

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-10-03

Närvarande: Regeringsrådet Rune Lavin, justitierådet Marianne Lundius och regeringsrådet Karin Almgren.

Ändrade regler för CFC-beskattnig

Enligt en lagrådsremiss den 19 september 2007 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Claes Hammarstedt, biträdd av departementssekreteraren Claes Lundgren.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

39 a kap. 7 a §

De föreslagna reglerna har föranletts av EG-domstolens dom i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc). Reglerna är avsedda att återge det viktigaste innehållet i domen.

Det finns uppenbara risker med att vid en viss tidpunkt på grundval av en dom av EG-domstolen bestämma innebörden av EG-rätten genom att i den nationella lagstiftningen använda begrepp och en systematik som inte överensstämmer med innehållet i den aktuella domen. Ofta sker en successiv utveckling på så sätt att EG-domstolen i senare domar förtydligar EG-rätten än mer och inför moment som inte berörts i det tidigare avgörandet. Efter den dom

som föranlett utarbetandet av de föreslagna reglerna har exempelvis tillkommit två nya domar (i målen C-524/04 och C-231/05) som innehåller ytterligare aspekter på CFC-beskattnings i förhållande till etableringsfriheten enligt artikel 43 i EG-fördraget. Det är därför tillrådligt att när en dom avkunnad av EG-domstolen skall läggas till grund för lagstiftning endast grundelementen i domen kommer till uttryck i bestämmelsen, medan detaljerna överläts till rättsutvecklingen.

Det är naturligtvis viktigt att regler som skall återge kontentan i en dom av EG-domstolen innehållsmässigt verkligen överensstämmer med den ifrågavarande domen. I det aktuella fallet är det uppenbart att den grundläggande förutsättningen i domen är den att CFC-beskattnings inte får utgöra hinder för etableringar genom vilka företaget bedriver en faktisk ekonomisk verksamhet i värdmedlemsstaten. Inskränkningar häri kan accepteras endast om de tjänar ändamålet att hindra företeelser som består i att skapa rent konstlade upplägg utan någon ekonomisk förankring och som endast har till syfte att undvika skatt på vinst från den i delägarlandet bedrivna verksamheten.

Den i domen angivna grundläggande förutsättningen saknar en adekvat motsvarighet i de föreslagna reglerna. Där talas i stället om att den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma skall ha åstadkommit en verklig etablering från vilken en affärs- mässigt motiverad verksamhet bedrivs. Det sistnämnda villkoret innefattar ett betydligt strängare krav än det som EG-domstolen uppställt i den dom som utgör förebild för de föreslagna reglerna. I motiveringen till reglerna sägs på sidan 11 att det uttryck som används skulle ha stöd i de två nya domar som ovan anmärkts. Det finns emellertid ingenting i domarna som klargör att EG-domstolen skulle ha ändrat uppfattning och numera använder den förutsättning

som de föreslagna reglerna innehåller. Däremot skall delägaren, om etableringens ekonomiska verklighetsförankring sätts i fråga beredas tillfälle att visa vilka affärsmässiga motiv som legat till grund för etableringen [se EG-domstolens domar i mål C-196/04 (Cadbury Schweppes plc) och C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation)].

Vad gäller den tekniska utformningen av den föreslagna paragrafen kan noteras att första stycket utformats som en bevisbörderegulering med "delägaren" som adressat. Det andra stycket handlar om de bedömningar som skall göras vid första styckets tillämpning och har således främst skattemyndigheten som adressat. Vad gäller bevisbörderegeln i första stycket skulle den enskilde, även utan denna regel, inneha bördan att visa att det är fråga om en sådan etablering som anges i lagtexten. Härför talar bl. a. att han otvivelaktigt har de bästa förutsättningarna att lägga fram bevisning därom. Reglerna i andra stycket passar däremot in på de av EG-domstolen uppställda objektiva omständigheter som bör tillmätas betydelse vid prövningen av frågan om den utländska juridiska personen kan anses bedriva en faktisk ekonomisk verksamhet i värdmedlemsstaten eller om etableringen utgör en del av ett rent konstlat upplägg.

Av de omständigheter som enligt det föreslagna andra stycket särskilt skall beaktas kan punkterna 1 och 2 anses ha ett visst stöd i den rättspraxis som EG-domstolen hittills gett till känna. Däremot kan vad som föreslås i punkten 3 inte anses ha något stöd i denna praxis. Vidare är det en sak för en bolagsstyrelse att utstaka gränserna för de befogenheter som skall tillkomma en VD eller annan personal. Att som i förslaget endast acceptera begränsningar som följer av lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma kan få stora praktiska konsekvenser i fråga om ledningen av

verksamheten. Med hänsyn till det anförda avstyrker Lagrådet punkten 3 i andra stycket.

Vad i övrigt sagts ovan innebär att paragrafen bör ges följande lydelse:

Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad och inte undantagen enligt 7 § skall en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen fått till stånd en verklig etablering med en faktisk ekonomisk verksamhet.

Vid prövningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda skall särskilt beaktas

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

Lagrådet lämnar förslagen i övrigt utan erinran.