som är allmänt erkänt eller liknande. Det är dock inte meningen att åsikterna skall tas för givna.

² För en uppställning av Sveriges dubbelbeskattningsavtal, hänvisas till [Pelin](#), sid. 259 ff.

2.3 Frågeställningar

De frågeställningar som studien avser att besvara är följande:

1. Är CFC-lagstiftningen förenlig med EG-rättens etableringsfrihet?
2. Är CFC-lagstiftningen förenlig med de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen?

2.4 Disposition och avgränsningar

Arbetet inleds med en bakgrund, som i sin tur är indelad i fem delar. Först en allmän del, sedan följer anledningen till den gällande CFC-lagstiftningen; det vill säga, de nya reglerna om skattefri utdelning och vinst på näringsbetingade andelar. Som en följd av de reglerna, ökade risken för ränteavdragsarbitrage, och det förklaras i nästföljande avsnitt. Bakgrunden avslutas med den föregående lagstiftningen ur ett problemperspektiv, och nuvarande gällande rätt. .

Därefter följer uppsatsens huvuddel – själva analysen – CFC i relation till EG-rättens etableringsfrihet och dubbelbeskattningsavtalen. Studien avslutas sedan med en större generell diskussion.

En avgränsning i den EG-rättsliga analysen finns i och med att rätten till fria kapitalrörelser i artikel 56, eventuellt skulle kunna bli föremål för intresse i relation till CFC-reglerna. Dock är det som så att om reglerna inverkar på etableringsfriheten, då inverkar den också på rätten till fria kapitalrörelser; en frihetsinskränkning till etableringsfriheten, innebär dubbla fördragsstridiga regler.³ Av den anledningen inskränks studien till lagstiftningens förhållande till EG-rättens etableringsfrihet enbart.

När det gäller analysen CFC och dubbelbeskattningsavtalen, så utesluts de stater som inte är medlemmar i OECD, men som har klargjort sin inställning till modellavtalets kommentarer.⁴ Analysen går alltså inte in och värderar respektive stats inställning till kommentaren.

Utgångspunkten är istället att värdet för kommentaren till modellavtalet – för dessa stater – är så liten att analysens slutsatser ändå inte påverkas. Samma begränsning – och samma utgångspunkt – gäller också för de avtal som Sverige som medlem av OECD har slutit med en stat som inte är medlem av organisationen.

I vissa dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra stater, kan det finnas en paragraf som tillåter parterna att instifta och tillämpa CFC-beskattning. En sådan regel finns bland annat i avtalet med Tyskland. Den här studien går dock inte in och undersöker huruvida det finns en sådan paragraf i respektive avtal – men förekomsten av en sådan överenskommelse innebär att CFC är förenlig med avtalet.

³ Wenehed, sid. 118. Det omvända förhållandet föreligger dock inte; ett hinder för kapitalets fria rörlighet innebär inte nödvändigtvis ett hinder i etableringsfriheten. Se också C-200/98 punkten 30.

⁴ Se om värdet av att en stat har klargjort sin inställning till avtalet, med dess kommentarer, i kap. 4.2.2.1

3. Bakgrund

3.1 Inledning

Den svenska valutaregleringen avskaffades helt 1992, men hade föregåtts av en gradvis avveckling från 1986. Det året underlättades nämligen svenska direktinvesteringar utomlands och året därefter tillåts företag att förvärva investeringsfastigheter i utlandet. Ett par år senare blev i praktiken aktietransaktioner mellan Sverige och utlandsföretag avreglerade.

Problemen med valutaregleringen var dess inlåsnings effekter till Sverige och det innebar på så vis ett hinder för utlandsetablering.⁵ Skattebasen i Sverige skyddades genom regleringarna.⁶ I och med avregleringen så har svenska företag därefter kunnat genomföra utlandsinvesteringar, vilket också innebär att man kunna ta tillgodo och använda sig av de förmåner som i skattehänseende finns i andra stater.⁷

Med dessa förändringar så har Sverige blivit ett mer attraktivt land för utländska investerare. Vi har idag en av de lägre bolagsskatterna i Europa.⁸ Men effekten av det nya företagsklimatet och effekten av avregleringarna har också fått till följd att svenska företag kan välja att etablera hela eller delar av sin verksamhet utomlands, beroende bland annat på den skattemässiga situationen utomlands i förhållande till Sverige.

Därmed har en mer uppenbar konkurrenssituation uppstod, som tidigare stängdes inne och gjordes omöjlig på grund av regleringar.

Beskattningsunderlaget har blivit långt mera rörligt och de förmånliga skatteregleringar som vissa stater har, i syfte att locka till sig utländska bolagsetableringar, utsätter Sverige för ett konstant konkurrenstryck.

Konkurrens har normalt en positiv följd på marknaden, då allokeringen av resurser på en konkurrentutsatt marknad blir optimal och kan utnyttjas maximalt. Även skattekonkurrens kan sägas ha positiva följder, åtminstone initialt. En breddad skattebas med generellt sänkta bolagsskatter och minskade möjligheter till avsättningar – reformer som vi har sett både utomlands och i Sverige, har haft positiva följder på näringsklimatet, samtidigt som det inte nödvändigtvis behöver innebära minskade skatteintäkter för staten.⁹ Skattekonkurrens kan dock också ha en mängd mindre bra konsekvenser, bland annat då vissa stater vid sidan om sin normala lagstiftning använder sig av särskilt förmånlig lagstiftning enbart för utländskt kapital.

Då stater försöker attrahera utländskt kapital genom förmånlig skattelagstiftning, så urholkas också basen för skatteuttaget, med följden att mindre och mindre av statens nödvändigheter kan finansieras via skatter. Med en fortsatt oändlig konkurrens, innebär det samtidigt en än mindre

⁵ Valutaförordningen innehöll förbud mot att etablera utländska bolag och att överföra inkomster till dessa, utan riksbankens tillstånd. Om inlåsnings effekter; Dahlberg 1, sid. 103.

⁶ Dahlberg uttrycker det så att den svenska valutaregleringen, med visst fog, kan sägas ha fungerat "... som ett skyddsnät för den svenska skattebasen". Dahlberg 1, sid. 103.

⁷ Se Wenehed 1, sid. 346 ff.

⁸ En jämförelse av bolagsskatter; se SOU 2002:47 sid. 111.

⁹ Dahlberg 1, sid. 26.

skattebas över tid.¹⁰ Samtidigt skapas en snedvridning på marknaden då kapitalet framförallt kommer att investeras i lågskatteländer – och inte där den mest effektiva resursallokeringen kan komma till stånd.

Skattekonkurrensen har främst uppstått genom avregleringen av valutamarknaden och dagens obehindrade rörelser av kapital. Framförallt uppnås den genom en mer allmän sänkning av skattesatser, men på vissa håll använder man sig av särskild skattelagstiftning, med lägre skatt, för vissa verksamheter eller inkomster. Sveriges speciella regler för utländska forskare och andra nyckelpersoner är en tämligen mild variant av en sådan lagstiftning, och den har främst motiverats genom att dessa personer inte tar del av den sociala välfärden i samma utsträckning.¹¹ De skall därför inte behöva betala lika mycket för den välfärd de i mycket liten utsträckning kommer att nyttja.

Annan lagstiftning som används är så kallad Offshore-lagar, det vill säga, särskilt förmånliga regler för utländskt kapital, främst då för finansiell näringsverksamhet.¹² Genom att bara rikta reglerna mot den finansiella sektorn, riskerar man inte att den egna industrin hotas av en ojämn konkurrenssituation.

För att motverka skattekonkurrensen agerar både EU och OECD internationellt i syfte att bland annat införa minimisatser för den skatt som tas ut. Unionens bidrag är en uppförandekod för företagsbeskattning, medan OECD har kommit ut med en skattekonkurrensrapport.

3.1.1 Unionens uppförandekod

För att komma åt den skadliga delen av skattekonkurrensen publicerade kommissionen ett åtgärds paket 1997, som bestod av tre delar, där den första delen skall belysas närmare:

1. En kodex för uppförande inom företagsbeskattningen
2. Åtgärder i syfte att avlägsna snedvridningar i beskattningen av inkomst på kapital
3. Åtgärder för att avskaffa källskatt på gränsöverskridande betalningar av royaltyn och räntor mellan företag.

Såsom ett politiskt åtagande, utan att vara juridiskt bindande, antog Ekofin-rådet en resolution om antagandet av en uppförandekod för företagsbeskattningar inom Unionen.¹³ Med det avses att staternas rättigheter och skyldigheter inom fördraget inte skall inskränkas genom resolutionen – därmed avses bland annat att beskattningsrätten som sådan fortfarande är staternas egna inre angelägenheter. Det finns alltså inga juridiska sanktioner förbundna till resolutionen. Resolutionen och koden är en slags ram av principer för hur medlemsstaterna bör förhålla sig till varandra. Meningen är att tillämpa en sund konkurrens, utan att urholka beskattningsunderlagen inom Unionen. Åtgärder som kan få eller redan har en inverkan på var ekonomisk verksamhet förläggs är kodens tillämpningsområde, däri inbegripet skatteåtgärder som innebär en

¹⁰ Detta kallas i litteraturen för ”race to bottom”, och i undantagsfall även, ”race to zero”. Se bland annat, [Olsson](#), Sid. 2 och [Persson](#), sid. 5.

¹¹ [Prop. 2000/01:12](#), sid. 18.

¹² [Skrivelse 2002/03:118](#), sid. 18 ff.

¹³ [OJ C2](#).

nollbeskattning eller en påtagligt lägre effektiv beskattning än vad som normalt tillämpas i staten. Dessa åtgärder anses potentiellt skadliga.¹⁴

Huruvida en skatteåtgärd skall anses skadlig, sker genom att undersöka vilken effekt åtgärden får på andra medlemsstater. Vid den bedömningen finns fem kriterier som man, enligt rådet, bör ta hänsyn till:

1. Om förmånerna endast beviljas dem som inte är bosatta i den aktuella medlemsstaten eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där – eller
2. Om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget – eller
3. Om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner – eller
4. Om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD – eller
5. Om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.¹⁵

Notera att de fem kriterierna endast är avsedda som hjälp vid bedömningen, inte uttömmande eller en förutsättning för att anse åtgärden som skadlig. Vissa åtgärder kan nämligen omfattas av koden, till exempel statligt stöd enligt artiklarna 87-89 i fördraget.

Två motåtgärder anges i uppförandekoden, och det är frysning och avveckling av sådana skatteåtgärder som innebär att en illojal skattekonkurrens uppstår. Arbetet styrs av en speciell grupp som går under namnet Uppförandekodgruppen. Varje medlemsstat och kommissionen har utsett en representant och en suppleant.¹⁶ Arbetet leds av en ordförande som utses bland staternas företrädare och mandatet löper över två år.

Tanken är att gruppen skall mötas minst två gånger om året för att främja att styra arbetet, medan undergrupper tillsätts för att granska särskilda ärenden. Vad som kommer fram av mötena är konfidentiellt.

Vad som avses med frysning är att nya regler som är potentiellt skadliga inte skall införas. Avveckling innebär att staterna åtar sig att se över respektive lands nuvarande bestämmelser och praxis – och vid behov ändra eller avskaffa reglerna. Dessutom uppmanas medlemsstaterna att samarbeta i kampen mot skatteflykt och skattefusk.

Den så kallade Primarologruppen har i en rapport närmare preciserat vilka åtgärder som kan vara skadliga. Bland annat nämns regler om skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster som bland annat Sverige har infört. Dessa regler anses skadliga, om de inte samtidigt kombineras med CFC-regler.¹⁷

¹⁴ Punkten B.

¹⁵ Punkten B.

¹⁶ Punkten H 2 st.

¹⁷ Prop. 2003/04:10, sid. 104.

3.1.2 OECD: s skattekonkurrensrapport¹⁸

Av EU-15 är alla även medlemmar i OECD och omfattas alltså därigenom även av rapporten, även om ingen av dem är på något vis juridiskt förpliktigande.¹⁹ Noteras kan dock att det endast är OECD som behandlar problemen med skatteparadis, och anledningen till det är att det inte finns några renodlade skatteparadis inom unionen. Även om samma problem kan sägas existera.

Rapporten definierar stater som varande en av tre kategorier. Antingen är de skatteparadis, parallellskattestater eller normalskattestater. Av dessa utelämnas de sistnämnda och vanligaste ur rapporten då dessa stater givetvis inte utgör något problem i det här hänseendet

Utan att vara uttömmande så menar OECD att särdragen för ett skatteparadis är dessa:

- 1) Inga eller endast nominella skatter
- 2) Avsaknad av effektivt informationsutbyte p.g.a. sekretess
- 3) Avsaknad av insyn i hur skattesystemet fungerar samt
- 4) Ingen substantiell verksamhet/aktivitet i landet

Parallellskattesystem uppvisar följande särdrag:

- 1) Inga eller låga effektiva skattesatser
- 2) ”Ring fencing” av skatteregimer
- 3) Avsaknad av insyn
- 4) Avsaknad av effektivt informationsutbyte

Skillnaden mellan dem, eller vad som är utmärkande för ett parallellskattesystem, är det som OECD kallar ”ring fencing”, vilket innebär att skattesystemet endast är reserverat för investerare utomlands.

I syfte att arbeta bort problemen med den skadliga skattekonkurrensen föreslår OECD en lista på 19 punkter som motåtgärder. Bland punkterna nämns åtgärder som; förändringar i staternas interna lagstiftning, en önskan om att medlemmarna skall upprätta dubbelbeskattningsavtal i större utsträckning – samt, mycket viktigt, lagstifta om CFC-regler.

CFC-lagstiftning är alltså en av de motåtgärder som OECD föreslår skall införas i samtliga av organisationens medlemsstater.

3.2 Näringsbetingade andelar

Här skall arbetet mer klart komma över till att redogöra för några av de överväganden och hänsynstaganden som ledde fram till en skärpt CFC-lagstiftning. Behovet var en konsekvens av de nya reglerna om skattefrihet på vinster och utdelningar på näringsbetingade andelar.²⁰

Tidigare då ett svenskt aktiebolag ägde aktier i ett annat aktiebolag kunde beskattningen leda till en kedja av beskattning genom att rörelsevinsten beskattades flera gånger inom bolagssektorn.²¹

¹⁸ Med OECD: s skattekonkurrensrapport avses rapporten, OECD 1998.

¹⁹ OECD: s medlemmar finns uppräknade i not under kapitel 4.2.5.3

²⁰ Prop. 2003/04:10, sid. 1.

²¹ Lodin, sid. 343 ff.

Vinsten blev och blir fortfarande dubbelbeskattad inom bolagssektorn eftersom bolaget först erlägger skatt för vinsten och sedan delägarna skatt på ägarnivå.

Men tidigare kunde alltså utdelningen beskattas tre gånger om, två inom bolaget och sedan en gång på delägarnivå. Det här har inneburit att vinsten har beskattats olika hårt beroende på var de kom från och gjorde att valen inte blev neutrala, när bolagen skulle välja var de borde investera och hur bolagen borde organiseras. Det i sin tur innebar att uppbyggnaden av en koncern kunde ha stor betydelse för det totala skattetrycket bolagen utsattes för, utan att det egentligen avspeglades i någon verklig skillnad i intäkter.²²

De nya reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar, som gäller från och med 2003, ökade behovet av en effektiv CFC-lagstiftning.²³ Med de nya reglerna som införts skall utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar alltid vara skattefria. Såsom näringsbetingad är alltid en onoterad andel, för marknadsnoterade krävs att de har innehafts i minst ett år och skall omfatta minst 10 % av rösterna i det bolaget.²⁴

Dessutom kan andelar anses näringsbetingade – alltså, även om man innehar mindre än 10 % – om det råder en stark koppling mellan bolaget som äger andelarna och det ägda bolaget.²⁵ Det skall då göras sannolikt att andelen betingas av rörelsen som bedrivs av ägarföretaget, eller på annat sätt – organisatoriskt eller äganderättsligt – står ägarföretaget nära. Numera finns det ingen skattemässig skillnad mellan ett rörelsedrivande och förvaltande bolag – den speciella regleringen om förvaltningsföretag har försvunnit.

I och med de här nya reglerna ansåg man att det nödvändigt att också skärpa CFC-reglerna, bland annat för att minska möjligheten till ett skattundandragande genom ränteavdragsarbitrage, samt undvika att lagstiftningen eventuellt skulle strida mot EU:s uppförandekod för företagsbeskattning.²⁶

Genom reglerna stärktes Sveriges ställning som ett bra land att etablera holdingbolag i, och då uppkom frågan huruvida Sverige – med de nya reglerna om näringsbetingade andelar – skulle bidra till den skadliga skattekonkurrensen.²⁷ Med skattefria näringsbetingade andelar och en bolagsskatt som är jämförelsevis låg, skulle alltså Sverige – utan en skärpt CFC-lagstiftning – bidra till en hårdnande skattekonkurrens.²⁸

²² Reglerna om skattefri vinst och utdelning på näringsbetingade andelar har två syften; det första syftet är att undvika sådan beskriven kedjebeskattning, det andra är att motverka internationell skatteplanering, se [prop. 2002/03:96](#), sid. 1.

²³ Reglerna för näringsbetingade andelar finns i IL 24:13-14 och 16.

²⁴ IL 24:13 punkterna 1-2 och 24:16.

²⁵ IL 24:13 punkten 3.

²⁶ Om risken för ränteavdragsarbitrage, se till exempel [Skv-nytt 2/04](#), punkten 3.

²⁷ Detta uppmärksammades också utomlands, se [LP](#) sid. 86.

²⁸ Sverige är dock fortfarande ett bra land för utländska holdingbolag. Skattekonstulterna på Lindebergs Grant Thornton menar att Sverige är ett mycket fördelaktigt land att ha som bas för sitt företagande. Framst beror det på vår låga bolagsskatt, reglerna om näringsbetingade andelar och de ovanligt många dubbelbeskattningsavtal som Sverige har med andra stater. Se [SVD](#) och [DI](#).

3.3 Rän-teavdragsarbitrage

Syftet här är att förklara vad som avses med rän-teavdragsarbitrage; hur företag som använder sig av det organiserar sin verksamhet med avsikt att minimera det totala skatteuttaget

3.3.1 Användandet av rän-teavdragsarbitrage

Om ett svenskt bolag för närvarande och i framtiden förväntar sig att gå med vinst, kan det bolaget för att minska den beskattningsbara vinsten i Sverige upprätta följande struktur och företa följande transaktioner:²⁹

Bolaget i Sverige anskaffar då främmande kapital till en räntekostnad som motsvarar den förväntade vinsten. Kapitlet överförs sedan till utlandet, till det lågbeskattade bolaget i ett skatteparadis. Kostnaderna för det lånade kapitalet belastar då resultatet i Sverige och bolaget får därför en lägre eller obefintlig skattekostnad här.

Samtidigt så uppstår det – till följd av kapitaltillskottet – en vinst i bolaget utomlands. Det utländska, överkapitaliserade bolaget, kan nämligen i sin tur låna ut pengarna så att kapitalet förräntas. Vinsten kan sedan skattefritt överföras till Sverige. Som ett alternativ till att överföra vinsten, kan bolaget utomlands istället helt säljas.

Genom att som här se till så att kostnaden hamnar där skatten är som högst och låta vinsten uppstå där skatten är som lägst, minimeras den totala erlagda skatten.

3.3.2 Risken för rän-teavdragsarbitrage

För att rän-teavdragsarbitrage överhuvudtaget skall vara ekonomiskt fördelaktigt krävs det att två villkor är uppfyllda.³⁰ Enligt det första villkoret så skall skattesatsen för avdraget vara högre än för skattesatsen för avkastningen. Det andra villkoret stipulerar att skillnaden mellan in- och utlåningsräntan skall vara relativt liten.

Enligt statens offentliga utredning, så är inte villkoren uppfyllda i Sverige, då skillnaden i räntan är för stor för närvarande.³¹ Så länge som konkurrensen inom den finansiella sektorn inte är större, kommer skillnaden i ränta att bestå. Samtidigt har Sverige en relativt låg bolagsskatt, vilket också gör att rän-teavdragsarbitrage motverkas. Sannolikt kommer den dessutom, till följd av ökad skattekonkurrens, att i framtiden bli ännu lägre.³²

I propositionen nämns förutom rän-teavdragsarbitrage, en risk för skatteundandragande genom internprissättning.³³ Med nya regler om skattefri överföring på näringsbetingade andelar, menade regeringen att risken skulle bli stor för skatteundandragande genom rän-teavdragsarbitrage. Den tidigare lagstiftningen kunde inte motverka sådant agerande, då det räckte med att placera ett bolag mellan det svenska bolaget och bolaget i skatteparadiset.³⁴

²⁹ Liknande exempel finns i SOU 2001:11, sid. 126, prop. 2003/03:10, sid. 41, not 1 och Dahlberg 2, sid. 2.

³⁰ SOU 2001:11, sid. 399 ff.

³¹ Anledningen till det är att det är mer fördelaktigt, ju högre företagsskattesats som rän-teavdraget kan göras till; desto högre företagsskatt, desto mindre skillnad krävs mellan in- och utlåningsräntan, se SOU 2001:11, sid. 401.

³² SOU 2001:11, sid. 407 och Persson, sid. 29; som talar om en långsiktig "... trend mot fallande skattesatser runt om i världen".

³³ Prop. 2003/04:10, sid. 49.

³⁴ Lauritzen, sid. 834.

Notera dock att ränteavdragsarbitrage motverkades tidigare genom regler i 24 kapitlet IL, då med hänvisning till att beskattningen skulle vara jämförlig, vilket motsvarades av cirka 15 % skatt.³⁵

Att konkurrensen är dålig inom den finansiella sektorn, är enligt regeringen tydlig med tanke på dom vinster svenska banker och institut gör.³⁶ Ett sätt att öka den konkurrensen tillkom genom lagstiftning den första juli i år; då blev det nämligen tillåtet för andra än banker att ta emot inlåning från allmänheten, utan att omfattas av inlåningsgarantin.³⁷

De som berört frågan om ränteavdragsarbitrage, kritiserar regeringen för utebliven analys om behovet av en lagstiftning som motverkar den.³⁸ De menar att det inte framgår att det verkligen existerar ett samband mellan ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen och skärpta CFC-regler, eller att det verkligen existerar ett reellt problem som motiverar så långtgående CFC-regler. Även remissinstanserna hade en liknande kritik.³⁹

3.4 Den föregående CFC-lagstiftningen

Redan 1933 instiftade Sverige en begränsad lagstiftning på området, kallad Luxemburgparagrafen.⁴⁰ Regeln innebar att utländska bolag med verklig ledning i Sverige beskattades som ekonomiska föreningar i Sverige.⁴¹ Regeln avskaffades 1994 och har inte särskilt mycket likheter med dagens CFC-lagstiftning.⁴² Den skall därför inte beröras vidare i det här arbetet.

Viktigare för undvikande av skatteplanering genom utländska bolag, var istället valutakontrollen. När den kontrollen avskaffades 1989 – och därigenom släppte kapitalrörelserna fria – fanns det inga hinder att fritt etablera bolag utomlands. Som medel mot skatteundandragande, har vi därifrån istället förlitat oss på en skiftande CFC-lagstiftning. Den första riktiga lagstiftningen mot utländska kontrollerade företag, infördes 1989.

CFC-reglernas primära syfte är att eliminera, eller neutralisera skattemässiga fördelar av en uppskjuten delägarbeskattning av bolagsinkomster.⁴³

Här skall kort beskrivas den lagstiftning som direkt föregick den nuvarande. Studien inriktar sig på temat – de problem som tidigare lagstiftning hade och kritik som förslagen utsattes för. På så vis är den tänkt som förklaring till varför vi har dagens lagstiftning och ge en förståelse till dom avvägningar man behövt göra.

³⁵ SOU 2001:11, sid. 126. Se tidigare IL 24:20 punkten 2.

³⁶ Bankminister Gunnar Lund; som menar att vinstnivåerna är en direkt återspeglning av den svaga konkurrensen på svensk finansmarknad. Se FV.

³⁷ Se prop. 2003/04:99, sid. 52 ff. och prop. 2002/03:139, sid. 31 ff.

³⁸ Bland annat, Motion 2003/04: c157 och Dahlberg 2, sid. 2.

³⁹ Se en sammanfattning av remissinstansernas kritik, prop. 2003/04:10, sid. 45 f.

⁴⁰ Paragrafen fanns i SIL 2 § 12 mom.

⁴¹ Bakgrund och utveckling finns beskriven i SOU 1995:134, sid. 39 ff.

⁴² Avskaffades genom prop. 1993/94:50, sid. 273 f. Mellan 1990-1994, fungerade den som ett komplement till CFC lagstiftningen, Wenehed 1, sid. 347.

⁴³ Wenehed 1, sid. 53.

3.4.1 Förutsägbarhet och den Vita Listan

Problemen tidigare var att den vita lista man då använde inte var absolut, i så måtto att man inte helt kunde utgå ifrån att de staternas bolag skulle undgå CFC-beskattning.

Den vita listan upptog ett antal stater med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal – dock inte alla stater som Sverige slutit avtal med.⁴⁴ Vissa hade uteslutit, bland annat på grund av att de efter avtalets införlivande infört Offshorelagstiftning i strid med avtalet.

Skillnaden låg i huruvida en juridisk person var att anse som ett utländskt bolag eller en annan utländsk juridisk person än utländskt bolag.⁴⁵ Det utländska bolaget var då, enligt svensk rätt, utsatt för en likartad beskattning med ett svenskt bolag, medan andra utländska juridiska personer än utländskt bolag inte ansågs ha en likartad beskattning och därför kunde CFC-beskattas.⁴⁶

För att uppfylla kravet för definitionen av ett utländskt bolag, krävdes antingen en likartad beskattning med den som gällde för svenska aktiebolag, eller att den utländska juridiska personen hörde hemma och var skattskyldig till inkomstskatt i någon av de stater som räknades upp i paragrafen.⁴⁷

Om staten då fanns med på listan, så skulle det betyda att de redan utsatts för en bedömning huruvida skatten var likartad. Dock räckte det inte med det, utan bolaget måste också omfattas av det aktuella dubbelbeskattningsavtalet för att utesluta CFC via den vita listan.

Det vill säga, det krävdes en vidare undersökning för att konstatera att inkomster från staten skulle bli fri från CFC. Därmed kan inte listan anses ha varit absolut, den var ingen garant för skattebefrielse i denna del.⁴⁸

Var sedan en utländsk juridisk person belägen i ett land som inte var upptagen på den vita listan kunde den ändå vara utsatt för en beskattning likartad med den svenska och undgå CFC.

Så å ena sidan hade den vita listan en förtjänst i att den gav ett relativt entydigt besked om vad som utgjorde ett utländskt bolag och det blev då ganska enkelt att utreda hur en utländsk association skulle behandlas. Dock innebar det ett stort problem att kännedom om dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och den andra staten alltid var en förutsättning, för att utröna huruvida ett aktuellt bolag omfattades av avtalet eller ej.

⁴⁴ Uteslutna var Australien, Cypern, Malaysia, Spanien och Thailand. Se Dahlberg 2, sid. 500.

⁴⁵ Enligt IL 6:8 3 st.

⁴⁶ Löpande delägarbeskattning skedde då enligt IL 6:13-16. Varje delägare beskattades då för ett belopp som motsvarade dennes andel – och det oavsett om utdelning verkligen skett eller ej.

⁴⁷ Se IL 6:9 1 st. respektive 6:10.

⁴⁸ Lauritzen, sid. 827 f; den vita listans förtjänster ifrågasätts av Lauritzen, då man ändå måste undersöka själva dubbelbeskattningsavtalet. Se dock Dahlberg 6, sid. 2 ff., som i och för sig kallar den äldre listan ”absolut”.

3.4.2 Likartad och jämförlig beskattning

Vid jämförelsen mellan den skatt som har erlagts utomlands och den svenska skatten – skulle jämförelsen utgå ifrån den direkta inkomstskatten.⁴⁹ Problem uppstod då genom att den nominella skatten inte heller i Sverige motsvaras av en lika hög faktisk beskattning – i och med diverse skattemässiga dispositioner som är i enlighet med lag. Därmed skulle jämförelsen avse den faktiskt erlagda skatten utomlands.⁵⁰

Enligt regler i slutet av 24 kapitlet i Inkomstskattelagen kunde utdelningar från ett utländskt till ett svenskt bolag under vissa förutsättningar vara skattefria. Det krävdes då att bolaget utomlands hade utsatts för en jämförlig beskattning och att det som första förutsättning, var att anse som ett utländskt bolag.⁵¹

Likartad beskattning i 6 kapitlet och jämförlig beskattning i 24 kapitlet skulle dock inte uppfattas synonymt.⁵² Likartad syftade mer till att lagstiftningen skall vara av ungefär art som den svenska och redan vid 10 % skatt, kunde det kravet antagligen vara uppfyllt.⁵³ Jämförlig beskattning däremot, skulle kräva en något högre beskattning, antagligen någonstans runt 15 %, enligt förarbetena.⁵⁴ Med andra ord fanns det en diskrepans mellan reglerna, där man kunde komma ifrån CFC, men inte tillåtas skattefria utdelningar.

3.4.3 Beroendet av andras innehav

Om den enskilde delägaren innehade minst 10 %, direkt eller indirekt, av kapital eller röstandel, så uppfyllde han den första förutsättningen för kontroll av bolaget.⁵⁵ Förutsättningarna att kunna förutse huruvida man skulle komma att träffas av CFC försvårades allvarligt av det andra kravet; där det krävdes att samma kontroll, direkt eller indirekt, skulle finnas av minst 50 % av i Sverige obegränsat skattskyldiga. Det vill säga, hade en delägare minst 10 % av det utländska bolaget – och inte kände till andra delägars innehav, eller dessa senare tillkom – så kunde han träffas av CFC-beskattning utan att kunna ta det i beräkning. Förutsägbarheten att beräkna vilken beskattning man skulle träffas av minskades därför.⁵⁶

Konstruktionen bör alltså ha givit en delägare en osäker situation om huruvida han skulle vara tvungen att beskatta för sina inkomster från det utländska bolaget. För en delägare i ett större bolag kan det nämligen vara svårt att få insyn och kunna följa med i alla aktietransaktioner som sker i bolaget.

Notera dock något väldigt viktigt – som innebar att lagstiftningen enkelt kunde kringgås – och det var att den löpande beskattningen endast skedde på den direkt ägda andelen.⁵⁷ Innehades

⁴⁹ SOU 1988:45, sid. 108.

⁵⁰ Prop. 1989/90:47, sid. 18 f.

⁵¹ Tidigare IL 24:20-22.

⁵² Prop. 1990/91:107 sid. 28; med likartad avses att skattesystemet är likartat med det som gäller för aktiebolag i Sverige. Om systemen är likartade, skall det ge en jämförlig skatt.

⁵³ Pelin menar att likartad är skatten vid 10-15 %, se Pelin, sid. 63. ”Likartad beskattning återfinns i intervallet 10-12 %, kanske ännu något lägre”, menar Dahlberg, se Dahlberg 1, sid. 139. Av annan åsikt är dock Wenehed, som menar att den effektiva skatten bör ligga mellan 17 och 26.9 %, se Wenehed 1, sid. 352.

⁵⁴ Prop. 1990/91:107, sid.29.

⁵⁵ IL 6:15 punkten 1.

⁵⁶ Wenehed 1, sid. 356 f.

⁵⁷ Andersson, sid. 1026.

andelarna via ett bolag som var beläget i en stat utan CFC-lagstiftning, till exempel Nederländerna, då utgick ingen CFC-beskattnings alls på bolagets inkomster. Det var således, som en författare uttryckte det, svårare att träffas av CFC än att undvika den.⁵⁸

3.4.4 Eliminering och neutralisering

Primärsyftet med CFC-lagstiftningen i allmänhet, för det stater som infört det, är att eliminera eller neutralisera skattemässiga fördelar med uppskjuten delägarbeskattnings av bolagsinkomster. För svenskt vidkommande kan man nog i och för sig tala om en koncentration på att eliminera skattefördelar, inte just att neutralisera dem.⁵⁹ Såsom lagstiftningen tidigare var uppbyggd så markerade den mer lagstiftarens ovilja mot etableringar i skatteparadis och lågskatteländer i allmänhet. Tydligast framgick det genom att man inte tillät någon avräkning på erlagd utländsk skatt – något som är tillåtet i dagens lagstiftning.⁶⁰

Men om huvudsyftet vore att också neutralisera, så vore det i det perspektivet ett problem att CFC-beskattnings inte gör någon skillnad på passiva och aktiva inkomster. Båda slagen av inkomster beskattades på samma vis i tidigare CFC. Träffas även aktiva inkomster med CFC, är det tydligt att man har siktet inställt på att helt eliminera möjligheten till etableringar i sådana stater som lagstiftningen vill motverka. För om man beskattar aktiva inkomster så inkluderar det också etableringar som inte har skett på grund av skatteskal, utan även en utflyttning av tillverkning till ett land med lägre lönekostnader än i Sverige.

Betydelsen av eliminering och neutralisering som huvudsyfte, återkommer i analysen om CFC och dess relation till EG-rätten.

3.5 Gällande CFC-lagstiftning

I och med att Sverige införde nya regler om skattefrihet på näringsbetingade andelar, så innebar det också att utdelningar från utländska juridiska personer kom att bli skattefria.

Med den föregående lagstiftningen så var kravet för att utdelningar från utländska bolag skulle vara skattefria, att det utdelande bolaget hade utsatts för en jämförande beskattning med svensk inkomstbeskattnings, i den utländska staten.⁶¹ Detta kriterium innebar i princip att svensk beskattning undveks om det utdelande bolaget hade erlagt cirka 15 procent i skatt, på ett underlag beräknat efter svenska regler. I annat fall utgick svensk beskattning på utdelningen.

Tidigare lagstiftning träffade i princip nästan bara stater som Sverige inte ingått dubbelbeskattningsavtal med, medan den nuvarande lagstiftningen inte gör någon skillnad på de stater Sverige ingått, eller inte ingått avtal med.

Lagstiftningen om CFC-beskattnings finns i kapitel 39a IL och skiljer sig på flera punkter från tidigare.

⁵⁸ Lauritzen, sid. 834.

⁵⁹ Fensby 1, sid. 250 ff. Se också Wenehed 1, sid. 140 ff. och 182 f.

⁶⁰ Enligt 18-19 § § AvrL i dagens regler. Tidigare blev följden en ekonomisk dubbelbeskattnings. Se Wenehed 1, sid. 177; som menar att de stater som har en CFC-beskattnings, utan att avräkna utländsk erlagd skatt, inte ger en neutralitet mellan inkomster från det utländska bolaget och inkomster från en direktinvestering.

⁶¹ IL 24:20 punkten 2.

3.5.1 2-4 § § Kontrollrekvisitet

CFC-reglerna innan hade ett krav på att minst 50 % av kapital eller röster skulle kontrolleras av obegränsat skattskyldiga. En sådan regel innebar givetvis stora problem i tillämpningen, inte bara för skattemyndigheten, utan även för enskilda. För enskilda innebar det att de inte i förväg kunde veta om de skulle komma att omfattas av reglerna eller ej – och en sådan situation innebar stor rättsosäkerhet. Den enskilde kunde omöjligt beräkna utfallen korrekt av olika handlingsalternativ. För en enskild delägare – särskilt i ett större företag – kan det nämligen ha varit svårt att känna till alla övriga delägare och deras innehav. Innehav och delägare kunde dessutom förändras under året.

Numera definierar kapitlets 2 § en skattskyldig delägare – som en delägare som innehar eller kontrollerar minst 25 % av en utländsk juridisk persons kapital eller röster, vid utgången av delägarens beskattningsår. Innehavet inkluderar både direkta och indirekta andelar, såväl som andelar ägda av delägaren själv eller personer i intressegemenskap med honom. Någon svårighet att känna till närståendes innehav, eller dem i intressegemenskap, förutsätts inte finnas.

Här har alltså det tidigare kravet tagits bort; att minst hälften av kapitalet eller rösterna skall innehas av andra obegränsat skattskyldiga i Sverige. Istället har innehav- eller kontrollandelen ökats till 25 %, samtidigt som indirekt innehav numera ingår i skatteunderlaget, enligt en särskild beräkning. Mer om det i 4 §.

I 3 § anges de 4 fall av intressegemenskap som kan bli aktuella:

- 1) personerna är moder- och dotterföretag eller två företag som står under i huvudsak gemensam ledning,
- 2) två juridiska personer i vilken den ena juridiska personen kontrollerar, direkt eller indirekt, minst 50 procent 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 till minst 50 procent av den fysiska personen,
- 4) personerna är närstående

Vad avser definitionen för närstående, gäller den allmänna regeln i 2:22 IL.⁶²

För övrigt så ingår även oäkta koncerner i definitionen av personer i intressegemenskap, i och med att där inte finns något krav på att personerna skall vara skattskyldiga i Sverige.

Reglernas syfte är att förhindra kringgående genom att fördela ägandet på flera närstående, både fysiska och juridiska personer.⁶³ Det vore annars ganska enkelt att dela upp ägandet på flera personer och lägga varje enskilt ägande under spärren på 25 %.

Notera sedan en viktig skillnad i beräkningen av andel, som tas upp i 39a: 4 IL. När det gäller kapitalandelen så skall varje led multipliceras med varandra och slutsumman blir därmed den andel som innehas i den utländska juridiska personen. Följaktligen så skall ett 50 % ägande i ett

⁶² Det vill säga; make, föräldrar, mor- och farföräldrar, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de uppräknade är delägare i.

⁶³ Andersson, sid. 1028.

bolag, som i sin tur har ett lika stort ägande i ett annat bolag, innebära att innehavarandelen anses vara 25 %.

För röststandsberäkningen dock skall man alltid utgå ifrån den lägsta andelen någonstans i kedjan. I exemplet ovan är den lägsta andelen 50 %, i båda leden. Däremot, om A har en röstandel på 50 % i B, som i sin tur har en röstandel på 25 % i C, så utgår man i beräkningen från den lägsta av dessa två, det vill säga, 25 %.

Svårare är att ange exakt vad som avses med kontroll över ett företag. Det är dock klart att direkt eller indirekt kontroll föreligger om ett företag deltar i ledningen av ett annat företag, eller när samma personer ingår i ledningen i båda företagen.

Kontrollen kan dock också vara av annan art – i förarbetena nämns en kontroll som kan vara kommen av lån, avtal eller föreskrift i bolagsordningen. Dessa former innebär ett sådant reellt inflytande i företaget, att kontroll kan anses föreligga. *”Direkt eller indirekt kontroll av ett företag kan föreligga antingen när ett företag deltar i ledningen eller kontrollen av ett annat företag eller när samma personer deltar i ledningen eller kontrollen av båda företagen.”*⁶⁴

En eventuell förekomst av kontroll över ett visst företag, kan inte anges exakt när flera saker skall vägas emot varandra. Därför måste avvägningarna ske individuellt i förhållande till varje enskilt fall.

Propositionen anger att det bör avse och omfatta all form av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande.⁶⁵ Det bör inkludera ett inflytande över den juridiska personens drifts- och finansiella styrning på lednings- eller styrelsenivå.

Det är dock osäkert om kontrollen också avser kapitalandelen. Den andelen skall personen visserligen beskatta för enligt kapitlets 13 § - men det är inte säkert att den skall räknas in i huruvida kontroll av företaget föreligger.⁶⁶

Ytterst handlar det om att bedömningen har lämnats över till rättstillämparen.⁶⁷

3.5.2 5 och 7 § § Lågbeskattade inkomster

Reglerna om CFC-beskattnings skall endast träffa de inkomster som anses lågbeskattade enligt IL. Detta regleras i 39a: 5-7 § §.

Huvudregeln innebär att man gör en skatteberäkning av företaget – en fiktiv beräkning – såsom om företaget hade befunnit sig och beskattats i Sverige, det vill säga, man utgår ifrån det skatteunderlag som företaget hade visat upp om bokföring, periodiseringar, avdrag etcetera hade gjorts enligt svenska regler. Därefter multiplicerar man med 55 % av den svenska bolagsskatten, som för närvarande är 28 %, och får fram en jämförelsesiffra på 15.4 %.⁶⁸

⁶⁴ Prop. 2003/04:10, sid. 54.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Se Andersson, sid. 1026.

⁶⁷ Prop. 2003/04:10, sid. 55.

⁶⁸ Andersson, sid. 1031.

Därmed så har man också kommit ifrån problemet med skillnaden på likartad och jämförlig beskattning som fanns innan. Numera jämför man helt enkelt denna exakta procentsiffra med den erlagda skatten utomlands.

Om den skatt som betalats i den andra staten då understeg dessa 15.4 %, så anses inkomsten lågbeskattad och skall träffas av CFC. Det vill säga, om skatten var lägre än så, på det fiktiva svenska skatteunderlaget, så är inkomsten lågbeskattad enligt IL.

Enligt paragrafens andra stycke, anses inte inkomsten lågbeskattad om det efter den fiktiva beräkningen uppkommer ett underskott. Finns det ett underskott – beräknat enligt svenska regler – kan skatt givetvis inte utgå.⁶⁹

Till huvudregeln finns också en kompletteringsregel som skall göra reglerna mer förutsägbara och förenkla tillämpningen. Kompletteringsregeln fungerar så att – oavsett om huvudregeln skulle bli tillämplig – så är inkomsten inte att anse som lågbeskattad om inkomsten härrör från ett område som är upptagen på en så kallad Vit lista.

De stater som finns med på listan har alltså redan prövats och deras lagstiftning har befunnits vara sådan att inkomsterna skall kunna undslippa särskild CFC-beskattning i Sverige. Listan skall kontinuerligt vara uppdaterad och på så sätt kan större förutsägbarhet uppnås inför val om engagemang eller investeringar i dessa länder.

Notera dock att till listan och dess stater kan bifogas vissa undantag, som därmed inte omfattas av kompletteringsregeln.⁷⁰ Normal prövning enligt huvudregeln får då ske.

Samma sak inträffar också för de inkomster som omtalas i 39a: 7 3 st., det vill säga, inkomster som inte omfattas av skatteavtal, som Sverige har ingått med andra stater.⁷¹ Regeln är här alltså endast tillämplig på inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.

3.5.3 8 och 9 § § Rederiverksamhet och filial

I syfte att inte missgynna svensk internationell rederiverksamhet, undantas sådana svenskkontrollerade företag belägna utomlands.⁷² Det skall alltså vara fråga om de inkomster, och endast de inkomster, som härrör från internationell rederiverksamhet och det krävs också att företaget kontrolleras, direkt eller indirekt, via ett företag inom det Europeiska samarbetsområdet av en svensk skattskyldig.

Regeln är subsidiär till huvudregeln i 5 § - vilket innebär att den skattskyldige inte skall komma i ett sämre beskattningssläge än vad som följer där. Enligt kommentaren innebär det att företaget inte träffas av CFC för annan verksamhet som bedrivs, om företaget sammantaget – alltså,

⁶⁹ Ibid. sid. 1031.

⁷⁰ Ofta är det då fråga om finansiell verksamhet eller försäkringsverksamhet som är undantagna från den vita listans tillämpning.

⁷¹ Till exempel så gäller inte kompletteringsregeln, enligt 3 st., 1929 års holdingbolag i Luxemburg, i och med att de inte omfattas av det skatteavtalets bestämmelser.

⁷² Andersson, sid. 1035.

inkluderat med rederiverksamheten – har en beskattning på mer än 15.4 %.⁷³ I det fallet att annan verksamhet skulle vara lågbeskattad om den verksamheten beräknades separat, hade den speciella rederiparagrafen i sånt fall varit till nackdel för den skattskyldige. Nu fungerar det inte så, utan skatten från rederiverksamheten får då alltså räknas in, och kan alltså hjälpa upp företaget till definitionen för normalbeskattning. På så vis kan den verksamheten, som inte är rederiverksamhet, undkomma CFC-beskattning genom att hela bolaget erlägger mer än 15.4 % skatt i utlandet.

Innehar den utländska juridiska personen ett fast driftsställe, utan att driftsstället beskattas hos honom, skall driftsstället anses vara en egen utländsk juridisk person och höra hemma i den stat där driftsstället finns, enligt 39a: 9 IL. Den här regeln är till för att undvika att det utländska bolaget – som befinner sig i en stat upptagen på den vita listan – inte skall kunna äga bolag och undkomma CFC-beskattning, i ett andra eller tredje led, genom att bilda ett bolag där filialens inkomst är undantagen av intern rätt eller skatteavtal.⁷⁴ Det lågbeskattade bolaget är ju fortfarande lågbeskattat, även om det innehas av ett annat bolag i ett led däremellan.

3.5.4 6 och 10 – 14 § § Rättsföljden

Är inkomsterna att anse som lågbeskattade och den skattskyldiga personen innehar eller kontrollerar minst 25 % av den utländska juridiska personen, blir rättsföljden att den skattskyldige blir löpande beskattad för den utländska personens inkomster såsom gäller för ett svenskt aktiebolag.⁷⁵ Beskattning skall alltså ske oavsett om någon utdelning har skett eller inte. Om ingen utdelning sker och delägaren beskattas för inkomsten, så kan han sedan skattefritt ta emot utdelning som redan har beskattats. Reglerna om löpande beskattning finns i 39a: 10-14 § § IL.

För att kunna beräkna underlaget för den utländska juridiska personen krävs det att en balans- och resultaträkning upprättas för honom. Den skattskyldige är skyldig att bifoga en resultat- och balansräkning till deklarationen.⁷⁶ Därvid utgår man ifrån de svenska reglerna enligt 6:4 BFL, såvida inte hemlandets regler anses tillräckliga som underlag för att beräkna skatten på.

Det redovisade resultatet skall alltså beräknas enligt vanliga svenska bokföringsregler, vilket innebär att uttryckliga skatteregler först skall beaktas – och i annat fall, god redovisningssed tillämpas. Givetvis är det i praktiken mycket svårt att – särskilt i efterhand – exakt fastställa det redovisade resultatet. När nu lagen inte anger annat än att svenska regler skall tillämpas, blir det i slutändan rättstillämparen som får avgöra från fall till fall.

Även om nu inkomsten är att anse som lågbeskattad och CFC-beskattning drabbar den skattskyldige, så får han räkna av den skatt som han erlagt utomlands, under förutsättning att han kan redovisa för den erlagda skatten.⁷⁷ Kan han inte lämna sådana uppgifter, kan avräkning ändå ske med ett skäligt belopp.⁷⁸

⁷³ Ibid., sid. 1035.

⁷⁴ Prop. 2003/04:10, sid. 82 f.

⁷⁵ Ibid., sid. 84 ff.

⁷⁶ LSK 3: 9b §.

⁷⁷ AvrL 18-19 § §.

⁷⁸ Prop. 2003/04:10, sid. 97.

Avräkningen skall relateras till den kapitalandel som delägaren innehar i det utländska bolaget, i relation till erlagd skatt. Av den andelen får han räkna av det lägsta av den erlagda slutliga inkomst- och källskatten och den svenska inkomstskatt som belöper på CFC-inkomsterna.

Det i sig innebär att det finns ett spärrbelopp som gör att han aldrig kan räkna av mer än den svenska skatt som skulle ha utgått på de utländska inkomsterna.

4. Analys

4.1 CFC och förenligheten med EG-rättens etableringsfrihet

- Är CFC-lagstiftningen förenlig med EG-rättens etableringsfrihet?

Beskattningsrätten inom unionen är fortfarande formellt varje medlemslands eget ansvarsområde, även om EG-rätten inom andra områden indirekt påverkar skatterätten på flera områden. EG-fördragets artikel 94 stadgar att rådet måste vara enhälligt vid beslut angående den direkta beskattning – därmed så har medlemsländerna vetorätt mot förslag som läggs fram.⁷⁹ Med en sådan ordning – och så motstridiga krafter och intressen – är det naturligt att Rådet inte har lyckats sluta sig kring särskilt många beslut inom den direkta beskattningen. Rådet har nämligen endast kunnat enas kring royalty-, moder- och dotterbolags-, fusions- och sparandedirektivet.⁸⁰ Men det innebär då inte, som sagt, att staterna har full frihet till vilken beskattning som helst. Inkräftar en viss typ av beskattning på någon av de fyra friheterna, så bryter den beskattningen mot EG-fördraget och landet kan då fällas i EG-domstolen,⁸¹

“On that point, it must however be stressed that Community law sets limits to the exercise of those powers by the Member States in so far as provisions of national law adopted in that connection must not constitute an obstacle to the effective exercise of the fundamental freedoms guaranteed by Articles 48”⁸²

Så även om inte staterna har lämnat över beskattningsrätten om domsmakten till unionen, så kan och har domstolen rätt att fälla ett land för deras fördragsbrytande regler.

Det faktum att fler stater har regler som liknar Sveriges inom området för CFC, och att ännu ingen dom har fallit som säger att de strider mot EG-fördraget, talar för att reglerna är fördragsenliga. Men samtidigt så har Sverige relativt nya regler på området, som nu är i en skärpt version och det finns därför anledning att titta närmare på problemet.

Även om inte gemenskapernas kompetens innefattar beslut inom den direkta beskattningens område, så måste vara medlemsstat beakta och respektera de fyra friheterna.⁸³ Det innebär att de skall avhålla sig från varje form av diskriminering på grund av nationalitet. Annorlunda uttryckt, innebär det här att även om medlemsstaterna inte tagit beslut om en positiv integration – genom att inkludera den direkta beskattningsrätten i EG-rätten – så hindras ändå medlemsstaterna till att

⁷⁹ I och med att EGD i åtskilliga fall har underkänt nationella skatteregler – då de har ansetts stå i strid med EGF – kan man i och för sig säga att vetorätten har urholkats; lagändringar har då istället skett efter en dom, och inte via gemensamma direktiv. Se bland annat, [C-270/83](#), [C-264/96](#) och [C-254/97](#). I det sistnämnda fallet så gav Frankrike avdrag för vissa forskningskostnader, men endast om forskningen var förlagd i Frankrike. En sådan avdragsregel var indirekt diskriminerande mot utländska bolag, enligt EGD och inte förenlig med fördraget.

⁸⁰ Rådets [direktiv 2003/49/EG](#), [90/435/EEC](#), [90/434/EEC](#) respektive [2003/48/EG](#). Direktiv är bindande vad avser målen, men överlåter åt respektive medlemsstat att själv avgöra bästa möjliga form och tillvägagångssätt för att uppnå målen med direktiven.

⁸¹ Det har hänt bland annat i mål, [C-270/83](#)

⁸² [C-19/92](#), paragraf 28.

⁸³ [Prop. 2003/04:10](#), sid. 104.

agera fritt, på grund av en negativ integration.⁸⁴ Den negativa integrationen innefattar bland annat ett förbud om diskriminering.

En av dessa friheter är etableringsfriheten – och CFC-lagstiftningen skall nu analyseras i förhållande till en eventuell inskränkning mot denna av fyra friheter.

4.1.1 Etableringsfriheten

CFC-reglerna berör bolag som faller in under artikel 48 EGF. Etableringsfriheten avser enligt artikel 43 i EG-fördraget bland annat rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare.⁸⁵

En medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över företagets beslut och kan bestämma över dess verksamhet, utnyttjar därigenom sin fördragsrättsliga etableringsfrihet. Ett hinder mot utövande av dessa rättigheter skulle således kunna strida mot fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Fördraget står i sin tur över alla nationella bestämmelser, oavsett konstitutionell valör.⁸⁶ På så vis har EG-rätten en överstatlig karaktär.⁸⁷

Målet är, enligt fördraget, att upprätta ”en inre marknad som kännetecknas av att hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna”.⁸⁸ Medlemsstaterna har åtagit sig att sträva mot det målet och därmed att ”avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås”.⁸⁹

Den inre marknaden skall bygga på en öppen marknadsekonomi med fri konkurrens, slår fördraget fast.⁹⁰ Det innebär att ingen form av diskriminering är tillåten. Diskriminering stör marknaden och snedvrider konkurrensen – och den uppkommer om man tillämpar olika regler på jämförbara situationer – eller samma regler, på ojämlika situationer, utan ett objektivt rättfärdigande av denna skillnad i behandling.⁹¹ Andra artiklar reglerar mer speciella former av förbjuden diskriminering, och man kan därigenom säga att hela fördraget genomsyras av en vilja att det inte skall få förekomma inom gemenskapen.⁹² Så kallad omvänd diskriminering, där en

⁸⁴ Se bland annat EGD: s uttalanden i C-279/93.

⁸⁵ Artikel 43 lyder – ”Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat, som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer, eller dotterbolag. Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 2 st., på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.” Enligt artikel 48 skall bolag jämföras med medborgare, vilket gör att bolag omfattas av artikel 43 och ger dem fri etableringsrätt.

⁸⁶ Mål 6/64.

⁸⁷ Att EG-rätten har företräde framför nationell rätt, och att nationella domstolars skyldighet att följa EGD: s tolkningsbesked, följer av artikel 10 EGF.

⁸⁸ Artikel 3 C.

⁸⁹ Artikel 10.

⁹⁰ Artikel 4.

⁹¹ Se här C-279/93, punkten 30

⁹² Den generella, övergripande, diskrimineringsartikeln finns i artikel 12.

medlemsstat använder mindre gynnsamma regler mot sina egna medborgare, är dock tillåten enligt gemenskapsrätten, men kan strida mot respektive medlemsstats interna rätt.

Regeringens bedömning är att etableringsfriheten inte inskränks av lagstiftningen.⁹³ Den skapar istället mer likvärdiga förutsättningar, då svenska företag – totalt sett – får en likvärdig behandling, oavsett om de äger svenska eller utländska bolag. Utan CFC-lagstiftning så följer negativa konsekvenser av att äga svenska företag, jämfört med ett liknande utländskt ägande.

Genom att införa lagstiftningen, så blir ägande istället i princip likvärdigt och därmed följer ingen nackdel eller diskriminering av etableringsfriheten, menar de.

Harmoniseringen inom Unionen har ännu inte inkluderat de direkta skatterna, främst hindras den av subsidiaritetsprincipen och det faktum att ingen lagstiftningskompetens ännu har flyttat över från de nationella medlemsstaterna till gemenskapen.

Därför blir avgörandena från EG-domstolen av särskild vikt vid den här analysen – avgöranden som domstolen i Luxemburg har avgett, där förenligheten mellan intern rätt och EG-rättens friheter är då av särskild betydelse. Viktigt är att finna de principer eller grunder som har accepterats eller underkänts av domstolen.

Domstolens roll är inte att avgöra tvister mellan enskilda, ej heller tvister mellan enskilda och nationernas institutioner. Sådana tvister får avgöras av nationella domstolar. Däremot har de nationella domstolarna en rätt att begära förhandsavgöranden från EG-domstolen, avseende EG-rätten. Dessutom skall de nationella domstolarna begära förhandsavgöranden om en regel kan tolkas på olika sätt, samtidigt som den nationella domen inte kan överklagas. Därutöver har kommissionen en möjlighet att föra talan mot en medlemsstat. Viss möjlighet finns också för parlamentet att väcka talan – men bara mot Unionens institutioner.⁹⁴

Den fria rörligheten för personer finns i artiklarna 39-48; dessa artiklar avser både fri rörlighet för arbetstagare och fri etableringsrätt för företag.

4.1.2 Rättfärdigandegrunder av inskränkningar i etableringsfriheten

Innan man kommer in på dessa undantag är det viktigt att staten beaktar proportionalitetsprincipen, så att inte CFC-reglerna inskränker etableringsfriheten mer än vad som ovillkorligen är nödvändigt för att uppnå syftet med reglerna.⁹⁵

Av artikel 39,3 i EGF kan man utläsa att det finns rättfärdigandegrunder inskrivna i fördraget. Här handlar det då om allmän ordning, säkerhet och hälsa – som kan rättfärdiga en frihetsinskränkning.

⁹³ Prop. 2003/04:10, sid. 105 f.

⁹⁴ Se bland annat artikel 232; där Rådet dömdes för att underlåtit att vidta åtgärder på området för den gemensamma transportpolitiken, se Mål 13/83.

⁹⁵ Rempler. Se också EGF artikel 5 3 st. C-250/95; där Luxemburgs motiv för att kräva bokföring i Luxemburg underkändes med hänsyn till proportionalitetsprincipen. Bestämmelsen gick utöver vad som fordrades för att uppnå syftet. Denna regel bröt med EGF: s etableringsfrihet.

Det avser öppet diskriminerande regler, även skatteregler, och dessa kan inte rättfärdigas på någon annan grund än dessa.⁹⁶ Än idag finns det dock inget fall där en öppen diskriminering har accepterats av domstolen. Inte ens vad gäller risk för skatteflykt.⁹⁷

Denna rättfärdigandegrund tillämpas alltså mycket restriktivt och ekonomiska överväganden får inte rättfärdiga en inskränkning på denna grund.⁹⁸

Det finns dock större möjligheter att rättfärdiga en indirekt hindrande regel. Indirekta hinder för den fria rörligheten är dels indirekt diskriminerande regler och dels regler som utgörs av restriktioner. En indirekt diskriminerande regel är en regel som utan att vara diskriminerande ändå är till nackdel för utländska subjekt. En regel som utgör en restriktion är en regel som kan tänkas avskräcka en person – fysisk eller juridisk – från att till exempel etablera sig eller ta anställning i en annan medlemsstat. Rättfärdigandet av dessa indirekta hinder sker på samma sätt när det gäller den fria rörligheten för tjänster och arbetstagare som för rätten till fri etablering.

Indirekt hindrande regler kan rättfärdigas av det som på engelska kallas för testet av Rule of Reason. Dessa undantagsregler är skapade av EG-domstolen och innebär en möjlighet för en medlemsstat att grunda en frihetsinskränkning på annan grund än vad som redogjorts för ovan. Om regeln uppfyller kraven är den rättfärdigad, trots att den är frihetsinskränkande.

I målet Cassis de dijón skapade EGD en kategori undantag som går under benämningen Rule of Reason.⁹⁹ Dessa undantag kan användas för alla fyra friheterna.

Rule of Reason kräver att regeln skall

- Syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse
- Vara ägnad att säkerställa det syftet
- Vara proportionerlig, så att den inte går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.¹⁰⁰

För CFC-reglernas betydelse innebär det att det inte bara krävs att de skall ha som syfte att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, utan det krävs också att reglerna är ägnade att uppnå det syftet och inte går längre än vad som är oundgängligen nödvändigt. Rule of Reason kan aldrig rättfärdiga en direkt diskriminering.¹⁰¹ En direkt diskriminering kan endast rättfärdigas med någon av de ovan nämnda grunderna – allmän ordning, säkerhet och hälsa.

Domstolen i Luxemburg har dock endast accepterat och rättfärdigat nationella skatteregler en gång, vilket tyder på att det krävs mycket goda skäl och en väl avvägd lagstiftning för att inte bryta mot fördraget. Den grund som har accepterats, är syftet att ”upprätthålla skattesystemets inre sammanhang”.

⁹⁶ Se domen C 311/97.

⁹⁷ C 270/83.

⁹⁸ Se C-484/93.

⁹⁹ Mål 120/79.

¹⁰⁰ Ståhl 1, sid. 124.

¹⁰¹ Ibid., sid. 124.

Effektiv skattekontroll har åberopats men aldrig godtagits av domstolen. Den främsta anledningen är att domstolen menar att det redan finns en gemenskapslagstiftning som direkt avser att lösa det problemet. Domstolen avser då direktivet angående utbyte av information mellan medlemsstaternas skattemyndigheter.¹⁰²

Ett bevarande av skatteinkomster kan vara en godtagbar grund för inskränkningar i friheten, om det avser ren skatteflyktslagstiftning – men kraven är då, som i målet ICI, att det föreligger ett reellt behov och att åtgärden är väl avvägd mot syftet med inskränkningen.¹⁰³

För den här uppsatsen är det viktigt att konstatera att som skäl för de nationella reglerna har domstolen inte accepterat argument som bygger på att upprätthålla en viss nivå på landets skatteintäkter eller att det skulle vara av vikt för statens finanser att tillämpa en viss form av regel.¹⁰⁴

Den enda gång som en rättfärdigande grund har hållit inför EG-domstolen var i Bachmann-målet.¹⁰⁵ Förutsättningarna var sådana att Bachmann, som var tysk medborgare, bodde och arbetade i Belgien. I Tyskland hade han en sjuk- och livförsäkring som han betalade för, även efter det att han flyttat till Belgien.

Enligt den belgiska lagen vid den här tiden var hans premiebetalningar i Tyskland inte avdragsgilla, utan det krävdes att han betalat för en premie till något belgiskt bolag för att avdragen skulle gillas i deklARATIONEN.

Den belgiska skattemyndigheten vägrade alltså Bachmann avdrag och frågan var då om detta var i strid med EG-rätten.

Domstolen i Luxemburg menade att regeln som omöjliggjorde ett avdrag i Belgien visserligen var ett hinder i hans fria rörlighet, då det kostade honom tid och pengar att säga upp en försäkring i Tyskland, och sedan teckna en ny i Belgien. Men samtidigt ansåg man att regeln var berättigad – med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.

Argumentationen gick ut på att det fanns ett samband mellan avdragsrätten för premiebetalningen och skattskyldigheten för utfallande pensionsbelopp i det belgiska skattesystemet. Om avdrag medgavs förelåg skattskyldighet, och om avdrag nekades förelåg inte skattskyldighet. Det inre sammanhanget i den belgiska lagstiftningen förutsatte, enligt EG-domstolen, att avdrag endast skulle behöva medges om det utfallande beloppet skulle beskattas i Belgien. Detta var emellertid inte fallet om försäkringen inte tecknats i Belgien. Av den anledningen var avdragsförbudet rättfärdigat för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

”...in the event of a State being obliged to allow the deduction of life insurance contributions paid in another Member State, it should be able to tax sums payable by insurers.”¹⁰⁶

¹⁰² Direktiv 77/799.

¹⁰³ Se C-264/96.

¹⁰⁴ Se bland annat C-307/97 och C-35/98.

¹⁰⁵ C-204/90.

¹⁰⁶ C-204/90, punkten 23.

Trots många försök, så har samma grund för sin talan, endast accepterats i detta fall.¹⁰⁷ Det torde därför finnas ett väldigt litet tillämpningsområde för stater att hävda den grunden i fortsättningen.¹⁰⁸

Skattesystemets inre sammanhang avser ett samband mellan en fördel som den skattskyldige har fått och beskattningen. En beskattning skall till exempel kunna ske av en inkomst som tidigare har gett den skattskyldige en rätt till avdrag.

Viktigt för den här analysen är de uttalanden domstolen gjorde i målet ICI.¹⁰⁹ Visserligen uttalade EGD att EG-rätten inte kunde användas i fallet, då det gällde ett förhållande till tredje land, men domen gav ändå en intressant motivering; domstolen menade där på att ett förhindrande av skatteflykt kunde vara ett sådant tungt vägande allmänintresse som Rule of Reson stipulerar. I just det målet underkände dock domstolen det argumentet, med att de nationella regler som var föremål för tvisten inte specifikt var avsedda för skatteflykt – till det var de alldeles för generellt utformade. Så även om den var ägnad att eftersträva ett tungt vägande allmänintresse, så var reglerna inte proportionella till sitt syfte, utan kunde träffa även andra förhållanden än just de som var av karaktären skatteflykt.¹¹⁰ Det brittiska företaget fick via gemenskapernas rätt den nationella lagstiftningen underkänd.

Slutsatsen man kan dra av den delen i domen är att de nationella lagstiftningarna inom Unionen kan rättfärdigas på denna grund om de har som syfte att – och är proportionellt avgränsade till – att träffa skatteflykt.

Med andra ord behöver inte inskränkningar i etableringsfriheten nödvändigtvis innebära att inskränkningen inte får användas i lagstiftningen. Det viktiga är att det skall finnas en objektiv bakomliggande godtagbar orsak till inskränkningen.¹¹¹

På inkomstskatteområdet finns bland annat ett svenskt fall i praxis, där EGD ansåg att Sverige med sina regler, bröt mot restriktionsförbudet. I fallet X AB och Y AB ville det svenska moderbolaget göra avdrag för koncernbidrag till det likaledes svenska dotterbolaget, men vägrades avdrag.¹¹² Anledningen var att dotterbolaget till viss del också hade utländska dotterbolagsägare.

Detta var i strid med restriktionsförbudet och artikel 43, menade EG-domstolen; att det svenska bolaget, med etablerade dotterbolag i andra medlemsstater vägrades komma i åtnjutande av vissa skattelättnader.¹¹³

¹⁰⁷ Se bland annat C-35/98.

¹⁰⁸ Det hävdar bland annat Ståhl 2, sid. 741.

¹⁰⁹ C-264/96

¹¹⁰ Lagstiftningen träffade emellertid en merpart av utlandsetablerade dotterbolag, och inte bara de konstruktioner som hade som syfte att undvika skatt. Att bara etablera sig utomlands, kan inte ses som en åtgärd i syfte att undvika skatt. Se Wenhed 1, sid. 120 f.

¹¹¹ Wenhed 1, sid. 114.

¹¹² C-200/98

¹¹³ Punkten 27 i C-200/98.

En dom från senare tid har klargjort att en skattebestämmelse som gör det mindre attraktivt för bolag med säte i en annan medlemsstat att utöva etableringsfriheten och som kan få till följd att de avstår från att förvärva, bilda eller behålla ett dotterbolag i den medlemsstat där en sådan bestämmelse finns, strider mot etableringsfriheten.¹¹⁴

4.1.3 Är CFC förenlig med EG-rättens etableringsfrihet?

Slutsatsen för analysen följer den tidigare uppdelningen; först undersöks om den svenska CFC lagstiftningen strider mot etableringsfriheten – och först därefter, kommer analysen in på huruvida det kan finnas en objektiv grund för inskränkningar i etableringsfriheten.¹¹⁵

4.1.3.1 Är CFC förenlig med etableringsfriheten? Går CFC att rättfärdiga med hänsyn till en objektiv rättfärdigandegrund?

Lagrådet menade att osäkerhet präglade förslaget, särskilt då med tanke på att domstolen har ett mycket stort utrymme för egna bedömningar.¹¹⁶ Skatteutskottet spädde på osäkerheten och tillade att om förslaget skulle visa sig stå i strid med EG-rätten, så får reglerna därefter anpassas till det.¹¹⁷

Båda instanserna ansåg alltså att frågan inte är helt klar – och anledningen var främst att med det utrymme som Gemenskapernas domstol har, är det svårt att innan verkligen veta hur varje ny regel kommer att bemötas – och bara osäkerheten därtill bör och skall ju inte hindra en stat att agera.¹¹⁸

Regeringen å sin sida konstaterar i propositionen att *”Beträffande de här aktuella reglerna är det dock inte fråga om en eventuell diskriminering på grund av bolagets säte, eftersom det är dotterbolagets etableringsland som medför en eventuell skillnad i behandling för moderbolagen.”*¹¹⁹

Vidare menar regeringen att det i själva verket inte uppkommer en diskriminering, utan mer likvärdiga förutsättningar för alla, om utländska lågbeskattade bolag beskattas i Sverige.¹²⁰ Valet att etablera sig i ett lågskatteland eller i Sverige ger samma resultat, till skillnad från det fallet att bara vissa företag etablerar sig utomlands. Argumenten går alltså ut på att – så länge man bara neutraliserar, och inte bestraffar, skattefördelar utomlands – så föreligger ingen diskriminering. Därmed strider inte lagstiftningen mot EG-rättens etableringsfrihet.¹²¹ Remissinstanserna delade inte den bedömningen.¹²²

Samtidigt försvagas deras argument med sitt eget upptagna syfte; *”CFC-regler syftar till att förhindra eller försvåra skatteplaneringsåtgärder genom sådana transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som leder till att den svenska skattebasen urholkas.*

¹¹⁴ C-324/00.

¹¹⁵ Samma metod använder EGD; Lenz, sid. 80 ff.

¹¹⁶ Prop. 2003/04:10 sid. 240.

¹¹⁷ Betänkande 2003/04:SkU 6 sid. 6.

¹¹⁸ Prop. 2003/04:10, sid. 240.

¹¹⁹ Ibid., sid. 105.

¹²⁰ Ibid., sid. 106.

¹²¹ Ibid., sid. 106.

¹²² Ibid., sid. 102.

*Förslaget till ändrade CFC-regler är en konsekvens av de nya reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar.*¹²³

Finlands högsta förvaltningsdomstol har i ett avgörande funnit att den finska CFC-lagstiftningen inte stod i konflikt med EG-rätten.¹²⁴ Notera då dock att den finska domstolen tog beslutet utan att inhämta ett förhandsavgörande. Det vill säga, EG-domstolen fick inte möjlighet att utreda frågan.

I doktrinen råder en relativt stor enighet om att CFC strider mot etableringsfriheten; Wenehed framhåller att CFC-lagstiftningen visserligen inte diskriminerar på grund av nationalitet, i och med varje oinskränkt skattskyldig delägare med hemvist i Sverige blir löpande beskattad för CFC-inkomsten.¹²⁵ Dock innebär CFC att bolag med hemvist i en medlemsstat kan bli löpande beskattad hos en delägare med hemvist i en annan medlemsstat. Därmed bör CFC-beskattningen vara ett hinder för att uppnå målen i artikel 3 C och som medlemsstaterna har åtagit sig att sträva mot, enligt artikel 10. Att CFC-lagstiftning i allmänhet kan komma att bedömas som en inskränkning av friheterna, delas av utländska författare.¹²⁶ Lang har uttryckt att *"...standardized anti-abuse rules do not seem to have any chance of being accepted by the ECJ"*¹²⁷

Det avgörande för Weneheds uppfattning är domstolens motivering i de två mål som ovan har redogjorts för.¹²⁸ För CFC-beskattningen är CFC-bolagets etableringsland av betydelse för respektive delägars beskattning, såsom var fallet med ICI: s möjlighet att tillgodoräkna sig förlustavdrag och de svenska bolagens möjlighet att lämna koncernbidrag.¹²⁹

Hans bedömning grundas i och för sig på den äldre CFC-lagstiftningen, men argumenten som framförs, har en liknande grund i dagens lagstiftning. Allmänt sett, torde dessutom dagens lagstiftning vara mer ingripande och därför stå inför större risk att strida mot etableringsfriheten. En avgörande skillnad i de båda lagstiftningarna finns i och med att den äldre inte gav någon rätt till avräkning för erlagd utländsk skatt – och med det har konstaterats att den äldre snarare var ute för att eliminera än neutralisera fördelarna med en utländsk etablering.¹³⁰ I argumenten som framförs av Wenehed – för att den äldre lagstiftningen strider mot friheten – finns inte argumentet om avräkning med, varför det sannolikt inte har legat till grund för slutsatsen. Istället har han betonat domstolens domar, och särskilt deras motiveringar, samt betydelsen av fördragets artiklar 3 och 10.

Dahlberg har kommenterat förslaget till den nya lagstiftningen och anser det stå klart i strid med etableringsfriheten och att den uppfattningen delades av betänkandet.¹³¹ Att den skulle kunna rättfärdigas med systemets inre sammanhang – koherens – är han tveksam till, särskilt då med tanke på EGD: s restriktiva bedömningar.

¹²³ Ibid. sid. 1.

¹²⁴ A Oyi Abp och Dahlberg 5.

¹²⁵ Wenehed 1, sid. 113.

¹²⁶ Se Sandler, sid. 176.

¹²⁷ Lang, sid. 374 ff.

¹²⁸ C-264/96 och C-200/98.

¹²⁹ Wenehed 1, sid. 117.

¹³⁰ Fensby 1, sid. 250 ff. Se också Wenehed 1, sid. 140 ff. och 182 f.

¹³¹ Dahlberg 6 och SOU 2001:11, sid. 242.

Nils Mattsson menar att lagstiftningen kommer att underkännas – när den väl prövas i EG-domstolen – till den del den rör Unionens medlemsstater. CFC är ett ”uppenbart” brott mot etableringsfriheten.¹³² Reglernas främsta syfte är att förhindra ett urholkande av skattunderlaget – ett sådant skäl till restriktion i ett nationellt skattesystem mot fri etablering i en medlemsstat, har inte accepterats av EG-domstolen.¹³³ Övriga skäl, anser han, bygger på en argumentering som inte håller; ”Lagstiftningen har bara ett enda mål – att hindra investeringar utomlands, när skattesystemet är betydligt förmånligare än i Sverige”.¹³⁴ Därmed står CFC-lagstiftningen i strid med principerna i EG-fördraget.

Mot regeringens argument att det i själva verket skapar likvärdiga förutsättningar, invände han att ”om det emellertid stod EES-staterna fritt att genom ökad skattskyldighet i hemlandet omintetgöra möjligheten att utnyttja ett fördelaktigt skatteklimat i en annan EES-stat, skulle reglerna om etableringsfrihet i fördraget ... förlora all mening”.¹³⁵

- Slutsatsen är att osäkerhet präglar situationen, men mycket talar för att CFC-lagstiftningen strider mot EG-rättens etableringsfrihet. EG-domstolens avgöranden och doktrinen uppfattning, talar klart i den riktningen. För det fall en obegränsat skattskyldig i Sverige väljer att etablera sig i en annan medlemsstat, och därmed riskerar att träffas av löpande beskattning, är det ett hinder mot friheten till etablering.

Samtidigt kan man inte komma ifrån att med den frihet som domstolen har att tolka fördraget, är det svårt att sluta sig till ett säkert svar.

Såsom CFC-reglerna är utformade dock, är de alltför generella – de träffar även etableringar som inte är komna av ett syfte att undvika skatt. Lagstiftningen omfattar även aktiva inkomster i utländska juridiska personer, som inte behöver ha uppkommit bara av skatteskal. För att uppfylla kraven på rättfärdigande måste de vara ägnade att motverka skatteflykt och vara proportionella i förhållandet till syftet.

Att passiva intäkter eventuellt kan objektivt rättfärdigas, framförs i doktrinen. Men det krävs då att den bakomliggande transaktionen till CFC-inkomsten är kommen av en konstruktion som saknar affärsmässighet.¹³⁶ Det skall då handla om en transaktion som är utom betydelse för den fria inre marknaden. En sådan beskattning stöds också av ICI målet, där domstolen uttalade att en lagstiftning mot ”konstlade kopplingar” eventuellt kunde godtagas.¹³⁷ I och med att de svenska CFC-reglerna också träffar aktiva inkomster, så gör de mer skada än nytta för den inre marknaden – och bör då sannolikt strida mot etableringsfriheten och inte objektivt kunna rättfärdigas.¹³⁸

¹³² Mattson, sid. 6.

¹³³ Ibid., sid. 15.

¹³⁴ Ibid., sid. 16.

¹³⁵ Ibid., sid. 6.

¹³⁶ Wenehed 1, sid. 122.

¹³⁷ Punkten 26 i C-264/96.

¹³⁸ Wenehed 1, sid. 123 f.

Domstolens praxis är att minskade skatteintäkter eller skydd för skattebasen inte är någon grund för rättfärdigande, men regeringen menar att CFC-reglerna är syftade till att direkt motverka skatteflykt, varför reglerna i vart fall bör kunna objektivt rättfärdigas.¹³⁹ Det ställningstagandet motiveras vidare med att inte all utlandsetablering träffas av CFC, utan endast sådan etablering, som sker i en stat med ett system av skadlig skattekonkurrens.

Mattsson menar dock att ”är det skatteflykt i meningen skatteundandragande och skattfusksom skall motverkas så finns det redan idag medel för att förhindra sådana åtgärder...” och han syftar då på direktivet om ömsesidigt bistånd mellan skattemyndigheter i medlemsstaterna.¹⁴⁰ Detta direktiv har också EG-domstolen hänvisat till, i flera domar.¹⁴¹ I motsats till regeringen, anser Mattsson, att det inte finns några som helst likheter med Bachmann målet.

- Det är tveksamt om lagstiftningen kan objektivt rättfärdigas. En restriktiv praxis talar emot ett rättfärdigande.¹⁴² Dessutom är remissinstanser, förarbeten och doktrin tydligt emot att lagstiftningen kommer att godtas. Propositionen och den finländska domen är det enda som talar för ett rättfärdigande, men argumenten som framförs i propositionen synes vara drivna av en vilja att rättfärdiga en lagstiftning, som inte enbart har som syfte att förhindra konstlade kopplingar.

4.1.3.2 *Slutsats; CFC och EG-rättens etableringsfrihet*

- CFC-lagstiftningen kan inte anses stå i förenlighet med gemenskapernas etableringsfrihet. En sådan beskattning diskriminerar en svensk delägare som etablerat bolag i en stat som inbegripes av lagstiftningen.

- CFC-lagstiftningen kan antagligen inte rättfärdigas. För det är det alldeles för generell och träffar inkomster som inte täcks av syftet skatteflykt.

Min mening är då att man bör kunna komma runt problemet och ändå tillämpa lagstiftningen, om man undantar staterna inom Unionen och tillämpar dem på världens övriga skatteparadis.

¹³⁹ Prop. 2003/04:10, sid. 108.

¹⁴⁰ Mattson, sid. 9.

¹⁴¹ Se C-279/93, punkten 45.

¹⁴² Se bland annat Ståhl 2.

4.2 CFC och förenligheten med dubbelbeskattningsavtalen

- Är CFC-lagstiftningen förenlig med de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen?

4.2.1 Intern rätt och dubbelbeskattningsavtal

Dubbelbeskattningsavtalen har två syften – att förhindra juridisk dubbelbeskattning och att motverka internationell skatteflykt.¹⁴³ Avtalen fungerar så att – för att beskattning överhuvudtaget skall få ske – så måste det finnas en intern regel som grund för beskattning. Sedan kan dubbelbeskattningsavtalen begränsa, men aldrig utvidga, rätten att beskatta enligt den interna rätten. På så vis sätter den interna rätten den yttre ramen för möjlig beskattningsrätt.

Det normala är att den interna beskattningsrätten är väl utsträckt, men sedan så begränsar dubbelbeskattningsavtalet den interna rättens verkan.¹⁴⁴ Men det viktiga här är att även om en viss inkomst, med anknytning till utlandet, enligt intern rätt skall beskattas i Sverige – så är inte beskattningsrätten fullständigt avgjord. Först måste man se vad dubbelbeskattningsavtalet föreskriver.

Att avtalen går före den interna lagstiftningen, grundar sig på att speciallagstiftning går före allmän lag. CFC-lagstiftningen är en sådan allmän lag, som, om den står i strid med avtalen, normalt får ge vika. Samtidigt är åtagandena i dubbelbeskattningsavtalen folkrättsligt förpliktigande – där en stat inte kan stödja sig på den interna rätten för att inte tillämpa traktaten.¹⁴⁵

Denna tillämpning av avtalen kan sammanfattas i en viktig princip:

- Ett dubbelbeskattningsavtal kan begränsa – men aldrig utvidga – den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna skatterätt.¹⁴⁶

Det här betyder alltså i sin tur att om CFC-lagstiftningen står i strid med dubbelbeskattningsavtal, så skall avtalens regler ha företräde framför den interna rätten.

Frågan för Sveriges del är kommen av den nya lagstiftningen. Tidigare så träffade CFC nästan bara inkomst som kom från stater som Sverige inte hade ingått dubbelbeskattningsavtal med, och det var därför inget större problem.¹⁴⁷ Anledningen till att den Vita lista man då använde endast inkluderade stater som man hade dubbelbeskattningsavtal med, var delvis att man inte var säker på huruvida CFC var i förenlighet med avtalen.¹⁴⁸ Fortfarande är det dock så att stater med ingen

¹⁴³ Lindencrona, sid. 32-37. En tredje funktion med dubbelbeskattningsavtalen kan sägas vara förbudet mot olika former av skattemässig diskriminering, se Lindencrona, sid. 37 f. Men för den här analysen är det syftet underordnat; diskrimineringsförbudet riktar sig nämligen till utländska medborgare som verkar i Sverige. Inte personer som är bosatta utomlands.

¹⁴⁴ Att den interna rätten är väl utsträckt sätter nämligen press på den andre parten att vilja ingå avtal med Sverige. På så vis upprättar man också ett administrativt samarbete, i syfte att motverka skatteflykt. Se Lindencrona, sid. 38 f.

¹⁴⁵ Pelin, sid. 120.

¹⁴⁶ Lindencrona kallar satsen för dubbelbeskattningsavtalsrättens ”gyllene regel”, se Lindencrona, sid. 24.

¹⁴⁷ Uteslutna från den Vita listan, trots att det fanns dubbelbeskattningsavtal med de staterna, var endast Australien, Cypern, Malaysia, Spanien och Thailand.

¹⁴⁸ Prop. 1993/94: 50, sid. 272.

eller låg bolagsskatt, normalt inte ingår dubbelbeskattningsavtal med andra stater, varför problemet med lagstiftningens förenlighet, gentemot dessa stater, inte existerar.¹⁴⁹

CFC är inget okänt eller nytt bland andra stater. Inom EU-15 har 8 stater en CFC lagstiftning.¹⁵⁰ Av dessa stater kan i vart fall 7 sägas ha en lagstiftning som kan innebära att inkomster från ett annat EU-land kommer att beläggas med CFC-beskattnings.¹⁵¹ Dessutom har de flesta normalskattestater en vilja att ingå så många dubbelbeskattningsavtal som möjligt. Med andra ord så är problemet inte unikt för Sverige och ledning för hur problemet har lösts kan också sökas från andra länders domstolar.

De avtal som Sverige har ingått med andra stater utgår nästan alla ifrån OECD: s modellavtal.¹⁵² Endast de som tecknades innan modellavtalet, och inte omförhandlats, bygger på annan grund.

4.2.2 OECD: s modellavtal

Avtalet som har tagits fram av OECD används i princip som utgångspunkt vid alla avtalsförhandlingar om dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstater. Dessutom fungerar den som modell för FN: s modellavtal, som används mellan U- och I-länder.¹⁵³ På så vis kan den sägas ha betydelse för i princip alla stater. Det innebär dock inte att stater som valt att teckna avtal efter FN: s modellavtal, förbinder sig till OECD: s tolkning av avtalet.¹⁵⁴

Till avtalet finns kommentarer som är viktiga vid tvist om tolkningen av avtal. Kommentaren till modellavtalet är utförlig och förklarar artikel för artikel. Både avtalet och kommentarerna till den har förändrats flera gånger. Det allra senaste modellavtalet kom 1992 och förändringar därefter publiceras i ett lösbladssystem.

Utgångspunkten för Sveriges avtalsförhandlingar är alltså OECD: s Model Tax Convention on Income and Capital – och när det gäller Sveriges avtal med andra stater, så följer de i stor utsträckning modellavtalet.¹⁵⁵ Skulle det bli tvist om tolkningen är det därför viktigt att här klargöra huruvida kommentarerna har något värde i tolkningen vid tvisten – det vill säga, har modellavtalet med dess kommentarer, något rättskällevärde?

4.2.2.1 Modellavtalets rättskällevärde

Det finns ingen juridisk bindning för medlemsstaterna att tolka avtalet i enlighet med kommentarerna och reservationer har ingen juridisk betydelse, utan klargör bara statens uppfattning i frågan.¹⁵⁶ OECD är framförallt ett samarbetsorgan – med syfte att underlätta

¹⁴⁹ Av världens kända skatteparadis, har endast Bahrain, Barbados, Liechtenstein och Nederländska Antillerna ingått dubbelbeskattningsavtal med någon annan stat. Av dessa har endast Barbados ingått avtal med Sverige. För en lista över Sveriges avtal, se Pelin, sid. 259 ff.

¹⁵⁰ EU-stater med CFC-lagstiftning; Danmark, Finland, Frankrike, Portugal, Spanien, Sverige, Storbritannien och Tyskland. Med EU-stater menas här EU-15. Se Wenehed 1, sid. 125.

¹⁵¹ Den slutsatsen kommer från Sandler, sid. 178 ff.

¹⁵² Prop. 2003/04:10 sid. 98.

¹⁵³ Lindencrona, sid. 43.

¹⁵⁴ Ibid., sid. 43.

¹⁵⁵ Tre avtal tillkom dock innan det första modellavtalet; avtalet med Israel från 1959, och avtalen med Grekland och Marocko från 1961. Att Sveriges dubbelbeskattningsavtal bygger på modellavtalet, framgår av Dahlberg M. 1. sid. 90 och Lindencrona, sid. 40

¹⁵⁶ Pelin, sid. 156.

världshandeln – inte en överorganisation med egen jurisdiktion. Parterna är främst moraliskt politiskt förpliktade att följa deras rekommendationer, inte juridiskt bundna. Det faktum att kommentaren endast är en rekommendation, innebär alltså att rättskällevärdet kan ifrågasättas.

Avtalet som staterna har tecknat med varandra har givetvis ett rättskällevärde – och då dessa avtal oftast bygger på modellavtalet, kan det sägas få ett indirekt värde. Kommentarer som värde vid tolkningen är dock inte lika enkel.

- Om en av staterna inte är medlemmar i OECD, kan kommentaren antagligen inte användas som medel för tolkning av avtal – i vart fall bör den ha en sämre ställning, en mindre betydelse, än när båda staterna är medlemmar av organisationen.¹⁵⁷
- Notera dock att det finns ett antal stater som inte är medlemmar i organisationen, men som anslutit sig till modellavtalet.¹⁵⁸ För dessa har sannolikt kommentaren en viss betydelse, även om betydelsen är något svagare än då båda parter är medlemmar i OECD.¹⁵⁹
- Vad gäller parter som är medlemmar i samarbetsorganisationen, så finns en möjlighet att anmärka på kommentarens utformning, om man inte delar uppfattning med majoriteten. Finns där ingen anmärkning, så får de antas instämma i det som där framförs – och då kan kommentaren användas som medel för tolkning vid tvist om dubbelbeskattningsavtal.¹⁶⁰

En del författare menar att stater som inte angivit en anmärkning har en, uttryckt på engelska, ”*Soft Obligation*” att följa kommentarens tolkning.¹⁶¹ Med tanke på att staterna deltar i dess utformning och har möjlighet att avge en avvikande åsikt, är det en rimlig ståndpunkt.

Har en avvikande åsikt framförts, finns det ingen ledning att finna av kommentaren – om åsikten gjorts senast vid ingåendet av avtalet och den var känd vid samma tillfälle.

Som nämnts, så ändras både avtalet och kommentaren relativt ofta. Om då kommentaren endast har förtydligats i något hänseende – som innan, något mindre klart, framgick av kommentaren – så kan den nya kommentaren användas vid tolkningen av avtalet. Då har inget egentligen tillagts eller förändrats, utan bara gjorts klarare.¹⁶²

¹⁵⁷ Dahlberg 1, sid. 93.

¹⁵⁸ Stater som inte är medlemmar i OECD, men som klargjort sin inställning till OECD-avtalet, med dess kommentarer; Argentina, Brasilien, Estland, Filippinerna, Israel, Kina, Lettland, Litauen, Malaysia, Rumänien, Ryssland, Sydafrika, Thailand, Ukraina, Vietnam och Vitryssland. Det innebär inte att de tolkar kommentaren i enlighet med OECD:s medlemmars tolkning, utan just att man endast har framfört sin inställning. Deras inställning kan skilja staterna emellan och skilja sig från medlemmarnas tolkning.

¹⁵⁹ Dahlberg 1 sid. 94.

¹⁶⁰ Ibid., sid. 91. Medlemsstaten uttrycker då en skiljaktig mening angående tolkningen i kommentaren. Däremot är anmärkningarna inte ett uttryck för en skiljaktig mening angående själva avtalstexten.

¹⁶¹ Bland annat Vogel i Dahlberg 1, sid. 91.

¹⁶² Att den nya kommentaren då ändå kan användas, har stöd i OECD-avtalets introduktionsavsnitt, paragraferna 35-36; Dahlberg 1, sid. 95.

Resultatet bör dock bli annorlunda om kommentaren – eller kommentaren och avtalet – har förändrats. Istället bör, som tolkningsdata, användas den kommentar som fanns vid avtalets ingående.¹⁶³ Detta styrks bland annat av Wienkonventionen.¹⁶⁴

Regeringens bedömning är att det ”... följer av modellavtalets allmänna uppbyggnad och OECD:s kommentarer till avtalet att modellavtalet aldrig har varit avsett att innebära någon begränsning av möjligheterna till CFC-beskattnings i den stat där delägaren är hemmahörande. Detta gäller i synnerhet i fall då denna lagstiftning inte är mer långtgående än vad som behövs för att motverka skatteundandragande.”¹⁶⁵ De menar vidare att en majoritet av medlemsstaterna är av samma åsikt – men även mot de stater som är emot en sådan tolkning – är CFC förenlig med avtalen.

4.2.3 Wienkonventionen

Såsom ett folkrättsligt avtal mellan stater, är Wienkonventionen från 1969 tillämplig på dubbelbeskattningsavtalen som Sverige har skrivit under med andra stater.¹⁶⁶ Denna konvention innehåller en kodifiering av sedvaneregler till hjälp för avtalstolkning. Av intresse är två artiklar, en allmän och en supplementär regel.¹⁶⁷

Den allmänna stadgar att utgångspunkten är avtalet i sig, dess uttryck sett i sitt sammanhang och dess ändamål och syfte. Utöver sammanhanget skall även efterföljande överenskommelser och praxis beaktas.

De uttryck som används skall tolkas i sin gängse mening, men ett uttryck kan tillskrivas en speciell – här, skatterättslig – mening, om det kan fastställas att det var parternas avsikt.

Supplementärt kan man använda förarbetena till traktaten, samt ”omständigheter vid dess ingående”. Med förarbeten avses inte den svenska propositionen – då dessa propositioner enbart är ett ensidigt förarbete till lagen om avtalets införlivande i svensk rätt. Ett internrättsligt förarbete kan inte användas för en folkrättslig tolkning.¹⁶⁸

Som tidigare nämnt har dubbelbeskattningsavtalen två huvudsyften: att förhindra dubbelbeskattnings och motverka internationell skatteflykt. Samtidigt säger Wienkonventionen att avtalen skall tolkas i sitt sammanhang och mot bakgrund av sitt ändamål och syfte. Detta innebär inte, enligt Lindencrona, att avtalets bakomliggande syfte får användas vid tolkningen av de enskilda artiklarna i avtalet.¹⁶⁹ Syftet får istället vara beroende av de enskilda artiklarnas utformning. Med andra ord, är själva avtalets och de enskilda artiklarnas utformning, det

¹⁶³ Ändringen har ingen betydelse; Vogel, sid. 46. Dahlberg är mer tveksam, men lutar åt att ändringen då inte har någon betydelse, Dahlberg 1, sid. 95 f.

¹⁶⁴ Enligt artikel 31 är det den mening som uttrycket hade när avtalet skrevs under, som skall ligga till grund för tolkningen.

¹⁶⁵ Prop. 2003/04:10, sid. 101.

¹⁶⁶ Konventionens fullständiga namn är; ”The Vienna Convention of the Law of Treaties”. Ratificerades av Sverige 1974 och trädde i kraft 1980.

¹⁶⁷ Artikel 31 och 32.

¹⁶⁸ Lindencrona, sid. 83.

¹⁶⁹ Lindencrona, sid. 81; Ett dubbelbeskattningsavtal brukar rubriceras; ”För undvikande av dubbelbeskattnings och förhindrande av internationell skatteflykt”. Det får dock inte ses som någon ”överordnad princip” vid avtalstolkningen.

viktigaste tolkningsmaterialet. Linderfalk menar dock att man kan väga in traktatens syften och, vid tvist om tolkningen, använda sig av det bakomliggande syftet, även om det finns flera syften bakom.¹⁷⁰

Att Wienkonventionen främst skall tillämpas mellan parterna, hindrar inte att samma principer också kan användas vid tvist mellan en enskild och myndighet.¹⁷¹

Det råder total brist på svensk rättspraxis i denna analysfråga – men det hindrar inte att man inte kan dra slutledningar från andra staters praxis i samma fråga. Under förutsättning att deras avtal och lagstiftning liknar Sveriges.

4.2.4 Schneider och Le Conseil d'etat

Lagstiftningen i Sverige är nu inte ens ett år gammal och det finns av den anledningen ingen svensk rättspraxis. Dock är det så att både dubbelbeskattningsavtal och CFC lagstiftning tillämpas och används i många länder. Bland annat i Frankrike, där ett mål i frågan – dubbelbeskattningsavtalens relation till CFC – avgjordes år 2002.

Visserligen är det så att mål avgjorda av Le Conseil d'Etat naturligtvis inte har någon funktion av praxis i Sverige, men det är inte rättsverkan som sådan som är föremål för intresse här – utan domens argumentation, för att kunna säga något om de svenska reglernas förenlighet med våra dubbelbeskattningsavtal.

Frankrikes lagstiftning är inte föremål för denna studie, men landet kan generellt sägas ha en liknande CFC-lagstiftning som Sverige, och definierar precis som Sverige CFC-inkomsten enligt jurisdiktionsmetoden.¹⁷² Bland annat har Frankrike samma krav om ett 25 % direkt eller indirekt ägande:

*"Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient./ Ces bénéfices font l'objet d'une imposition séparée. Ils sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la société étrangère et sont déterminés selon les règles fixées par le présent code./ L'impôt acquitté localement par la société étrangère est imputable dans la proportion mentionnée au premier alinéa sur l'impôt établi en France à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés"*¹⁷³

Det franska bolaget Société Schneider Electric ägde till fullo bolaget Paramer i Schweiz.¹⁷⁴ Paramer beskattades för sina inkomster i Schweiz betydligt under vad som var normal skattenivå i Schweiz. Därmed skulle Paramer CFC-beskattas enligt den interna rätten i Frankrike. Dubbelbeskattningsavtalet mellan länderna sa dock att inkomst från rörelse skulle beskattas, i det

¹⁷⁰ Linderfalk, sid. 244 f.

¹⁷¹ RÅ 1996 ref. 84.

¹⁷² Om skillnaden mellan jurisdiktions- och transaktionsmetoden, se Wenehed 1, sid. 65-74.

¹⁷³ Artikel 209 B Code général des impôts.

¹⁷⁴ Endast "Schneider" beskattningsåret.

här fallet, i Schweiz – såvida inte Paramer hade ett fast driftsställe i Frankrike. Något sådant driftsställe fanns inte.

Med andra ord – kunde man då CFC-beskatta Paramer, eller fick den interna rätten ge vika för dubbelbeskattningsavtalet?

Frågan togs upp i tre instanser, med skilda resultat. Den första instansen – Tribunal Administratif de Paris – ville CFC beskatta Schneider främst på grund av att¹⁷⁵

1. Trots att dubbelbeskattningsavtalen har som ett av sina syften att motverka skatteundandragande, så innebär det inte att Frankrike skall hindras att uppnå detsamma via CFC lagstiftningen.

Med andra ord kan man säga att – bara för den skull att man inte lyckats få till ett bättre avtal med Schweiz, så har man inte förbundit sig att inte vidta andra, interna rättsliga åtgärder, för att motverka skatteundandragande. Ett syfte kan mycket väl uppnås genom flera åtgärder, även i kombination.

2. Det andra syftet med dubbelbeskattningsavtal är att förhindra internationell dubbelbeskattning. Att CFC-beskatta Schneider innebär dock inte någon dubbelbeskattning, då beskattningen sker av två olika skattesubjekt i två olika stater. Dessutom kan utländska skatter räknas av enligt den franska skattelagstiftningen.

Argumentet går här ut på att inte heller det andra syftet med dubbelbeskattningsavtalen står i motsats till att CFC-beskatta bolaget. Bolaget kan för det första få avdrag för erlagd skatt i Schweiz – för det andra, så är inte bolaget skattesubjekt i Schweiz. Ekonomisk dubbelbeskattning var inte oförenlig med avtalet.

I och med att CFC-beskattningen inte stod i motsats till dubbelbeskattningsavtalens två huvudsyften, kunde Schneider beskattas i Frankrike för sitt bolag i Schweiz, enligt första instans.

Målet gick vidare till La cour Administrative d'appel de Paris, där utgången blev den motsatta.¹⁷⁶ Enligt artikel 7, punkten 1 i avtalet mellan länderna så kunde inte beskattning av Paramers inkomster ske i Frankrike, i och med att företaget inte hade något fast driftsställe i landet.

Domstolen ansåg alltså att dubbelbeskattningsavtalet måste ha företräde framför den franska interna rätten. Inga bestämmelser hade heller tagits med i avtalet som tillät någon avvikelse från reglerna, varför Schneider undslapp CFC-beskattning.

Målet togs upp i den högsta domstolen – Conseil d'Etat – år 2002.¹⁷⁷ Statens företrädare upprepade i princip två av sina argument från tidigare:

¹⁷⁵ Se Le Tribunal 1996.

¹⁷⁶ Se La Cour 2001.

¹⁷⁷ Le Conseil 2002.

1. I och med att CFC-reglerna och dubbelbeskattningsavtalet båda har som syfte att undvika skatteundandragande, så står de inte i konflikt med varandra. De är bara två olika instrument.
2. Avtalet mellan länderna är till för att förhindra juridisk dubbelbeskattning och i och med att skatten drabbar två olika skattesubjekt – Schneider respektive Paramer – så står inte CFC-beskattningen i strid med avtalet.

Som ett tredje argument framfördes att:

3. Inkomsten från Paramer skall anses vara en presumtiv utdelning, som inte omfattas av avtalet. Alltså varken inkomst från Schneider eller utdelning från Paramer.

Conseil d'Etat underkände statens argumentation och menade att någon CFC-beskattning inte kan följa av Paramer, för det franska bolaget. Argumenten kan i korthet sägas vara följande:

1. I och med att det inte fanns någon regel i avtalet som ger Frankrike rätt att via intern rätt motverka skatteundandragande, så spelar det ingen roll att både lagstiftningen och avtalet har samma syfte i denna del.
2. Oavsett att Schneider och Parmer inte drabbas av juridisk dubbelbeskattning, så måste avtalet också rimligen ha som syfte att motverka ekonomisk dubbelbeskattning. Att beskatta Schneider för Paramers intäkter – och hävda att ingen dubbelbeskattning egentligen har skett – gör åtskillnaden mellan juridisk och ekonomisk dubbelbeskattning konstgjord.
3. I och med att det finns ett samband mellan inkomsten från Paramer och det beskattningsunderlag som drabbade Schneider, så omfattas inkomsten av avtalet.

Den svenska regeringens kommentar till rättsfallet är att domstolen har gjort en ”bokstavstolkning” av det aktuella avtalet och att man visserligen måste iaktta viss försiktighet ”... med att överföra avgöranden från domstolar i andra länder till svenska förhållanden, men de slutsatser den franska domstolen drar borde stämma till stark eftertanke. Ett ytterligare skäl för detta är att domen gäller finansiell verksamhet i Schweiz, vilken i Finansdepartementets promemoria föreslås bli CFC-beskattad.”¹⁷⁸

4.2.5 Är CFC förenlig med dubbelbeskattningsavtalen?

Frågan här i analysen är huruvida CFC-reglerna kan anses stå i strid med ingångna dubbelbeskattningsavtal. Om de står i strid med avtalen, är frågan om avtalen eller den interna rätten får företräde.

Genom att en stat ingår ett dubbelbeskattningsavtal med en annan stat så avsäger sig parterna beskattningsrätten i vissa avseenden. Vanligast är att beskattningsrätten vid inkomst av näringsverksamhet – om bolaget varken har hemvist eller fast driftsställe i Sverige – inte längre omfattas av svensk beskattningsrätt. Det här följer av modellavtalet;

¹⁷⁸ Prop. 2003/04:10, sid. 98.

*”Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftsställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftsstället.”*¹⁷⁹

Genom att instifta om CFC-beskattningsrätt så återtar Sverige, ensidigt, en bortförhandlad rätt till beskattning av dessa inkomster. Visserligen är det så att det är den svenska personen, som även kan vara en fysisk person som blir beskattad, men samtidigt är det i realiteten en beskattning av en utländsk juridisk person, som vare sig har en hemvist eller ett fast driftsställe i Sverige.

Att återta en beskattningsrätt är inte möjligt utan att den andre parten – det vill säga, Sveriges motpart i avtalsförhandlingarna – går med på det. Det följer av Wienkonventionen.¹⁸⁰

Det bästa och säkraste sättet torde därför vara att omförhandla dessa avtal – genom att avtalen tillåter endera parten att införa CFC-lagstiftning, eller genom att vissa slag av bolag undantas från avtalets tillämpningsområde.¹⁸¹

4.2.5.1 Kan en rätt att CFC beskatta tolkas in med hänvisning till modellavtalet?

Grunden för slutsatsen här är att ett avtal – även ett dubbelbeskattningsavtal – skall tolkas efter parternas gemensamma avsikt med avtalet.¹⁸² Enligt modellavtalet, som den franska högsta domstolen hänvisade till, så är CFC-beskattningsrätt oförenlig med modellavtalet som sådant. För att undvika dubbelbeskattningsrätt, måste avtalet avse inte bara juridisk, utan även ekonomisk dubbelbeskattningsrätt.¹⁸³ Domstolen tolkade in att avtalet måste avse även ekonomisk dubbelbeskattningsrätt. Själva avtalet, modellavtalets artikel 7, ger heller inget stöd för CFC beskattning. Den ger klart uttryck för att beskattning endast får ske i en avtalsslutande stat där verksamheten äger hemvist.¹⁸⁴ Källstaten ges en beskattningsrätt till det fasta driftsställets inkomster.

• En rätt att CFC-beskatta kan alltså inte tolkas in med en hänvisning till modellavtalet.

4.2.5.2 Kan en rätt att CFC-beskatta tolkas in av syftet bakom dubbelbeskattningsavtalet?

Syftet med dubbelbeskattningsavtal, såsom nämnts tidigare, är dels att undvika skatteflykt, dels att fördela inkomsterna mellan avtalsparterna, så att dubbelbeskattningsrätt undviks. CFC kan med det första syftet i åtanke, sägas vara i enlighet med dubbelbeskattningsavtalens syfte, men strider direkt mot det andra. Någon ledning för tolkningen från syftet kan därför inte gå att finna. Dessutom bör det vara så som uttrycks av Lindencrona – avtalet måste i första hand vara beroende av de enskilda artiklarna, inte avtalets huvudsyfte.¹⁸⁵

¹⁷⁹ Artikel 7 punkten 1.

¹⁸⁰ Lindencrona, kap. 6. Se också artikel 31.

¹⁸¹ I avtalet mellan Sverige och Tyskland ges båda parter rätt att tillämpa CFC-lagstiftning, se artikel 43 i avtalet – men den här lösningen är inte särskilt vanlig. Däremot är det vanligt att vissa bolag eller viss inkomst undantas från avtalets tillämpningsområde, se Dahlberg 1, sid. 236 ff.

¹⁸² Rå 1996 ref. 84 och Prop. 2003/04:10, sid. 99.

¹⁸³ Med juridisk dubbelbeskattningsrätt avses en beskattning för samma subjekt, samma inkomst och perioder.

¹⁸⁴ Pelin, sid. 163.

¹⁸⁵ Lindencrona, sid. 81.

• En rätt att CFC-beskatta kan ej heller tolkas in med hänvisning till syftet med dubbelbeskattningsavtalet.

4.2.5.3 *Kan en rätt att CFC-beskatta istället tolkas in med ledning av kommentaren till modellavtalet?*

Modellavtalets kommentarer har ett visst värde mot de flesta avtalsstater, men ett mindre eller inget värde, mot andra. Kommentaren stadgar visserligen numera att CFC-beskattning är i förenlighet med dubbelbeskattningsavtal, men kommentaren har inget eller litet värde för merparten av de avtal som Sverige har ingått, bland annat vad avser stater som står utanför OECD. En rätt att CFC-beskatta kan alltså inte tolkas in i avtal som ingåtts med de stater som inte är medlemmar av organisationen.

För de stater som är med i OECD finns i vart fall fyra undantag, där kommentaren ändå inte blir tillämplig; för det första, de två stater som Sverige har ingått avtal med innan modellavtalets tillkomst, och som inte har blivit ändrade.

För det andra, för de fall där den andra staten har gjort en anmärkning i kommentaren om CFC: s förenlighet med dubbelbeskattningsavtalen. Anmärkningar har gjorts bland annat från Nederländerna, Luxemburg och Schweiz.

För det tredje, så bör avtal undantas som är ingångna innan 1992, i och med att det var först då som man tog med i kommentaren, ett stöd för CFC: s förenlighet med dubbelbeskattningsavtal.¹⁸⁶ Innan 1992 fanns följaktligen inget stöd i kommentaren för en förenlighet mellan CFC och dubbelbeskattningsavtalen.

För det fjärde och sista, så bör också avtal undantas som är tillkomna mellan 1992 och 2002, för aktiva inkomster. Däremellan ansågs nämligen bara passiva inkomster, enligt kommentaren, förenliga med dubbelbeskattningsavtal.¹⁸⁷

Dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått efter 2002 är däremot förenliga med en CFC-beskattning – både vad avser aktiva som passiva inkomster. Det enda avtal som uppfyller samtliga förutsättningar ovan, är Sveriges avtal med Portugal.

¹⁸⁶ Rapport från OECD, OECD 1992.

¹⁸⁷ Punkten 26 artikel 1 uttalade då att det skulle strida mot ”allmänna principer” och ”mot andan i skatteavtal” om motverkande åtgärder, såsom CFC, utsträcktes också till aktiv affärsverksamhet. Detta tolkar Wenehed som att CFC inte får träffa aktiva inkomster, medan Dahlberg är av annan uppfattning; i ”... paragraf 26, uttalas endast den uppfattning som flertalet av OECD: s medlemsstater företräder”. Det kan ”knappast” utgöra ett självständigt tolkningsunderlag, menar Dahlberg. Se Wenehed 1, sid. 95 och Dahlberg 1, sid. 324 f.

Följaktligen – för att underlätta förståelsen – så finns det inget stöd för lagstiftningens förenlighet med dubbelbeskattningsavtalen i kommentaren, för avtal;

- Som är ingångna med Israel, Grekland och Marocko¹⁸⁸
- Som är ingångna med stater som står utanför OECD¹⁸⁹
- Som är ingångna med stater som har gjort en anmärkning mot CFC lagstiftningens förenlighet med dubbelbeskattningsavtalen¹⁹⁰
- Som är ingångna innan 1992¹⁹¹
- Som är ingångna mellan 1992 och 2002, vad avser aktiva inkomster¹⁹²

Detta under förutsättning att det inte, som i avtalet med Tyskland, i avtalet finns en artikel som tillåter CFC-lagstiftning.¹⁹³ Förekomsten av en sådan artikel i avtalet gör att CFC ändå är förenlig med avtalet.¹⁹⁴

Med dessa förutsättningar så är lagstiftningen förenlig med dubbelbeskattningsavtalen, vad avser passiva inkomster, för avtalen med; de nordiska staterna, Kanada, Mexico, USA och Österrike. Därtill är lagstiftningen förenlig, både vad avser passiva och aktiva inkomster, med avtalet för Portugal.¹⁹⁵ Med övriga avtal är inte CFC-lagstiftningen förenlig.

Analysens svar blir därför beroende av vilket av Sveriges avtal som avses. För de fall – och det är relativt få fall – som ändå omfattas av kommentaren, så bör CFC vara i förenlighet med dubbelbeskattningsavtalen. Men för alla övriga, bör CFC oförenlig.

• En rätt att CFC-beskatta kan tolkas in med hänvisning till kommentaren, vad avser ett fåtal avtal. Dessa avtal kan ge en rätt att CFC-beskatta passiva intäkter – för avtalet med Portugal – både passiva och aktiva intäkter.

4.2.5.4 *Slutsats; CFC och dubbelbeskattningsavtalen*

Artikel 7 i modellavtalet get inget stöd för tolkningen att CFC skulle vara förenlig med dubbelbeskattningsavtalen. En uppdelning i juridisk och ekonomisk dubbelbeskattning – och hänvisa till att modellavtalet bara avser juridisk dubbelbeskattning, är en konstlad uppdelning och ej förenlig med avtalet. Avtalens två huvudsyften ger inte heller något stöd – dubbelbeskattning undviks inte om CFC-beskattning utgår på inkomsten från utlandet, ingen verklig fördelning sker då. Avtalets syfte får dessutom vara beroende av de enskilda artiklarna, inte dess övergripande syfte.

¹⁸⁸ I och med att de är ingångna innan första dubbelbeskattningsavtalets tillkomst. Marocko och Israel är dessutom inte medlemmar av OECD.

¹⁸⁹ Medlemmar i OECD är endast 30 stater; Australien, Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Island, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Schweiz, Slovakien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern, USA och Österrike.

¹⁹⁰ De som är viktiga för analysen är endast, Luxemburg, Nederländerna och Schweiz.

¹⁹¹ Kommentaren gav inget stöd för en förenlighet mellan CFC och dubbelbeskattningsavtalen, innan 1992.

¹⁹² Här finns två uppfattningar representerade. Se not 187.

¹⁹³ Se artikel 43 i avtalet mellan Sverige och Tyskland.

¹⁹⁴ Se också kapitel 2.4 sista stycket.

¹⁹⁵ Sveriges alla avtal utgår ifrån uppräknningen i Pelin, sid. 259 ff.

Att försöka legitimera en CFC-beskattnings genom hänvisning till kommentaren till modellavtalet, är beroende av vilket av Sveriges avtal som avses. De flesta avtal som kan bli aktuella i det här fallet, omfattas inte av kommentarens eventuella rättskällevärde. Lagstiftningen är endast förenlig med ett avtal, när det gäller både aktiva och passiva inkomster, och ett fåtal, vad gäller endast passiva intäkter.

Den interna rätten, CFC-lagstiftningen, får därför i de flesta fall ge vika för de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen.

Lösningen för framtiden är att omförhandla de avtal vi har. Antingen undantar man vissa typer av bolag från avtalets tillämpningsområde eller så får man den andre parten att godta att Sverige inför CFC-lagstiftning.

5. Avslutning

Det finns en mängd initiativ och faktorer som tyder på att skatteparadiserna – som CFC har som syfte att motverka – har en svår framtid framför sig. Framst är det banksekretessen som troligen måste luckras upp, och därmed så försvinner ett av paradisens viktigaste kännetecken.¹⁹⁶

Idag lider en hel värld av terrordåd och sedan attacken den 11 september så har även den största och viktigaste spelaren på marknaden, USA, ett starkt incitament för att begränsa de fria kapitalrörelserna. Finansieringen av dåden har nämligen sannolikt kommit från anonyma konton i skatteparadis. Av den anledningen har USA slutit avtal med flera kända skatteparadis om ett informationsutbyte dem emellan.¹⁹⁷ Kampen mot terrorismen innebär därmed indirekt en kamp mot skatteparadiserna.¹⁹⁸ Samma slags av kamp, på samma grund, pågår även i Europa; *“Politically it is now going to be very difficult to defend the continuation of tax havens, no matter where they are in Europe.”*¹⁹⁹

Det är alltså inte CFC-lagstiftningen i sig eller ensamt som kommer att sätta ett stopp eller begränsa förekomsten av skatteparadis – men den utgör sannolikt en liten del av det paket av åtgärder och initiativ som pågår och som kommer att intensifieras.

Flera ledande politiker inom EU har dessutom uttalat en stark oro för den form av skattedumpning som pågår i de nya medlemsländerna, och med tanke på hur beroende dessa också är av de gamla ländernas finansiering, är det troligt att de gamla och mäktigare medlemsländerna får sätta agendan för företagsbeskattningen inom Unionen. Det har bland annat framförts att dessa länder inte bör kunna få utdelning ur några av Unionens fonder, innan de kommit upp i en normal beskattning av inkomster.²⁰⁰ Argumentet är rimligt och bör vara svårt att bemöta – det är inte Unionens uppgift att finansiera dessa staters låga skatter. Både genom bidrag och genom att företagen lämnar de gamla, för de nya medlemsstaterna.

En av de få direktiv som Rådet har kunnat sluta sig kring, på beskattningsrättens område, är Sparandedirektivet, om informationsutbyte mellan medlemsstaterna.²⁰¹ För vissa länder har man istället tills vidare gått med på att dessa tar ut en källskatt och överför den till domicilstaten. Ett sådant beslut, även mot en mängd motsträviga parter, tyder på att viljan och förmågan att ha kvar självständiga och låga skatter inte är starkare än Unionens gemensamma makt.

Andra aktörer – förutom USA och EU – är också aktiva i sin bekämpning av anonyma skatteparadis. OECD är en sådan aktör. Organisationen fick bland annat 31 offshorestater att åta

¹⁹⁶ Se OECD 1987, sid. 22 f och OECD 2004 angående skatteparadisens vanligaste kännetecken.

¹⁹⁷ Fensby 2, sid. 404 ff.

¹⁹⁸ Se också Skrivelse 2002/03:118, sid. 18 om kopplingen mellan terrorism och motåtgärder mot skatteparadiserna, samt USA: s ökade intresse.

¹⁹⁹ “Brussels Sees Need To Focus on Tax Havens”, The Financial Times, 25 September 2001.

²⁰⁰ Denna linje drivs bland annat av Frankrikes finansminister, Nicolas Sarkozy; ”Man kan inte säga att man har råd att ha låga skatter och samtidigt kräva att andra ska betala för sina vägar, sina skolor, sina sjukhus, sin infrastruktur - det är illojalt”, i DN 2 Se även LM. Även Göran Persson delar den uppfattningen, men bland övriga medlemsstater är intresset för att minska skillnaderna, svalt. Se DN 1.

²⁰¹ Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003.

sig att ändra den interna rätten, så att den uppfyller kraven i organisationens skattekonkurrensrapport. De ändringarna skall vara klara till slutet av år 2005.²⁰²

Några få stater har dock inte åtagit sig att vidta några förändringar alls, däribland europeiska Andorra, Liechtenstein och Monaco. Dessa stater kan därför drabbas av kollektiva straffåtgärder, om deras inställning inte förändras.²⁰³

Torsten Fensby framhåller en utveckling mot allt mindre av sekretess, eventuellt kan det innebära att sekretessen helt försvinner.²⁰⁴ Hans argument går ut på att trycket från de industriella, större och mäktigare staterna, till slut blir för stort för de små att stå emot. Missnöjet mot dem är stort och det finns en mängd internationella organisationer som inom sitt område gör sitt för att bekämpa paradisen. Däribland IMF, FSF och G7.²⁰⁵

Hans argument verkar väl underbyggda och det är sannolikt så att missnöjet bara kommer att växa, i takt med att de negativa konsekvenserna bara blir fler och starkare. För man bör notera att de missnöjda staterna betonar olika anledningar i bekämpningen av skatteparadis. För USA: s del är det främst såsom medel i ”kriget mot terrorismen”, medan det för Sverige del snarare är ett medel mot skatteundandragande. Andra stater kan ha andra anledningar.

Inom Unionen finns inga renodlade skatteparadis, men däremot finns det en tydlig tendens till en hårdnande skattekonkurrens.²⁰⁶ Skattebasutredningen har bland annat jämfört hur mycket bolagsskatterna har minskat för 18 av våra största handelspartner, de senaste 6 åren.²⁰⁷ Ingen stat hade under denna period höjt sin bolagsskatt – ett fåtal, däribland Sverige – har låtit skatten förbli densamma.²⁰⁸ Vi vet också att bland de nya Unionsmedlemsstaterna, som inte ingick i jämförelsen, finns det en stark vilja att snabbt attrahera kapital på detta sätt. Här ovan talades det om illojal skattedumping från deras sida.

Författaren av rapporten, ”Skatterna – konkurrens eller harmonisering?”, menar dock att följderna av en konkurrens – inom bolagssektorn – inte alls behöver vara negativa. Inte ens om bolagsskatten skulle komma ner kring nollstrecket, skulle det få särskilda allvarliga konsekvenser. Tvärtom kan en sådan konkurrens effektivisera samhällsekonomin, samtidigt som den inte får särskilt stora fördelningspolitiska konsekvenser.²⁰⁹ Mer bekymmersamt är däremot den eventuella förekomsten av konkurrens inom förmögenhetsskatten och progressiviteten i inkomstskatteskalorna.²¹⁰

²⁰² OECD 2000, sid. 16 ff.

²⁰³ Ibid.

²⁰⁴ Fensby 2, sid. 404 ff.

²⁰⁵ Se också Engdahl, sid. 96 f. G 7 benämns nu oftast G 8, sedan Ryssland gick med 1998. Ibland ges dock uttalanden från de tidigare sju länderna enbart, varför gruppen då benämns G 7.

²⁰⁶ Persson.

²⁰⁷ SOU 2002:47, sid. 111.

²⁰⁸ Till viss del skulle det eventuellt kunna förklaras av bredare skattebaser. Men för merparten av staterna innebär det sannolikt en reell skattesänkning.

²⁰⁹ Persson, sid. 8-9.

²¹⁰ Ibid., sid. 11.

Konkurrensen borde dock för tillfället i princip vara begränsat till företagsbeskattningen, och då främst till beskattningen av stora företag. Sannolikt är det så att om det kommer någon harmonisering inom Unionen, så kommer den på företagsbeskattningens område först. Det finns absolut ingen anledning för Unionen att börja med, eller ens oroa sig för någon verklig konkurrens, inom tjänstebeskattningen eller – än tydligare – inom fastighetsbeskattningen.

Perssons slutsats är att både konkurrensen och harmoniseringen kommer att fortsätta – medan konkurrensen fortsätter på svårörliga skattebaser, tvingas man till harmonisering inom lättörliga baser.

Även om inte skattesatsen är det enda som avgör hur rörlig en skattebas är, så finns det en tydlig skillnad mellan olika skattesubjekt som avgör vilken möjlig konkurrens de kan utsättas för.²¹¹ När det gäller indirekta skatter, punktskatter, förmögenhetsskatten och skatten på tjänst – så förefaller den konkurrensen långt mer begränsad.²¹² Mellan 1987 och 1998 har i och för sig benägenheten att utvandra, för personer med universitetsutbildning, mer än fördubblats – men än så länge är det ändå ett relativt litet antal som utvandrar; endast mellan en halv procent och en procent av de universitetsutbildade. Inom 8 år har dessutom cirka hälften senare återvänt till Sverige.²¹³ Så benägenheten att utvandra och söka sig till ett jobb utomlands, är än så länge relativt liten.

Därmed menas inte att konkurrensen inte förekommer, för det gör den givetvis. Gränshandeln påverkar både momsens i vissa länder – såsom vid gränsen mellan Danmark och Tyskland – och punktskatterna på alkohol och tobak, är ett ständigt problem för Sverige.

Tesen är att harmoniseringen kommer att öka inom företagsbeskattningens område – sannolikt kommer en sådan harmonisering inom Unionen att ske relativt snabbt. Övriga skattesubjekt eller skattebaser är inte lika akut beroende av en harmonisering och där kommer antagligen en begränsad konkurrens att fortsätta och långsamt att tillta.

Om förutsättningen nu är att en harmonisering troligen kommer att intensifieras och säkerligen är nödvändig – då är frågan hur den teoretiskt kan förklaras?

För att belysa utvecklingen inom den europeiska samarbetsprocessen, utformades på 1950-talet ett antal integrationsteorier. Den neofunktionalistiska teoribildningen kom att få ett stort genomslag och dominerar studier av europeisk integration fram till början av 1970-talet. Grundaren Ernst B. Haas utvecklade teorin delvis som kritik mot det statscentrerade perspektiv som kom att präglade den tidiga integrationsforskningen. Haas ville ersätta det ensidiga fokuserandet på mellanstatliga relationer och staters suveränitet med ett överstatligt synsätt.

²¹¹ Skattesubjektets rörlighet bedöms givetvis också av andra faktorer – där samtliga vägs samman – för att värdera nyttan eller kostnaden för en viss etablering eller lokalisering. Dessa faktorer utgörs bland annat av utbildningsnivå, infrastruktur etcetera.

²¹² Persson, sid. 31 ff. Konkurrensen är en realitet, menar författaren, inom bolagssektorn. Där finns det en ”tydlig internationell trend”. För förmögenhetsskatten och progressiviteten i inkomstskatteskalan finns en trend, som eventuellt kan tolkas som ett uttryck för konkurrens. Punktskatterna är främst ett problem i gränsområden mellan stater.

²¹³ Molander, i ”Utvandringen från de skandinaviska länderna”, sid. 56 ff.

Neofunktionalismen är en normativ teori, vilket innebär att den anger föreskrifter och riktningvisare för hur integrationsarbetet skall bedrivas.

Haas definierade politisk integration som en process syftande till ”*political community*”.²¹⁴ En förutsättning för denna process är att en ny lojalitet gentemot de europeiska samarbetsinstitutionerna växer fram.²¹⁵ Integrationen skulle enligt Haas leda till en ny form av politik där överstatliga institutioner och regelverk var av central betydelse.

*”Political integration is the process whereby political actors in several distinct national settings are persuaded to shaft their loyalties, expectations and political activities toward a new centre whose institutions possess or demand jurisdiction over pre-existing nation-states. The end result of a process of political integration is a new political community, superimposed over the pre-existing ones”*²¹⁶

Haas menade att det beskrivna lojalitetsskiftet skulle vara möjligt genom att de involverade staterna börjar samarbeta i ”*low-key issues*”, det vill säga i relativt okontroversiella frågor av teknisk, snarare än av politisk karaktär. Genom att staterna löser problem på denna nivå uppstår ett tryck för samarbete inom närliggande områden. Samarbetet sprider sig sedan till allt fler områden i allt vidare cirklar. Samtidigt ökar aktörernas kapacitet att samarbeta inom mer känsliga politiska områden. Aktörerna socialiseras genom deltagandet i beslutsfattande institutioner. De ömsesidiga behoven medför att rationell problemlösning med nödvändighet ersätter konflikter inom de aktuella områdena.

Neofunktionalismen ser integrationen som en gradvis och balanserad utveckling mot högre integrationsstadier, där olika former av ekonomisk, social och politisk samverkan mellan länderna och deras befolkning väver dem samman i allt tätare relationer.

Denna tanke, att utveckling inom ett område leder till utveckling inom ett annat område är en av de viktigaste byggstenarna i neofunktionalismen som kallar processen, ”*spillovereffekt*”.²¹⁷

Överstatlighet behöver alltså, enligt Haas, inte innebära federalism, även om möjligheten finns att en ”*political community*” resulterar i en federal stat.²¹⁸

I mitten av 70-talet då integrationsprocessen genomgick en period av stagnation framförde Haas åsikten att den regionala integrationsforskningen – som han själv hade lagt grunden till – var på väg att dö ut.²¹⁹ Han var även pessimistisk gällande möjligheten till en gemensam politik för medlemsländerna.

²¹⁴ Haas 1, sid. 16 ff.

²¹⁵ *Ibid.*, sid. 5 f.

²¹⁶ *Ibid.*, sid. 16. och Rosamond, sid. 12.

²¹⁷ Rosamond, sid. 59 ff.

²¹⁸ Haas 1, sid. 5

²¹⁹ Haas 2, sid. 2 ff.

80-talets integrationsprocess har återigen aktualiserat behovet av en teoribildning som kan förklara det omfattande samarbete som har tagit form inom ramen för den Europeiska Gemenskapen och sedermera inom Unionen. Neofunktionalismen tycks återigen vara en användbar förklaringsmodell.

Enligt teorin om neofunktionalism så innebär alltså ett samarbete inom ett område att det samarbetet automatiskt sprider sig till ett intilliggande område. Det kan liknas vid en snöbollseffekt och är ett väl känt politiskt instrument. Instrumentet fungerar så att vid varje vägval av djupare integration så ställs man inför enbart ett realistiskt alternativ, som i sin tur sätter krafter i rullning inför ett senare politiskt vägval, utan egentliga alternativ.

Det centrala i teorin är alltså att integration inom en sektor eller område kommer att sprida sig till en annan sektor. En etablering av en högre gemensam institution, exempelvis EU: s institutioner, kommer automatiskt att sätta igång ekonomiska, sociala och politiska processer som strävar mot en fördjupad integration.

För närvarande föreligger en tvådelad situation inom Unionen. Å ena sidan har varje land fortfarande en formell självbestämmanderätt till sina direkta skatter genom att Rådet måste ta enhälliga beslut för att påverka de direkta skatterna.²²⁰ Å andra sidan så är inte varje system av lagstiftning isolerade ifrån varandra, utan de påverkar varandra och går in varandras system. Därigenom får ett beslut om fri rörlighet av exempelvis etablering, inte bara en påverkan i dess direkta syfte, utan även inom en mängd andra områden eller system, där beskattningsrätten är ett.

För federalister eller integrationsivrare inom Unionen är det här naturligtvis inte ett helt okänt fenomen, utan en medveten taktik för att stegvis få fler områden att omfattas av samarbetet. Genom att inleda ett samarbete om passfrihet över gränserna, likt Schengensamarbetet, så kommer det slutligen också ett förslag och beslut om att samarbeta inom området för immigrations- och flyktingområdet. Det ena samarbetet tvingar beslutsfattarna att även inkludera områden som det första samarbetet påverkar.²²¹

Även om teorin har haft sina motgångar sedan EG bildades – bland annat genom en relativt långsam integrationsprocess innan Maastricht och Frankrikes frånvaro från Nato under många år – så innebär teorin inte att integrationen behöver vara en rak linje.²²² Däremot så har den en förmåga att öka i takt med tiden och med antalet områden som involveras i samarbetet. Den korta tiden efter Maastricht har inneburit ett fördjupat samarbete inom i princip alla områden; idag har integrationen till och med kommit så långt inom området för penningpolitiken att tolv nationer har samma valuta och gemensam räntepolitik.

²²⁰ EGF innehåller ett kapitel om skatter av avgifter, kapitel 2, artiklarna 90-93 EG. De skatter som avses där är endast indirekta skatter. Med det avses, skatter som har en direkt påverkan på varuflödet mellan medlemsstaterna, se artikel 90 EG.

²²¹ Man skulle kunna se det som om att denna normativa teori är en välbehövlig korrigeringsfaktor – som genomdrivar beslut och fortsatt integration, som den politiska processen av olika anledningar inte klarar av.

²²² Med Maastricht avses fördraget den 7 februari 1992 om Europeiska Unionen, som trädde i kraft den 1 november 1993.

Något som dessutom kan få stor betydelse är bestämmelsen, som på franskt initiativ kom till, om att det numera endast behövs 8 staters enighet för att bilda en egen grupp av stater som går snabbare fram i integrationen.²²³ Det vill säga, förutom trycket från teorin som sådan, så finns trycket från en mängd stater som anser att integrationen går för långsamt – och det är främst de största och mest inflytelserika staterna som vill gå snabbare fram.

Man talar då om ett Europa à la carte, där länderna visserligen kommer att ha formell möjlighet att stå utanför ett visst samarbete – men i realiteten kommer det bli omöjligt att stå utanför för all framtid.

Det finns en hel del att vinna på att en ha en Unionsenlig CFC-lagstiftning. Möjligen är det också inom det området som skatterätten på allvar kommer att verkligen bli en del av EU, för att därefter verka som smittbärare till andra områden inom skatterätten. Enigheten inom EU bör vara relativt god för att använda sig av samma medel och med kraft försöka finna en väg att tillsammans lösa problemen med skatteparadisen. Även om det finns en hel del skillnader emellan staternas lagstiftning, så har ändå 8 av EU: s gamla medlemsstater – inkluderat alla de större, förutom Italien – någon form av CFC-lagstiftning.²²⁴

Bland de nya staterna som tillkommit så har flera en relativt, i förhållande till de gamla, låg och förmånlig skattelagstiftning, i syfte att locka till sig investeringar. Diskussionen har därför kanske aldrig varit så intensiv kring frågorna om skatter och skattekonkurrens inom Unionen. På så vis kan man säga att de nya medlemsländerna har påskyndat en integration och mycket talar för att man kommer – som första medel – att sluta sig kring en miniminivå på företagsbeskattningens område. Diskussion därom pågår idag.

För att sammanfatta diskussionen kort, så kommer sannolikt den unikt nationella beskattningsrätten att inom en snar framtid att försvinna – och för det finns en mängd argument: För det första har vi den neofunktionalistiska teorin som i teorin menar att område för område kommer att smitta av sig på varandra och nödvändiggöra en fortsatt integration. Integrationen har dessutom på vissa områden, såsom inom penningpolitiken, helt avskaffat den nationella beslutanderätten. Historiskt kan man alltså säga att teorin har visat sig stämma relativt bra.

Inom Unionen finns ett antal inflytelserika stater som strävar mot en federation, och med möjligheten att gå vidare i en mindre grupp, så kommer trycket mot övriga att bli omöjligt att stå emot.

Med 10 nya medlemsstater så har skattekonkurrensen blivit högaktuellt. Den franske finansministern har redan klargjort sin syn på de nya medlemsländernas låga företagsskatter – och menar att de måste höja dessa innan bidrag ur EU: s budget bör bli möjligt. En hårdnande, och ibland illojal, skattekonkurrens kommer att medföra att skatterna inte kan hållas utanför Unionen – inte kunna stå emot trycket från de större stater som vill se en förändring.

²²³ Det brukar benämnas ”flexibel integration”, se bland annat [Bernitz](#) och [EU-nämnden](#), särskild anförandena av Anna Lindh.

²²⁴ Dessa är; Danmark, Finland, Frankrike, Portugal, Spanien, Sverige, Storbritannien och Tyskland.

Avslutningsvis så tyder mycket på att de renodlade skattparadisen kommer att mötas av ett allt svårare motstånd och mer av omvärldens ogillande. Konkurrensen – särskilt inom företagssektorn – är redan ett faktum och kommer att tillta. Integration och harmonisering blir en del av lösningen. I all denna förändring, kommer CFC att ha en viss betydelse.

English summary

This study addresses the question of the Swedish CFC (Controlled foreign corporation) legislations compatibility with the EC law, freedom of establishment and towards those double taxation agreements that Sweden have signed with other states.

The study is interesting and important for several reasons. There are two main ones. First of all; if the court in Luxemburg finds the CFC legislation not compatible with the freedom of establishment – the Swedish internal laws, in purpose of protecting tax avoidance by companies in tax havens, will suddenly be inoperative towards companies established inside the Union. Secondly; the same result will be a fact if the internal law is considered to be incompatible with the agreements that Sweden has signed with other states, in order to avoid double taxation.

If the legislation is incompatible with the EC law, the problem is quite big, but anyway limited to the 25 countries that today constitute the Union. No quick or simple solution is to be found. If it is not compatible with the agreements, the problem is greater – since Sweden have 70 complete agreements – though, a problem simpler to solve.²²⁵

The purposes of the CFC legislation are to eliminate tax advantages of the shareholder when he transfers his earnings to a CFC corporation – or when he defers the taxation by postponing the dividend from the same corporation. Such postponement could otherwise be a fact, for all future.²²⁶

If the level of taxation, in the foreign corporation is lower than 15.4 %, the incomes are considered to be a CFC income and are CFC taxed – if the owner holds 25 % control of the assets or votes of the corporation, directly or indirectly. The income is calculated according to Swedish rules for the same type of company and credit is given for taxes paid abroad.²²⁷

The Swedish exchange control was abolished in 1992. The control restrained the possibilities to establish enterprises abroad by prohibiting the export of securities or other means of payment without the consent of the bank of Sweden.²²⁸ The abolishment of exchange controls has provided opportunities for tax avoidance. To prevent such avoidance, many countries have introduced legislations that tax shareholders directly – even though the profits from the foreign controlled companies not yet have been distributed.

Besides the restrains on foreign investments caused by the control, the CFC legislation was preceded by the less extensive “Luxemburg paragraph” – introduced in 1933. This paragraph has not much in common with today’s legislation – the real means of preventing tax avoidance came with the CFC legislation 1990.

²²⁵ For a complete list of agreements; Pelin, pag. 259 ff.

²²⁶ Wenehed 1, pag. 80 f.

²²⁷ See chapter 39a IL, especially paragraphs 2, 5 and 10-14 § §. For the credit of taxes paid abroad; AvrL 18-19 § §.

²²⁸ 4 § Valutaförordningen.

The last decades have seen much more of harmful tax competition, and both the EU and the OECD have come up with strategies to tackle these problems.²²⁹ In order to prevent the problems, the organisations suggest the member states to introduce some form of CFC legislation.²³⁰

The first of July 2003 a new legislation came into effect, giving companies a right to bring back profits or earnings without taxation, if the companies are closely tied to each other or the possession of owning the company are due to dependence between them – when holding a kind of business related shares.²³¹ Such rules were needed to avoid that some companies – or a combined groups of companies – would have to pay taxes three or four times for the same earnings.

With the possibility of bringing profits and earnings back to Sweden tax free, a new possible problem occurred. According to the government, there was a risk that a company based in Sweden choose to loan money in Sweden, only to transfer the money to a tax haven.²³² The result would be that the cost would appear in Sweden while the earnings would appear in a low tax regime. Later, whenever it would be suitable, the earnings – or the profits from selling the foreign corporation – could be brought back to Sweden.

In order to tackle such, and other, tax avoidance, Sweden introduced the new legislation for CFC companies, the first of January 2004. These rules are now the subject of analysis, in relation to the EC law, freedom of establishment, and the double taxation agreements, signed by Sweden.

• **Are the CFC legislation compatible with the EC law, freedom of establishment?**

Freedom of establishment is one of four freedoms, protected by the EC law.²³³ Based on treaty provisions, the principle of freedom of establishment enables an economic operator – person or company – to carry on an economic activity in a stable and continuous way in one or more Member States without being subject to any discriminatory or restrictive measures which could not be justified by reasons of general interest. When a national regulation is considered not to be in accordance with the principle of freedom of establishment, the Commission may request the national authorities to take the measures necessary to respect this principle and/or commence infringement procedures.

According to settled case-law, although direct taxation falls within the competence of the Member States, the latter must none the less exercise that competence consistently with Community law and therefore avoid any overt or covert discrimination on grounds of nationality.²³⁴

²²⁹ See, OJ C2 and OECD 1998.

²³⁰ 8 member states of EU-15 already have some kind of CFC legislation; Denmark, Finland, France, Germany, Portugal, Spain, Sweden and the UK.

²³¹ IL 24:13-14 and 16 § §, ”näringsbetingade andelar”.

²³² Prop. 2003/04:10, pag. 49.

²³³ See the articles 43 and 48.

²³⁴ See for example, C-279/93, paragraphs 21 and 26.

*“On that point, it must however be stressed that Community law sets limits to the exercise of those powers by the Member States in so far as provisions of national law adopted in that connection must not constitute an obstacle to the effective exercise of the fundamental freedoms guaranteed by Articles 48”*²³⁵

According to the charter, the goal is to set out “... *an internal market characterised by the abolition, as between Member States, of obstacles to the free movement of goods, persons, services and capital*”²³⁶ And “*Member States shall take all appropriate measures, whether general or particular, to ensure fulfilment of the obligations arising out of this Treaty ... They shall abstain from any measure which could jeopardise the attainment of the objectives of this Treaty.*”²³⁷

The government’s position is that the freedom of establishment is in no danger, with the CFC legislation.²³⁸ In fact, it creates more equal opportunities for the Swedish companies, since there will be no difference between owning Swedish or foreign corporations. Without any CFC legislation, there would be negative consequences of owning Swedish than foreign corporations.

According to article 39, there are only a few ways to justify limitations of the freedoms; “*It shall entail the right, subject to limitations justified on grounds of public policy, public security or public health*” And such action must always be proportional; “*Any action by the Community shall not go beyond what is necessary to achieve the objectives of this Treaty.*”²³⁹

So far, no grounds have been accepted for open discriminative actions from any State.²⁴⁰

Indirect restricted rules can be justified by the test, Rule of Reason, created by the ECJ.²⁴¹ The court in Luxembourg though, has only accepted and justified national tax law once – which means that the practise is fairly restricted.²⁴² “...*in the event of a State being obliged to allow the deduction of life insurance contributions paid in another Member State, it should be able to tax sums payable by insurers.*”²⁴³

Restricting the freedom of establishment can be possible, on the objective grounds of protecting tax evasion – if it is directed towards tax avoidance – and the rules are needed and proportional to its purpose.²⁴⁴

²³⁵ C-19/92, paragraph 28.

²³⁶ Article 3 C.

²³⁷ Article 10.

²³⁸ Prop. 2003/04:10, pag. 105 f.

²³⁹ Article 5. See also, for example C-250/95, regarding the lack of proportional rules from the Luxembourg state.

²⁴⁰ C 270/83 regarding the case « Avoir Fiscal ».

²⁴¹ C-120/79.

²⁴² C-204/90.

²⁴³ C-204/90, point 23.

²⁴⁴ See C-264/96.

Is CFC compatible with EC law, freedom of establishment? Can the CFC legislation be justified according to Rule of Reason?

The government's investigations, prior to the legislation, meant it was not for certain the law could be compatible or be justified according to the EC law.²⁴⁵

The government was, as said above, of another opinion and did not regard the legislation as a limit of establishment.²⁴⁶ The Finnish Supreme Court has also found the domestic law consistent with the EC law, but this decision was taken without hearing the opinion of the ECJ.²⁴⁷

Swedish and foreign doctrines though, are fairly united, and mean that CFC legislation must be incompatible with EC law; "...*standardized anti-abuse rules do not seem to have any chance of being accepted by the ECJ*".²⁴⁸ The main arguments are the restricted judgements of the ECJ and the legislations obstacle with the articles 3 and 10.²⁴⁹

Some authors think it is "*obvious*" that CFC it is not compatible with the EC law.²⁵⁰ The main purpose of the Swedish legislation is to protect its tax base – and such reason has never been accepted by the ECJ.²⁵¹ Nils Mattsson means that the purpose of the legislation is to avoid investments abroad, when the tax systems are more generous than in Sweden – and is therefore in breach with the charters main principles.²⁵²

- The conclusion is that there are grounds of believing that the Swedish CFC legislation is in breach with the freedom, protected by the charter. The decisions of the ECJ, the doctrines opinions, speak in that direction.

At the same time, with the possibilities the ECJ has in interpreting the charter; that conclusion is not for certain.

- The CFC legislation can probably not be justified by Rule of Reason. As the legislation is designed, it is too general and establishments – without the purpose of avoiding taxes – will apply to the legislations general form. It could be objectively justified, with a taxation of "passive" income, in accordance with the ICI-case.²⁵³ But as the legislation is made today, it also include revenues of "active" corporations and establishments that might be established on other grounds than a way to avoid taxation.

²⁴⁵ Prop. 2003/04:10, pag. 240.

²⁴⁶ Ibid., pag. 105.

²⁴⁷ A Oyi Abp and Dahlberg 5.

²⁴⁸ Lang, pag. 374 ff.

²⁴⁹ The two most important cases for the doctrine is; C-264/96 and C-200/98.

²⁵⁰ Mattson, pag. 6.

²⁵¹ Ibid., pag. 15.

²⁵² Ibid., pag. 16.

²⁵³ Point 26 in C-264/96.

- **Are the CFC legislation compatible with the double taxation agreements, signed by Sweden?**

Double taxation agreements have two main purposes; to avoid juridical double taxation and to obstruct international tax avoidance.²⁵⁴ The agreements prevail the internal legislation, which means that if the CFC legislation is incompatible with any of the agreements, what is set in the agreements will prevail. An agreement can also only limit a right of taxation, never extend it – which means that normally, each country has an extended internal right of taxation – which then are limited by international agreements.²⁵⁵ It is therefore not enough to study the national legislation in order to decide the right of taxation, when another country is involved – it is absolutely needed to look up the agreement in order to find out which country has been given the right of taxation.

In EU-15, 8 countries are using some kind of CFC legislation. Of these States, all, apart from Portugal, can be said to have a legislation that impose CFC tax on incomes coming from other member states.²⁵⁶ Normal tax regimes are also eager to sign as many double taxation agreements as possible, in order to accomplish the agreements two purposes. This means that – in lack of Swedish court decisions – conclusions, important for the analyses, can be taken from other states. For the question, CFC's compatibility towards double taxation agreements, the most important decision comes from Le Conseil d'Etat, regarding the agreement between France and Switzerland.²⁵⁷ The CFC legislation in France is similar to the legislation in Sweden.²⁵⁸

The agreements that Sweden have signed with other states, almost all emanated from the Model Tax Convention on Income and Capital, of OECD.²⁵⁹ With the Convention comes “comments”, with the purpose of interpreting the articles, in case of disputes. These comments change regularly.

- **Can a right to impose CFC taxes be interpreted by referring to the Model agreement?**

An agreement should be interpreted according to the party's mutual intention.²⁶⁰ According to the Model agreement, Sweden only has a right to tax revenues from a permanent establishment in Sweden.²⁶¹ By imposing taxes for CFC companies, Sweden re-take, one-sided, a right to tax such revenues, who derive from another country. That is not possible, without the consensus of the other party.²⁶²

To avoid double taxation, the agreement must be directed towards both juridical and economic double taxation. Le Conseil d'etat meant that such division is “*artificial*” and not intended by the model agreement.

- A right to impose taxes can therefore not be interpreted by referring to the model agreement.

²⁵⁴ Lindencrona, pag. 32 ff.

²⁵⁵ Ibid., pag. 24.

²⁵⁶ This conclusion comes from Sandler, pag. 178 ff.

²⁵⁷ Le Conseil 2002.

²⁵⁸ See, for example, article 209 B Code Général des impots.

²⁵⁹ Prop. 2003/04:10 pag. 98.

²⁶⁰ RÅ 1996 ref. 84. and Prop. 2003/04:10 pag. 99.

²⁶¹ Article 7.

²⁶² The Vienna Convention of the Law of Treaties, article 31.

Can a right to impose CFC taxes be interpreted by referring to the purposes of double taxation agreements?

The purpose of the agreement is twofold; to divide the revenues between the party's, in order to avoid double taxation – and to obstruct international tax avoidance.

CFC taxation is in line with the second purpose, but surely in contrast to the first. Any guidance from the purpose of double taxation agreements can therefore not be found. An agreement should also depend mostly on the separate articles, not on its main purposes.²⁶³

• A right to impose taxes can therefore not be interpreted by referring to the purposes of double taxation agreements.

Can a right to impose CFC taxes be interpreted by referring to the Comments of the Model agreement?

The comments have a value towards some countries, and no or less value towards others.

There is no right to impose CFC taxes towards revenues from the following;

- Israel, Greece and Morocco²⁶⁴
- States that are not members of the OECD²⁶⁵
- States that have made a remark in the comments against CFC legislations compatibility with double taxation agreements.²⁶⁶
- States that have signed an agreement with Sweden before 1992.²⁶⁷
- States that have signed an agreement with Sweden between 1992 and 2002 For the agreements with these states there is no right to impose a CFC tax regarding “active” revenues.²⁶⁸

Under these circumstances, the CFC legislation is compatible with the double taxation agreements – regarding “passive” revenues, with the agreements with; the Nordic countries, Austria, Canada, Mexico and the US.²⁶⁹ The legislation is also compatible with the double taxation agreement – regarding both “active” and “passive” revenues, from Portugal.²⁷⁰ The CFC legislation is in contrary with all the other agreements that Sweden have signed.

That is to say, if the agreement itself does not allow the parties to impose CFC, as with the agreement with Germany.²⁷¹

²⁶³ Lindencrona, pag. 81.

²⁶⁴ Since these agreements were signed before the first Model agreement; with Israel 1959 and with Greece and Morocco, 1961. Israel and Morocco is also not members of the OECD.

²⁶⁵ Members are only; Australia, Austria, Belgium, Canada, Czech Republic, Denmark, Finland, France, Germany, Great Britain, Greece, Hungary, Ireland, Island, Italy, Japan, Korea, Luxembourg, Mexico, Netherlands, Norway, New Zealand, Poland, Portugal, Switzerland, Slovakia, Spain, Sweden, Turkey and the US.

²⁶⁶ Such remarks have been made by Luxembourg, Netherlands and Switzerland.

²⁶⁷ Before 1992 the Comment did not support compatibility between CFC and double taxation agreements.

²⁶⁸ According to article 1, point 26.

²⁶⁹ An income is passive, when it is not a result of an active business – an active business for their management – or an income of a base company.

²⁷⁰ For a complete list of Swedish agreements with other states, Pelin, pag. 259 ff.

²⁷¹ See article 43, in the double taxation agreement between Sweden and Germany.

- A right to impose taxes by referring to the comments of the Model convention can be interpreted towards a few of the agreements, regarding “passive” revenues, and for one of the agreement, both “active” and “passive” revenues. But towards most agreements, the legislation is in contrary with them.

Förkortningar

AvrL	Avräkningslagen
BFL	Bokföringslagen
CFC	Controlled Foreign Corporation (äv: Controlled Foreign Company)
DI	Dagens Industri
DN	Dagens Nyheter
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europeiska Gemenskapen
EGD (EJC)	EG-domstolen
EGF	EG-fördraget
EU	Europeiska Unionen
FN	Förenta Nationerna
FSF	Financial Stability Forum
FV	Finansvärlden
IL	Inkomstskattelagen
LM	Le Monde
LP	Le Point
IMF	Internationella valutafonden (sv.)
LSK	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SVD	Svenska Dagbladet
SvSkT	Svensk Skattetidning
WTO	World Trade Organisation

Källförteckning

Litteratur

- Andersson Mari, Enérus Anita Saldén och Tivéus Ulf, Inkomstskattelagen – en kommentar del 2, 29-66 kap., Norstedts, 4 uppl., Stockholm 2004. [Andersson](#)
- Dahlberg Mattias, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2000. [Dahlberg 1](#)
- Engdahl Oskar, Skatteparadis, Norhaven Paperback, Danmark, 2004. [Engdahl](#)
- Haas Ernst B., The uniting of Europe: political, social and economic forces 1950-1957, Calif, Stanford, 1968. [Haas 1](#)
- Haas Ernst B., The obsolescence of Regional Integration Theory, Institute of International Studies, Stanford, 1975. [Haas 2](#)
- Lindencrona Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget, Stockholm, 1994. [Lindencrona](#)
- Linderfalk Ulf, Om tolkningen av traktater, Lund, 2001. [Linderfalk](#)
- Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2, Studentlitteratur, 9 uppl., Lund 2004. [Lodin](#)
- Mattson Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, CE Fritzes AB, 12 uppl., Stockholm 1997. [Mattson](#)
- Moerman Sebastien, The main characteristics of tax havens, Intertax, 1999. [Moerman](#)
- Molander Per och Andersen Torben M., Alternativ i välfärdspolitik, SNS förlag, Stockholm 2002. [Molander](#)
- Pelin Lars, Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv. [Pelin](#)
- Persson Mats, Skatterna – konkurrens eller harmonisering? Rapport nr 6, Svenska institutet för europapolitiska studier, 2003. [Persson](#)
- Rosamond Ben, Theories of European Integration, Macmillan Press Ltd, Houndmills, Basingstoke and London. [Rosamond](#)
- Sandler Daniel, Tax treaties and Controlled Foreign Company Legislation, Kluwer, 2 uppl., Haag 1998. [Sandler](#)
- Ståhl Kristina och Österman, Roger P., EG-skatterätt, Iustus förlag, Uppsala, 2000. [Ståhl 1](#)
- Terra Ben och Wattel Peter, European tax law, Kluwer, 3 uppl., Haag 2001. [Terra](#)
- Wenehed Lars-Erik: CFC-Lagstiftning – en studie av CFC-beskattningsrättens utsträckning, den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattningsrätt samt beskattningsrätt efter skatteförmåga, Juristförlaget, Lund, 2000. [Wenehed 1](#)
- Vogel Klaus, KV on double taxation conventions, Kluwer law international, London 1997. [Vogel](#)

Artiklar

- Ahlqvist Stefan, Bankministern Gunnar Lund – Bankernas vinster för höga, Finansvärlden 20040220. [FV](#)
- Bernitz Ulf, Amsterdamfördraget – utformning, betydelse och flexibel integration, Svenska Nätverket för Europaforskning i Ekonomi, [www.sne.org](#). [Bernitz](#)
- Boe Sigrid, EU sätter press på lågskatteländerna, Dagens Nyheter, 20040912. [DN 1](#)
- Brokelind Cécile: Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala avtalen?: Den franska inställningen. Svensk skattetidning 2002. [Brokelind](#)
- Carlberg Peter: Sverige ett skatteparadis, Svenska Dagbladet, sid. 1 och sid. 5 Näringsliv 20040918. [SVD](#)
- Châtelot Christophe de Bresson Henri, Le « dumping fiscal » empoisonne les relations franco-polonaises, Le Monde, 20040911. [LM](#)
- Dahlberg Mattias: Förslaget om ny CFC-lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11. Skattenytt 2001. [Dahlberg 2](#)
- Dahlberg Mattias: Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD: S modellavtal? Artikel i festskrift till Gustaf Lindencrona. [Dahlberg 3](#)
- Dahlberg Mattias: ”Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD”, Skattenytt, 1999 nr. 5. [Dahlberg 4](#)
- Dahlberg Mattias, Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten, Svensk skattetidning 2001. [Dahlberg 5](#)
- Dahlberg Mattias, Förslag till ny CFC-lagstiftning – 2002 års departementspromemoria, Skattenytt, nr. 1-2 2003. [Dahlberg 6](#)
- Fensby Torsten, Neutralitet och beskattningen av utländska dotterbolags bolagsinkomster, Skattenytt, nr. 5 1996. [Fensby 1](#)
- Fensby Torsten, OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis, Skattenytt 2002. [Fensby 2](#)
- Håstad Disa, Fortsatt fransk skattekampanj, Dagens Nyheter Ekonomi, 20040916. [DN 2](#)
- Lang Michal, CFC legislation and Community Law, European Taxation 2002. [Lang](#)
- Lauritzen Suzanne: Analys av den svenska CFC-lagstiftningen – en effektiv skatteflyktslagstiftning? Skattenytt 1998. [Lauritzen](#)
- Lenz C-O, The jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters, EC Tax Review, 1997. [Lenz](#)
- Melbi Ingrid: ”Förslag om slopad kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade aktier”, Skattenytt nr. 4 2001. [Melbi](#)
- Mattson Nils Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? Skattenytt nr 4 2004 [Mattson](#)
- Olsson RS Henrik Rädslan för skattesänkningar, Svensk Tidskrift no. 3-4 2003. [Olsson](#)
- Orange Martine, La Suède, Paradis fiscal, Le Point, 20030905. [LP](#)

- Rempler Helena och Persson, Anna Malin, EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning, Svensk Skattetidning sid. 967-986 2000.
- Ståhl Kristina, Möjligheter att inskränka rättigheter i den fria rörligheten – några aktuella frågor, Svensk skattetidning 2001.
- Törnwall Mikael, Miljardkoncern flyttar till skatteparadiset Sverige, Dagens Industri, sid. 8 20041011.
- Wenehed Lars-Erik, Löpande delägarbeskattning av utländska bolag. Skattenytt 1997.

Rempler

Ståhl 2

Törnwall

Wenehed 2

Offentligt tryck

Propositioner

- Proposition 1989/90:47 Om vissa internationella skattefrågor [Prop. 1989/90:47](#)
- Proposition 1990/91:107 Om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige [Prop. 1990/91:107](#)
- Proposition 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen [Prop. 1993/94:50](#)
- Proposition 2000/01:12 Beskattning av utländska nyckelpersoner [Prop. 2000/01:12](#)
- Proposition 2002/03:139 (Del 2, från kap. 9) Reformerade regler för bank- och finansieringsrörelse [Prop. 2002/03:139](#)
- Proposition 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning. [Prop. 2003/04:10](#)
- Proposition 2003/04:99 Följdändringar med anledning av nya regler för bank- och finansieringsrörelse samt inlåningsverksamhet [Prop. 2003/03:99](#)

Regeringens skrivelse

- Regeringens skrivelse 2002/03:118 Spelregler för globala marknader – svensk strategi för ökad internationell finansiell stabilitet [Skrivelse 2002/03:118](#)

Riksdagstryck

- EU-nämnden, 1999/2000:32 Fredagen den 7 juli. [EU-nämnden](#)
- Motion till riksdagen 2003/04:c157 Motion med anledning av prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning [Motion 2003/04:c157](#)
- Skatteutskottets betänkande 2003/04:SkU6 Ändrade regler för CFC-beskattning [Betänkande 2003/04:SkU6](#)

Statens offentliga utredningar

- SOU 1988:45 Vissa internationella skattefrågor [SOU 1988:45](#)
- SOU 1995:134 Verklig ledning – obegränsat skattskyldighet för juridiska personer [SOU 1995:134](#)
- SOU 2001:11, Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar. [SOU 2001:11](#)
- SOU 2002:47. Skattebasutredningen: Våra skatter? [SOU 2002:47](#)

Rådets direktiv

- Rådets direktiv 77/799 EEC Assistansdirektivet [Direktiv 77/799/EEC](#)
- Rådets direktiv 90/434/EEC Fusionsdirektivet [Direktiv 90/434/EEC](#)
- Rådets direktiv 90/435/EEC Moder- dotterbolagsdirektivet [Direktiv 90/435/EEC](#)
- Rådets direktiv 2003/48/EG Sparandedirektivet [Direktiv 2003/48/EG](#)
- Rådets direktiv 2003/49/EG Ränte- och royaltydirektivet [Direktiv 2003/48/EG](#)

Övrigt

- Skv-nytt 2/04 Ny lagstiftning [Skv-nytt 2/04](#)
- International Tax Avoidance and Evasion – Four related studies, OECD, Issues in International Taxation, N°1, Paris 1987. [OECD 1987](#)

- Rapport från OECD, The Revision of the Model Convention från den 23 juli 1992.

OECD 1992

- Rapport från OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, Paris, 1998.

OECD 1998

- Towards Global Tax Co-operation - Report to the 2000 Ministerial Council meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs - Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices.

OECD 2000

- Tax Haven Criteria, 17 mars 2004

OECD 2004

- OJ C2 från den 6 januari 1998

OJ C2

Rättsfall

EG-domstolen

- Mål 6/64 Costa v Enell
- Mål 120/79 Cassis de dijon
- Mål 13/83 Transportpolitiken
- C-270/83 Avoir fiscal
- C-204/90 Bachmann
- C-19/92 Kraus
- C-279/93 Schumacker
- C-484/93 Svensson
- C-55/94 Gebhard
- C-250/95 Futura
- C-264/96 Imperial Chemical Industries
- C-254/97 Baxter
- C-307/97 Saint-Gobain
- C-311/97 Royal bank of Scotland
- C-35/98 Verkooijen
- C-200/98 X AB och Y AB
- C-324/00 Lankhorst-Hohorst

Mål 6/64
Mål 120/79
Mål 13/83
C-270/83
C-204/90
C-19/92
C-279/93
C-484/93
C-55/94
C-250/95
C-264/96
C-254/97
C-307/97
C-311/97
C-35/98
C-200/98
C-324/00

Svensk domstol

- RÅ 1996 ref. 84

RÅ1996

Franska domstolar

- Le tribunal administratif de Paris, 13 février 1996
- La cour administrative d'appel de Paris, 30 janvier 2001
- Le Conseil d'Etat, N° 232276, séance du 14 juin 2002, lecture du 28 juin 2002

Le Tribunal 1996
La Cour 2001

Le Conseil 2002

Finsk domstol

- A Oyi Abp från den 20 Mars 2002.

A Oyi Abp

