

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-06-20

Närvarande: F.d. justitieråden Gustaf Sandström och Lennart Hamberg samt justitierådet Dag Mattsson

Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden

Enligt en lagrådsremiss den 7 juni 2018 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Christina Svanhagen samt departementssekreterarna Simone Johannisson och Anna Lewander.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Inledande synpunkter

När Lagrådet 2003 granskade förslaget till CFC-lagstiftning konstaterades att förslaget innehöll nya komplicerade bestämmelser, att det fanns brister och otydligheter i lagregleringen och att det hade varit önskvärt att överväganden rörande utformningen av en svensk CFC-lagstiftning i högre grad än som skett relaterats till lagstiftningen i andra länder (prop. 2003/04:10 s. 239 ff.).

Vad som sades då har giltighet även nu. När det gäller det internationella perspektivet är frihetsgraderna i regleringen mer begränsade än vid det förra tillfället. Till skillnad från tidigare föreligger nu ett EU-direktiv som ska genomföras.

Enligt en huvudregel i direktivet ska en utländsk juridisk person kunna träffas av CFC-beskattnings om den bolagsskatt som betalats på inkomsten inte svarar mot minst hälften av den bolagsskatt som skulle ha betalats på samma inkomst i det land där ägarna hör hemma.

Verkligheten är ibland sådan att den allmänna normen i direktivet inte kan uppfyllas fullt ut. Koppling till andra regler gör att det kan vara svårt att placera in utländska förhållanden i en svensk kontext (reglerna om avdrag för pensionskostnader kan vara ett exempel). I något fall har en undantagsregel som införts i 2003 års lagstiftning fått stå kvar. Av 18 kap. 14 § inkomstskattelagen framgår således att kravet att avdraget för räkningsenlig avskrivning på inventarier motsvarar avskrivningen i bokslutet inte upprätthålls i CFC-fallen.

I 2003 års lagstiftningsärende förekom en ganska utförlig diskussion om vilka särskilda hänsyn som det fanns anledning att ta när den utländska inkomsten skulle översättas till ett tänkt svenskt

beskattningsunderlag. I remissen saknas i stort sett sådana överväganden. Här skulle impulser ha kunnat ges från arbetet med att genomföra direktivet i andra medlemsstater.

Ambitionen att få fram ett i någon mening korrekt svenskt skatteuttag för verksamheten har lett till att betydande insatser i lagstiftnings-ärendet har lagts ned på en mycket speciell företeelse, nämligen skadeförsäkringsföretagens säkerhetsreserver. Den föreslagna lagregleringen har blivit omfattande men innehåller ändå, som Lagrådet återkommer till, oklarheter.

Det finns anledning att här beröra två frågor där det i remissen gjorts bedömningen att direktivet inte behöver föranleda lagändringar.

Direktivet innebär att utländska fasta driftställen i princip ska omfattas av CFC-lagstiftningen. Vid remissbehandlingen har framförts tveksamheter till om de svenska reglerna här är tillräckliga. Som grund för att inte komplettera nuvarande reglering i 2 § andra stycket till att avse också situationer där verksamhet bedrivs inom ramen för ett utländskt fast driftställe åberopas vad som i remissen betecknas som ett undantag i artikel 7.2 a tredje stycket. Utrymme ges där att CFC-beskatta inkomster i ett fast driftställe utanför EES även när driftställets verksamhet utgör "verklig ekonomisk verksamhet". Det synes alltså vara fråga om en utvidgning av möjligheten till CFC-beskattnig. Enligt Lagrådets mening kan det ifrågasättas om den svenska CFC-lagstiftningen i fråga om fasta driftställen är förenlig med direktivet.

När det gäller räckvidden av CFC-reglerna kan i övrigt noteras att en rätt att ta emot mer än 50 procent av ett subjekts vinst i sig kan utlösa beskattning enligt direktivet (artikel 7.1 a), alltså även om övriga alternativa rekvisit om innehav och kontroll inte är uppfyllda. I

remissen anføres, i anslutning till påpekanden från flera remissinstanser, att en anpassning av 39 a kap. 2 § därför framstår som nödvändig. Emellertid anføres också att en anpassning i vissa fall kan motverka syftet med CFC-reglerna. Vidare anføres att direktivet utgör en minimistandard, och att striktare regler än direktivets är motiverade i detta fall. Enligt Lagrådets mening framstår den sammantagna argumentationen i denna del som svårförståelig och motsägelsefull. Vad nu sagts är också relevant när det gäller ställningstagandet att inte genomföra den del av närståendereglererna i artikel 2.4 som knyter an till rätten att motta 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinster.

De synpunkter som Lagrådet har framfört rörande de nu behandlade frågorna bör övervägas i det fortsatta beredningsarbetet.

En ytterligare fråga rör begreppsbildningen i de olika paragraferna. Enligt allmän terminologi på skatteområdet avses med beskattningsinträde, beskattningsår, skattskyldighet m.m. förhållanden som gäller för det subjekt som kan bli skyldigt att betala skatt. Eftersom det krävs att ett fiktivt underlag hos den utländska juridiska personen ska tas fram kan bedömningen här bli en annan. Stor vikt måste då läggas vid att uttryckssättet blir korrekt. Att t.ex. i föreslagna 20 a kap. 9 § inkomstskattelagen hänvisa till 1 § första stycket 3 låter sig göras om det är delägarens beskattningsinträde som avses (se lagtexten där) men är inte lika naturligt om regleringen i stället – eller också – ska gälla den utländska juridiska personen. Inte minst för tillämpningen av bestämmelserna är det nödvändigt att oklarheter av detta slag undanröjs.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

20 a kap. 1 §

I tredje stycket hänvisas till hela kapitlet trots att bara 9 § är tillämplig. Lagtexten kan lämpligen förtydligas och förenklas enligt följande.

Bestämmelserna i 9 § tillämpas i fall som avses i första stycket 3.

20 a kap. 9 §

Regleringen är, vilket Skatteverket påpekat vid remissbehandlingen, inte oproblematisk; bestämmelsen i första stycket 3 om beskattningsinträde knyter an till delägarens förhållanden men är beroende av vad som gäller för den utländska juridiska personen (se vad Lagrådet anfört inledningsvis). Säkerhetsreserven är fiktiv i den meningen att den endast är en beräkningspost för den personen. Detta kommer till uttryck i lagtexten nedan genom att det där sägs att personen ska anses ha en säkerhetsreserv.

Lagtexten kan formuleras enligt följande.

I fall som avses i 1 § första stycket 3 ska den utländska juridiska personen, om personen motsvarar ett svenskt skadeförsäkringsföretag, anses ha en säkerhetsreserv om samma belopp som den maximala säkerhetsreserv som ett svenskt skadeförsäkringsföretag skulle kunnat ha omedelbart före beskattningsinträdet.

Det bör klargöras om maximibeloppet ska ta sikte på sådan verksamhet som faktiskt bedrivs i den utländska juridiska personen (och då sannolikt avseende försäkringsrisker som inte har någon särskild koppling till Sverige).

I sammanhanget finns också anledning att, tydligare än som skett i remissen, klarlägga hur den nya permanenta schablonintäkten på säkerhetsreserver förhåller sig till de fiktiva säkerhetsreserverna (jfr prop. 2017/18:245).

24 a kap. 5 §

Ordet "från" bör i den ändrade sjunde strecksatsen föregå "utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i 42 kap. 22 §".

25 kap. 2 a § samt 42 kap. 22 och 22 a §§

Enligt 42 kap. 22 § gäller att en delägare inte beskattas för utdelning från ett CFC-bolag om delägaren tidigare beskattats för motsvarande belopp enligt 39 a kap. 13 §. I enlighet med vad som följer av artikel 8.6 i direktivet föreslås nu i första stycket i nya 42 kap. 22 a § att tidigare CFC-beskattat belopp ska få räknas av också mot kapitalvinst vid avyttring av andel i ett CFC-bolag.

En mer adekvat placering av den tänkta regleringen i 42 kap. 22 a § första stycket är i 48 kap. och närmast då bland bestämmelser om undantag från skatteplikt vid avyttring av bl.a. delägarätter. Lagrådet föreslår att bestämmelsen flyttas dit.

Enligt remissen föreslås att det i 25 kap. ska införas en paragraf (2 a §) där hänvisning sker till 42 kap. 22 a §. Om, som Lagrådet föreslagit, första stycket i den paragrafen tas in i 48 kap. kan föreslagna 2 a § utgå, eftersom det redan i 25 kap. 2 § första stycket hänvisas till 48 kap.

I remissen föreslås vidare bestämmelser om att en CFC-beskattad inkomst får utnyttjas mot en senare inkomst bara en gång, föreslagna

andra styckena i 42 kap. 22 och 22 a §§. Lagrådet anser att någon sådan reglering inte behövs och att den därför kan utgå.

Sammantaget innebär detta att Lagrådet förordar ett tillägg i 48 kap. medan föreslagna ändringar i 25 kap. och 42 kap. kan utgå.

39 kap. 8 c och 8 d §§

Paragraferna är nya och handlar om hur den möjlighet till konsolidering som ges inom ramen för skadeförsäkringsföretagens säkerhetsreserver ska beaktas i CFC-lagstiftningen. De båda paragraferna synes kunna slås samman till en paragraf och komprimeras enligt följande.

Vid beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § och vid tillämpning av 6 § 2 och 7 i detta kapitel beaktas förändringar i den säkerhetsreserv som personen ska anses ha enligt följande. Den enligt 20 a kap. 9 § beräknade reserven vid beskattningsinträdet utgör reservens startvärde. Vid utgången av varje beskattningsår beräknas, enligt samma grunder, nya värden på reserven. Blir värdet lägre än startvärdet anses värdet vara startvärdet. Har ett visst beskattningsår ett på detta sätt beräknat värde på reserven minskat eller ökat tillämpas 6 § 2 och 7 på den del av värdeförändringen som belöper på delägaren.

39 kap. 8 e §

Den legala termen säkerhetsreserv bör inte användas utan ytterligare bestämning (se ovan vid 20 a kap. 9 §).

Lagrrådet ifrågasätter om inte en återföring till beskattning för delägarens del alltid har föregåtts av ett beskattningsinträde enligt andra stycket. Om så är fallet kan regleringen i första stycket utgå.

I tredje stycket beskrivs hur återföring ska ske i underskottsfallen. För att det tydligare ska framgå att det finns en återföringsskyldighet kan "bara till den del" ersättas med "men bara till den del".

39 a kap. 6 och 14 §§

När det gäller den i paragraferna använda ordet säkerhetsreserv hänvisar Lagrådet till vad som anförts vid 20 a kap. 9 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkt 3 får justeras om Lagrådets förslag om reglering i 48 kap. i stället för i en ny 42 kap. 22 a § godtas.

Förslaget till lag om ändring i lagen om avräkning av utländsk skatt

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.