



**SVENSKT NÄRINGSLIV**

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
103 33 Stockholm  
Stockholm

Vår referens/dnr: SN 36/2018

Er referens/dnr: Fi 2018/00823/S3

Stockholm, 2018-04-17

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

Föreningen Svenskt Näringsliv har beretts tillfälle att avge yttrande över angivna promemoria och ansluter sig till vad Näringslivets Skattedelegation anfört i bifogat yttrande.

SVENSKT NÄRINGSLIV

Johan Fall

Claes Hammarstedt

**NSD**  
N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
103 33 Stockholm

Er referens:  
Fi 2018/00823/S3

Stockholm, 2018-04-17

## Remissyttrande

### **Remiss av promemorian Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden**

Näringslivets Skattedelegation (NSD) har beretts tillfälle att avge yttrande över promemorian Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden och vill med anledning därav lämna följande synpunkter.

#### Bakgrund

CFC-regler infördes första gången i Sverige 1989. Reglerna, vilka möjliggör beskattning av i Sverige bosatta ägare till lågbeskattade utländska juridiska personer, har därefter ändrats bl.a. 2004 och 2007. CFC-reglerna syftar till att förhindra eller försvåra skatteplaneringsåtgärder genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer. CFC-reglerna tillämpas såväl på fysiska som juridiska personer om personen, eller då personen tillsammans med personer i intressegemenskap, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, innehar eller kontrollerar minst 25 % av kapitalet eller rösterna i den utländska personen.

En utländsk juridisk person anses som huvudregel vara lågbeskattad om personen beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 % av nettotinkomsten hos den utländska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag, dvs. beskattas med en skattesats lägre än 12,1 % (11,33 % om den svenska bolagsskattesatsen som föreslagits sänks till 20,6 %).

För att underlätta tillämpningen av reglerna finns en kompletteringsregel i form av en vit lista (bilaga 39 a till inkomstskattelagen (IL)). En juridisk person som hör hemma i ett land som anges i den vita listan anses inte vara lågbeskattad. Skatteverket gavs den 27 april 2017 i uppdrag att göra en genomgång av listan och komma med förslag till ändringar.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare \* Föreningen Svenskt Näringsliv \* Svensk Industriförening  
Svenska Bankföreningen \* Svensk Försäkring \* Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19  
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

## Förslaget i korthet

Föreliggande promemoria från Finansdepartementet innehåller dels förslag till ändringar i den vita listan, dels förslag till ändringar med anledning av Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (direktivet), vilket bl.a. innehåller bestämmelser om CFC-regler.

I promemorian föreslås en anpassning av de svenska reglerna efter direktivet i de avseenden en sådan anpassning krävs. Därutöver föreslås vissa ändringar, dels avseende länder som har ett imputationssystem, dels avseende säkerhetsreservens värde vid beskattningsinträde för CFC-beskattningsföretag. I flera avseenden görs bedömningen att de nuvarande svenska reglerna redan uppfyller de krav som ställs upp i direktivet varför inga förslag till ändringar ges, oaktat huruvida de nuvarande bestämmelserna är mer långtgående än nödvändigt. Därutöver föreslås i promemorian bl.a.

- att omfattningen av personer i intressegemenskap utökas genom att nivåerna för innehav eller kontroll halveras från 50 % till 25 %,
- att bilaga 39 a till IL ändras så att fler stater än idag delvis undantas från kompletteringsregeln. Bland annat undantas inkomster från royalty och annan inkomst av immateriella rättigheter från bilagan för flera länder, och
- att kapitalvinster, för att undanröja internationell ekonomisk dubbelbeskattnings, vid avyttring av ett CFC-bolag inte ska tas upp till den del delägaren redan har CFC-beskattats för sin del av den utländska juridiska personen.

## Dubbelbeskattnings

NSD vill inledningsvis ifrågasätta om förslaget i alla delar uppfyller de krav som följer av direktivet avseende undanröjande av dubbelbeskattnings. Av direktivets artikel 8.7 följer att avdrag, beräknat enligt nationell rätt, ska medges för den skatt som CFC-bolaget ska betala i den stat där det är skattemässigt hemmahörande. I promemorian görs bedömningen att denna artikel uppfylls genom avräkningslagen. Emellertid föreslås i promemorian att CFC-beskattnings aktualiseras om beskattningen av det utländska bolaget sker först i samband med utdelning. Enligt NSD är det mot bakgrund av detta samt reglernas utformning oklart om avräkning kommer att medges i vissa situationer. En sådan situation kan exempelvis vara då utdelning sker flera år efter det att inkomsten CFC-beskattats i Sverige. En anledning till att utdelning dröjer kan vara att vinsterna istället återinvesteras i verksamheten. Om det vid utdelningstillfället inte finns någon svensk skatt att göra avräkningen mot blir inkomsten dubbelbeskattad. NSD efterlyser att reglerna utformas på ett sätt som säkerställer att ingen dubbelbeskattnings uppstår.

Vidare uppstår en otillåten dubbelbeskattnings vid avyttring av ett skadeförsäkringsföretag som tidigare har CFC-beskattats. Delägaren ska (enligt 39 kap. 8 d § IL) vid avyttringen ta upp säkerhetsreserven till beskattning. Eftersom delägaren inte har beskattats i den delen tidigare riskerar denne att dubbelbeskattas. Då undanröjandet av dubbelbeskattnings (genom 42 kap. 22 och 22 a §§ IL) inte förefaller möjligt måste detta problem åtgärdas innan förslaget kan ligga till grund för lagstiftning.

NSD välkomnar möjligheten att beakta tidigare CFC-beskattnings när en senare kapitalvinst ska beskattas. I detta avseende hade det emellertid varit önskvärt att även lösa problemet

med dubbelbeskattning för i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Problematiken uppmärksammas i promemorian och det är viktigt att arbetet för att undanröja dubbelbeskattningen fortsätter och inte stannar vid det korta noterandet i promemorian.

NSD vill i detta sammanhang avslutningsvis uppmärksamma att avräkning inte medges för eventuell CFC-skatt som tas ut i ett mellanliggande ägarled. Detta måste åtgärdas. Den föreslagna sänkningen av innehavskravet resulterar i att fler konstellationer kommer att omfattas av systemet, vilket gör denna dubbelbeskattning än mer problematisk. Om det mellanliggande bolaget är etablerat inom EU måste dessutom reglernas förenlighet med etableringsfriheten ifrågasättas.

## CFC-beskattning på grund av imputationssystem

Förslaget innebär att utländsk skatt som har betalats av den utländska juridiska personen ska bortses från vid bedömningen om bolaget utgör ett CFC-bolag, förutsatt att skatten har eller kan komma att tillgodoföras delägaren.

En utbetalning från en utländsk skattemyndighet inom ramen för ett imputationssystem torde behandlas som en utdelning (42 kap. 24 § IL). I konsekvens därmed är rimligtvis avsikten med förslaget att utbetalningen även ska omfattas av 42 kap. 22 § IL. Detta för att inte förslaget ska medföra en dubbelbeskattning. Att så är fallet behöver dock förtydligas. Enligt förslaget är det nämligen möjligt att läsa lagtexten som att endast utdelning från den utländska juridiska personen ska undantas från beskattning då delägaren redan har CFC-beskattats för inkomsten. Således skulle inte en utbetalning som sker genom en utländsk stats försorg undantas från beskattning. Är inte utbetalningen skattefri väcks flera frågor om dubbelbeskattning. Av denna anledning anser NSD att kopplingen till såväl de föreslagna lydelseerna i 42 kap. 22 § IL som 4 kap. 1 § avräkningslagen behöver förtydligas.

## Intressegemenskap och innehavskrav

Förslaget innebär att kravet för vilka personer som vid bedömningen av om ett tillräckligt innehav är för handen anses vara i intressegemenskap ska sänkas från 50 % till 25 %. Denna sänkning är en direkt konsekvens av direktivets bestämmelser och NSD delar Finansdepartementets uppfattning att en sådan sänkning är nödvändig.

Ovanstående ändring med lägre krav för att intressegemenskap ska anses föreligga innebär att fler konstellationer blir aktuella för CFC-beskattning än idag. Därför bör en motsvarande höjning av innehavskravet för att CFC-beskattning ska tillämpas, från dagens 25 % till 50 % i den utländska personen, övervägas. En sådan höjning skulle i större grad anpassa de svenska reglerna till direktivet och innebära konkurrenskraftigare regler för Sverige. NSD ser ingen anledning till att införa restriktivare regler än vad som följer av direktivet. NSD anser därför att reglerna även i denna del bör anpassas till de nivåer som fastställs i direktivet.

I promemorian lyfts visserligen frågan om innehavskravet för att CFC-beskattning ska tillämpas, men bedömningen haltar. NSD instämmer i att reglerna i stor utsträckning bör utformas likformigt för fysiska och juridiska personer. Olika CFC-bestämmelser beroende av ägarform riskerar ett mer svåröverskådligt och komplext system. NSD vill emellertid ifrågasätta varför en höjning av innehavskravet "knappast" anses vara möjlig för fysiska personer enbart av den anledningen att direktivet inte är tillämpligt i det avseendet. Då promemorian föreslår andra ändringar som inte följer av direktivet innebär det att

ståndpunkten rimligen inte kan vara att endast absolut nödvändiga ändringar till följd av direktivet ska göras.

## Säkerhetsreserven

Förslagen om säkerhetsreserven är komplicerat utformade. Det är dessutom otydligt hur den maximala säkerhetsreserven i det utländska företaget ska beräknas. I Finansinspektionens föreskrifter om normalplan för skadeförsäkringsföretags beräkning av säkerhetsreserv görs delvis skillnad mellan direkt försäkring i Sverige och direkt försäkring i utlandet. Det behöver därför klargöras vilka maximibelopp som avses. Vid sidan av det stämmer inte redogörelsen i promemorian av den maximala säkerhetsreserven enligt föreskriften överens med nu gällande lydelse. NSD finner det anmärkningsvärt att promemorian, som stöd för sina förslag, åberopar den s.k. självbehållsregeln, vilken avskaffades i december 2015 (genom FFFS 2015:23).

Vidare berör inte promemorian hur förslagen förhåller sig till regeringens förslag Nya skatteregler för företagssektorn om schablonintäkt på säkerhetsreserven. Denna schablonintäkt ska enligt förslaget i lagrådsremissen beräknas till statslåneräntan vid en viss tidpunkt, multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. NSD utgår från att någon sådan schablonintäkt inte ska beräknas på den helt fiktiva säkerhetsreserv som enligt det nu remitterade förslaget om CFC-beskattning ska anses finnas i det utländska försäkringsföretaget. Den vid beskattningsinträdet fiktiva säkerhetsreserven motsvaras inte till någon del av tidigare gjorda avdrag.

Skulle avsikten trots allt vara att en schablonbeskattning av säkerhetsreserven ska ske måste en sådan ordning motiveras och analyseras. Det bör för det fallet särskilt noteras att schablonintäkten baseras på hela den avsatta säkerhetsreserven. Vid CFC-beskattningen har försäkringsföretaget inte kunnat bestämma storleken på säkerhetsreserven utifrån vad man anser som lämpligt för den bedrivna verksamheten, vilket inte alls behöver innebära en maximal avsättning. Det är därför inte rimligt att hela den fiktiva säkerhetsreserven i sådant fall ska utgöra bas för beräkningen. Att utan närmare analys föreslå en sådan ordning är enligt NSD inte acceptabelt.

Avslutningsvis kan det ifrågasättas om förslaget i alla delar är förenligt med EU-rätten. Detta gäller särskilt vid avyttring av andelar i ett skadeförsäkringsföretag. Om andelar i ett svenskt skadeförsäkringsföretag säljs framtvingas, till skillnad från avyttring av ett motsvarande utländskt CFC-bolag, ingen beskattning av säkerhetsreserven. Ett andelsinnehav i ett utländskt bolag behandlas således sämre än ett jämförbart innehav i ett svenskt bolag. En analys av förslagets förenlighet med EU-rätten är således nödvändig.

## Bilaga 39 a till IL

NSD har i stort inget att invända mot den föreslagna utformningen av den vita listan. Vissa undantag från kompletteringsregeln behöver dock ses över med hänsyn till regeringens nyligen presenterade förslag om en sänkt bolagsskatt till 20,6 %. Exempelvis bör Moldavien, som har en högre skattesats än 11,33 % (55 % av 20,6 %) omfattas av den vita listan. NSD vill i detta avseende även betona vikten av att listan i framtiden uppdateras regelbundet.

Det bör vidare uppmärksammas att motivering avseende vissa länder saknas alternativt är helt intetsägande. Exempelvis saknas en motivering till varför "övriga Amerika" inte omfattas av kompletteringsregeln. Det kan inte heller anses tillräckligt att i ett flertal fall enbart hänvisa

till att förslaget inte innebär någon ändring. Istället bör det motiveras varför ingen ändring föreslås. I nuläget är det inte klart hur detta ska förstås, är det t.ex. på grund av att samma regler fortfarande finns kvar i de aktuella länderna och gäller det i så fall för samtliga länder där en sådan hänvisning sker?

Därutöver vill NSD uppmärksamma att undantaget avseende Madeira inte är identiskt med det undantag som gäller för Portugal, trots att motiveringen avseende Madeira enbart hänvisar till motiveringen avseende Portugal. Detsamma gäller för Julön och Kokosöarna i förhållande till Australien.

#### NÄRINGS LIVETS SKATTEDELEGATION



Johan Fall



Claes Hammarstedt