

## Promemorian ”Genomförandet av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden”

Fi2018/00823/S3

### 1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslaget genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller förslag till ändringar, förtydligande m.m.

De svenska CFC-reglerna måste utformas så att de kan omfatta svenska bolags fasta driftställen i länder som delvis är undantagna från kompletteringsregeln, i de fall fasta driftställen är undantagna från svensk beskattning enligt skatteavtal.

Det bör klargöras om skattefri utdelning på näringsbetingade aktier minskar utrymmet för skattefri kapitalvinst enligt den nya skattefrihetsregeln i 42 kap. 22 a § II.

Problemet med ekonomisk dubbelbeskattning kvarstår vid utdelning och kapitalvinst avseende en mellanliggande utländsk juridisk person vid CFC-beskattning vid indirekt ägande av CFC-bolag.

Vid avräkning av utländsk skatt på CFC-inkomst bör en avräkningsmöjlighet finnas för den CFC-skatt som utländska underliggande företag betalat i sina hemländer avseende samma CFC-inkomst.

För att CFC-reglerna ska uppfylla ATAD-direktivets minimibeskattningskrav föreslår Skatteverket att EES-kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § andra stycket II tas bort.

## 2 Skatteverkets synpunkter

### 2.1 Definition av CFC-bolag (4.1)

I avsnitt 4.1 sägs:

När det gäller inkomst från fast driftställe sägs i direktivets recit 12 att CFC-regler ska utsträckas till sådan inkomst om denna inte beskattas eller är skattebefriad i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande.

Inkomstskattelagens regler om beskattning av fasta driftställen i utlandet innebär att en obegränsat skattskyldig juridisk person enligt 6 kap. 4 § IL är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, s.k. worldwide taxation. Svensk rätt uppfyller därför i denna del åtagandena i direktivet utan ytterligare lagändringar.

I vissa av Sveriges skatteavtal (Bulgarien, Cypern, Grekland, Israel, Pakistan, Thailand, Turkiet och Zimbabwe) undantas fasta driftställen från hemviststatens beskattning, genom att skatteavtalet föreskriver exemption i stället för credit of tax. Fasta driftställen till svenska företag som finns i dessa länder blir således inte beskattade i Sverige. Om dessa fasta driftställen är lågbeskattade i källstaten omfattas de av direktivets minimistandard. Någon möjlighet att CFC-beskatta sådana fasta driftställen finns inte i nu gällande lagstiftning och någon ändring föreslås inte heller i denna del. Av de här aktuella länderna är alla utom Zimbabwe (Bulgarien, Cypern, Grekland, Israel, Pakistan, Thailand och Turkiet) grålistade i den föreslagna lydelsen av 39 a bilagan IL.

Av recit 12 framgår ”Följaktligen måste CFC-reglerna utsträckas till att omfatta inkomst av fasta driftställen, om dessa inkomster inte beskattas eller är skattebefriade i den medlemsstat där den skattskyldige är hemmahörande.”

Det kan ifrågasättas om den nuvarande regleringen i IL, i ljuset av nämnda skatteavtal, räcker till för att uppfylla direktivets minimikrav i denna del. De svenska CFC-reglerna måste därför utformas så att de kan omfatta svenska bolags fasta driftställen i länder som delvis är undantagna från kompletteringsregeln, i de fall fasta driftställen är undantagna från svensk beskattning enligt skatteavtal.

## **2.2 Artikel 8.5 Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid efterföljande utdelning från ett CFC-bolag (4.11)**

### **2.2.1 Utdelning på näringsbetingade andelar i CFC-bolag**

I avsnitt 4.11 sägs:

Det kan tilläggas att resonemanget i detta avsnitt om att undvika dubbelbeskattning på utdelning från CFC-bolag bara gäller om den aktuella utdelningen ska tas upp till beskattning. Om det t.ex. rör sig om en utdelning på en näringsbetingad andel uppkommer ingen dubbelbeskattning, oavsett om 42 kap. 22 § IL skulle vara tillämplig på utdelningen eller inte, eftersom sådana utdelningar inte ska tas upp till beskattning (24 kap. 17 § IL).

Frågan är om detta medför att det CFC-beskattade utrymmet inte påverkas av att utdelning sker på näringsbetingade andelar. Alternativt skulle detta utrymme konsumeras och således skulle utdelningen på näringsbetingade andelar påverka framtida möjlighet att utnyttja skattefrihet för utdelning enligt 42 kap. 22 § IL, men även skattefrihet för kapitalvinst enligt den nya 42 kap. 22 a § IL. Enligt Skatteverkets uppfattning är 42 kap. 22 och 22 a §§ endast tillämpliga på skattepliktiga utdelningar respektive kapitalvinster. Tolkningen överensstämmer med ordalydelsen i 42 kap. 22 och 22 a §§, eftersom dessa inte hänvisar till skattefrihet enligt 24 kap. IL. Begränsningen i möjlighet att få skattefrihet hänvisar bara till vad som redan beaktats enligt 42 kap. 22 och 22 a §§ IL och inte vad som mottagits skattefritt. En skattefri utdelning eller kapitalvinst på näringsbetingade andelar ska således inte minska utrymmet för framtida skattefri utdelning eller kapitalvinst enligt 42 Kap. 22 och 22 a §§ IL. Problematiken uppkommer endast i den ovanliga situationen när innehavet i CFC-bolaget av någon anledning upphört att vara näringsbetingat.

För att uppfylla direktivets krav på icke-dubbelbeskattning krävs inte bortseende från utdelning på näringsbetingade andelar. Det räcker med att inkomsten inte beskattas två gånger. Det kan inte spela någon roll om detta åstadkoms enligt reglerna i 24 kap. IL eller genom en tillämpning av reglerna i 42 kap. IL. Det bör därför klargöras om skattefri utdelning på näringsbetingade aktier minskar utrymmet för skattefri kapitalvinst enligt den nya skattefrihetsregeln i 42 kap. 22 a § IL.

### **2.2.2 Utdelning vid indirekta innehav av CFC-bolag**

Den situation som undantas från dubbelbeskattning är den när utdelning sker från CFC-bolaget. Eftersom 39 a kap. IL är utformat på så sätt att även vissa fall av indirekta innehav av CFC-bolag beskattas hos delägaren medför denna utformning en risk för dubbelbeskattning. Som ett exempel på en relativt vanlig situation som inte omfattas av skattefrihet för utdelning är när en fysisk person äger ett CFC-bolag via en utländsk juridisk person. Eftersom den fysiske personen inte erhåller utdelning på andelarna i CFC-bolaget, utan på andelarna i den utländska juridiska personen som äger CFC-bolaget, kan hen inte tillgodoräkna sig det CFC-beskattade beloppet vid tillämpning av skattefrihetsregeln i 42 kap. 22 § IL.

Av recit 5 framgår att den skattskyldige vid dubbelbeskattning bör få skattelättnad genom avräkning av den skatt som erlagts i annan medlemsstat eller i ett tredjeland, allt efter omständigheterna. Direktivet är inte tillämpligt på fysiska personer. De föreslagna reglerna gäller dock även för fysiska personer som är delägare i CFC-bolag. Även om den fysiska personen har beskattats för CFC-bolagets vinst medför alltså inte denna beskattning att skattefrihetsregeln i 42 kap. 22 § blir tillämplig. Det kan ifrågasättas om det är motiverat med en hårdare beskattning i dessa fall av indirekt ägande.

### 2.3 Artikel 8.6 Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid efterföljande avyttring av ett CFC-bolag (4.12)

I avsnitt 4.12 sägs följande angående undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning vid efterföljande avyttring av ett CFC-bolag:

**Förslag:** Kapitalvinst på CFC-andelar ska inte [] tas upp till den del delägaren har CFC-beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst.

Lagtexten har utformats enligt följande:

22 a §

Kapitalvinst på andel i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster ska inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 39 a kap. 13 §. Vid tillämpning av första stycket ska dock inte beaktas inkomst som delägaren har tagit upp enligt 39 a kap. 13 § och som redan har beaktats enligt första stycket eller 22 §.

Den situation som undantas från dubbelbeskattning är den när CFC-bolaget säljs. Eftersom 39 a kap. 13 § är utformat på så sätt att även vissa fall av indirekta innehav av CFC-bolag beskattas hos delägaren medför denna utformning en risk för dubbelbeskattning. Som ett exempel på en relativt vanlig situation som inte omfattas av skattefrihet för kapitalvinst är när en fysisk person äger ett CFC-bolag via en utländsk juridisk person. Eftersom det inte är andelarna i CFC-bolaget som avyttras, utan andelarna i den utländska juridiska personen som äger CFC-bolaget, kan säljaren inte tillgodoräkna sig det CFC-beskattade beloppet vid tillämpning av skattefrihetsregeln i 42 kap. 22 a § 13 §.

Av recit 5 framgår att den skattskyldige vid dubbelbeskattning bör få skattelättnad genom avräkning av den skatt som erlagts i annan medlemsstat eller i ett tredjeland, allt efter omständigheterna. Direktivet är inte tillämpligt på fysiska personer. De föreslagna reglerna gäller dock även för fysiska personer som är delägare i CFC-bolag. Även om den fysiska personen har beskattats för CFC-bolagets vinst medför alltså inte denna beskattning att skattefrihetsregeln i 42 kap. 22 a § blir tillämplig. Det kan ifrågasättas om det är motiverat med en hårdare beskattning i dessa fall av indirekt ägande.

## 2.4 Ingående värde på säkerhetsreserv när en delägare blir skattskyldig enligt CFC-reglerna (4.15.1)

I avsnitt 4.15.1 sägs:

**Förslag:** Om en delägare blir skattskyldig för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster enligt CFC-reglerna, ska den utländska juridiska personen anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt aktiebolag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker. Detta gäller även vid bedömningen av om den utländska juridiska personens inkomster är lågbeskattade. Det är bara utländska juridiska personer som motsvarar ett skadeförsäkringsföretag som ska anses ha en säkerhetsreserv.

Lagtexten i 20 a kap. IL har utformats enligt följande:

Säkerhetsreserv

9 §

Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 3 ska den juridiska personen som bedriver verksamheten, om denna person motsvarar ett skadeförsäkringsföretag, anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt aktiebolag, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker.

Lagtexten kan enligt Skatteverkets uppfattning förtydligas genom att ett tillägg görs med de paragraferna i 39 a kap. IL som reglerar beräkning av nettoinkomsten respektive överskottet av lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen. Den nya 9 § skulle då lyda som följer.

Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 3 ska *vid beräkning av nettoinkomsten enligt 39 a kap. 5 § och vid beräkning av delägarans del av överskottet av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 §* den juridiska personen som bedriver verksamheten, om denna person motsvarar ett skadeförsäkringsföretag, anses ha en säkerhetsreserv som motsvarar den maximala säkerhetsreserv som personen, om personen hade varit ett svenskt *försäkringsföretag*, skulle ha kunnat redovisa vid utgången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då beskattningsinträdet sker.

## 2.5 Artikel 8.7 Undanröjande av dubbelbeskattning (4.13)

I avsnitt 4.13 sägs:

Med hänvisning till ovan angivna regler om avräkning av utländsk skatt betald av ett CFC bedöms artikel 8.7 i direktivet ha täckning i gällande regler. Direktivets regler om undanröjande av dubbelbeskattning kan därför anses genomförda i svensk rätt.

I recit 5 sägs:

Om tillämpningen av dessa regler ger upphov till dubbelbeskattning bör de skattskyldiga få skattelättnader genom avdrag för den skatt som erlagts i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, allt efter omständigheterna. Dessa regler bör därför inte bara syfta till att motverka skatteflyktsmetoder utan också undvika att skapa andra hinder på marknaden, som exempelvis dubbelbeskattning.

Vid indirekta innehav av CFC-bolag beaktas inte den skatt som erläggs av ägarbolag längre ner i ägarkedjan. Situationen belyses av följande exempel.

En obegränsat skattskyldig person (A) äger ett CFC-bolag (CFC) via en utländsk juridisk person (UJP). UJP CFC-beskattas i sitt hemland och medges där avräkning för den skatt som CFC har betalat. A CFC-beskattas i Sverige och medges också avräkning för den skatt som CFC har betalat. Den skatt som UJP betalat beaktas varken vid bedömningen av om CFC har lågbeskattade inkomster eller vid avräkning av utländsk skatt för A.

Artikel 7 1. b) talar dock emot lösningen att beakta andra länders CFC-beskattning vid prövningen av om CFC-bolaget är lågbeskattat då det här talas om ”Den faktiska bolagsskatt som subjektet ... betalat på sin inkomst...”

Det kan ifrågasättas om denna merbeskattning inte skapar hinder på marknaden. Om CFC-beskattning som sker längre ner i ägarkedjan skulle beaktas vid bedömningen om CFC-bolaget är lågbeskattat skulle det i de flesta fall leda till att svensk CFC-beskattning inte blir aktuell. Om i stället avräkning medges för den CFC-skatt som bolag längre ned i ägarkedjan betalat skulle det, i de fall skattesatsen i det landet motsvarar eller överstiger den svenska, i de flesta fall leda till att ingen ytterligare skatt skulle tas ut i Sverige.

Vid avräkning av utländsk skatt på CFC-inkomst bör enligt Skatteverkets uppfattning en avräkningsmöjlighet finnas för den CFC-skatt som utländska underliggande företag betalat i sina hemländer avseende samma CFC-inkomst.

## **2.6 Förslagets förenlighet med kraven i ATAD-direktivet**

### **2.6.1 39 a kap. 7 § andra stycket IL**

Enligt Artikel 7.2 i ATAD-direktivet ställs krav på att ett antal uppräknade inkomster inkluderas i medlemsstatens skattebas. Konkret innebär det att sådana lågbeskattade inkomster ska omfattas av CFC-beskattning. I bilaga 39 a IL inkluderas sådana inkomster. I 39 a kap. 7 § andra stycket IL görs dock undantag för inkomster från lågbeskattade utländska juridiska personer som hör hemma och är skattskyldiga till inkomstskatt i en stat inom EES. För sådana utländska juridiska personer begränsas uttrycken inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, som används i bilagan, till att omfatta endast koncernintern verksamhet.

En stor del av de inkomster som inte är undantagna från CFC-beskattning enligt ordalydelsen i bilagan till 39 a kap. IL undantas av 39 a kap. 7 § andra stycket IL och

kommer därför inte att CFC-beskattas även om de är lågbeskattade enligt huvudregeln och omfattas av uppräkningsreglerna i ATAD-direktivet. Ett CFC-bolag hemmahörande inom EES som utgör en verklig etablering i sitt hemland undantas i stor utsträckning från CFC-reglerna (39 a kap. 7 a § IL). Lagstiftningen borde därför inte bli för strikt även utan undantagen i 39 a kap. 7 § andra stycket IL. För att CFC-reglerna ska uppfylla ATAD-direktivets minimibeskattningskrav föreslår Skatteverket att EES-kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § andra stycket IL tas bort.

## 2.7 Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur

### 2.7.1 Beskattningsinträde

Enligt Skatteverkets mening finns det en otydlighet i den redan existerande lagtexten genom att ett beskattningsinträde, enligt 20 a kap. 1 § tredje punkten IL, sker när ”verksamheten bedrivs av en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster ...”. Lågbeskattade inkomster är en förutsättning för att CFC-beskattning ska kunna ske och därmed en prejudiciell bedömningsfråga i förhållande till själva beskattningen och beskattningsinträdet.

Eftersom 39 a kap. 10-12 § IL, genom hänvisningen i 6 §, även ska tillämpas vid beräkningen av nettoinkomsten blir effekten att denna beräknas på samma sätt som det faktiska beskattningsunderlaget. Det innebär att det kan anses ha skett ett beskattningsinträde redan vid beräkningen av nettoinkomsten, dvs. vid den för beskattningen prejudiciella frågan om företaget har en lågbeskattad inkomst. Detta gör också, enligt Skatteverkets mening, att den nämnda otydligheten inte ställer till något problem utan att beskattningsreglerna i 20 a kapitlet IL kan tillämpas oaktat att det inte skett något verkligt beskattningsinträde ännu.

Den nu föreslagna 9 § i 20 a kap. IL innehåller dock, till skillnad från övriga beskattningsregler i kapitlet, en hänvisning till tredje punkten i 1 § samma kapitel. Även om det är naturligt eftersom den föreslagna regeln endast är avsedd att tillämpas vid dessa beskattningsinträden, finns det en risk med att den beskrivna prejudiciella frågan byggs in i en faktisk beskattningsregel. Den föreslagna regeln kan med andra ord läsas som att den förutsätter att inkomsten redan visats vara lågbeskattad för att den ska bli tillämplig och det är tveksamt om detta läks av hänvisningen i 39 a kap. 6 § IL på samma sätt som det ovan beskrivna.

På sidan 6 står det i 20 a kap. 9 § ”...om personen hade varit ett svenskt aktiebolag, ...”. Även andra skattesubjekt, såsom ömsesidiga bolag och filialer, kan inneha obeskattrade avsättningar liknande säkerhetsreserv. Svenskt aktiebolag kan därför ändras till *svenskt skadeförsäkringsföretag*.

### 2.7.2 Säkerhetsreserv

Även om den föreslagna regeln i 20 a kap. 9 § IL skulle vara tillämplig i en bedömning av om en inkomst är lågbeskattad så kommer den i normalfallet inte att få genomslag redan på det första beskattningsåret efter ikraftträdandet.

Av lagtexten i 39 a kap. 6 § IL följer att ett företag vid bedömningen av om dess inkomst är lågbeskattad, har rätt till avdrag för underskott för de tre närmast föregående beskattningsåren. I författningskommentaren till nämnda paragraf (prop. 2003/04:10 s 128) uttalas att "[U]nderskott skall beräknas på samma sätt som ett överskott". Att underskotten ska beräknas på samma sätt som överskottet bör innebära att beräkningen ska ske utifrån de regler som gällde för respektive år.

Det borde då innebära att om ett företags inkomster ska bedömas för första året efter ikraftträdandet så kommer företaget inte att kunna göra avdrag för en avsättning till säkerhetsreserv isolerat vid beräkningen av det årets resultat. Däremot kommer ett sådant avdrag att kunna ske vid beräkning av underskott för föregående år. Det medför då att företaget får ett avdrag som kan utnyttjas mot inkomsterna under maximalt tre år, dvs. att det kan komma att ta tre år efter ikraftträdandet innan regeln får effekt.

På sidan 7 står det i 39 kap 8 b § "... - den utländska juridiska personen enligt 20 a kap. 9 § har ansetts ha en säkerhetsreserv vid beskattningsinträdet, ..." Definitionen blir tydligare om den vidgas och ersätts med exempelvis *har ansetts ha avsättningar motsvarande svensk säkerhetsreserv vid beskattningsinträdet*. Här föreslås även att en rubrik med lydelsen *minskning av säkerhetsreserv* tillförs lagtexten.

Före 39 kap. 8 c § föreslås att rubriken "*ökning av säkerhetsreserv*" tillförs lagtexten.

Den 22 mars 2018 publicerades promemorian "Nya skatteregler för företagssektorn". Förslaget finansieras delvis via en schablonintäkt av säkerhetsreserven varvid bestämmelser föreslås i 39 kap. 8 a § och den tidigare bestämmelsen i 39 kap. 8 a § flyttas till 39 kap. 8 b §. Denna utredning och ovan nämnda lagförslag är därmed oförenliga. Det är oklart om förslagen korresponderar med varandra.

Exemplet, på sidorna 67-68, som åskådliggör metodiken är bra men kan förbättras med ett exempel som åskådliggör 8 b § *andra stycket 39 kap. IL*. Med tillägg för att maxvärdet år 7 är 95, skulle säkerhetsreserven skattemässigt intäktsföras med 5, trots att reserven beräknad enligt svenska regler har minskat 10 (105 – 95).

Tabellen blir mer överskådlig om rubriken bokföringsmässigt värde bytts ut mot maximal avsättning enligt svenska regler vid utgången av året (UB). Även ingående balanser (IB) kan redovisas i tabellen. Förslag på tabell:

År	IB	UB	Tas upp (+) eller Dras av (-) skattemässigt	Skattemässigt värde UB
1	100	90	0	100
2	90	85	0	100
3	85	95	0	100
4	95	110	-10	110
5	110	115	- 5	115
6	115	105	+10	105
7	105	95	+5	100



Undertexten kan kompletteras med *Effekten är 7 följer av den nya bestämmelsen i 39 kap. 8 b § andra stycket II.*

### **3 Konsekvenser för Skatteverket**

Sammantaget bedöms förändringarna av CFC-reglerna inte leda till mer än mycket marginella kostnadsökningar för Skatteverkets kontroll. De befintliga reglerna behöver redan hanteras på samma sätt som kommer att ske efter förändringen. Deklarationerna och företagens inkomster från utländska företag måste på samma sätt prövas mot CFC-lagstiftningen som idag. Inflödet av ärenden kommer att öka då gränsen för att bli CFC-beskattad är lägre, men kontrollfunktionen sker på motsvarande sätt.