

Målnummer: 4791-05 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2008-04-03

Rubrik: Enligt de s.k. CFC-reglerna kan delägare i en utländsk juridisk person i vissa fall beskattas för inkomst av finansiell verksamhet. Varumärkeshantering (I) och upplåtelse av licensrättigheter (II) har inte ansetts vara sådan verksamhet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB är moderbolag i en koncern som är etablerad i sjutton länder. I Schweiz har etableringen skett genom det helägda dotterbolaget Y SA. Detta bolag svarar för koncernens försäljning på den schweiziska marknaden, koncernens inköpsfunktion i sin helhet samt hanteringen av koncernens varumärken. Hanteringen av varumärken innebär bl.a. administration av varumärkesregistreringar samt åtgärder för att skydda, vidmakthålla och utvidga existerande rättigheter. Bolaget hanterar vidare marknadsföringen av varumärkena samt underlicensieringen av dessa såväl koncerninternt som externt. För licensieringen erhåller bolaget royalty. Y SA äger vissa varumärken själv men licensierar den största delen från moderbolaget. - En jämförelse mellan de olika verksamhetsgrenarna i relation till Y SA:s omsättning under år 2004 visar att försäljningsverksamheten representerar cirka 31 procent, inköpsverksamheten cirka 27 procent och varumärkeshanteringen cirka 42 procent. Varumärkeshanteringens andel förväntas de följande åren sjunka till mellan 30 och 33 procent. - X AB överväger en omstrukturering av verksamheten i Y SA i så måtto att varumärkeshanteringen överförs till ett särskilt bolag som där kommer att utgöra den enda verksamheten. - X AB vill ha besked om de inkomster som Y SA erhåller från varumärkeshanteringen i den aktuella strukturen respektive om verksamheten överförs till ett särskilt bolag utgör inkomst från finansiell verksamhet (frågorna 1 och 2).

Skatterättsnämnden (2005-07-08, André, ordförande, Knutsson, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1-2. - Den omfrågade verksamheten utgör sådan finansiell verksamhet som avses i bilaga 39 a till inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Svaret blir detsamma om verksamheten bedrivs i ett särskilt bolag och utgör den enda verksamheten i detta. Artikel 56 i EG-fördraget (EG) hindrar inte att X AB beskattas enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL. - Motivering. - - Enligt 39 a kap. 13 § IL är en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skattskyldig för så stor andel av överskottet av dessa beräknat med tillämpning av 10-12 §§ som svarar mot delägarens enligt 2 och 4 §§ beräknade andel av kapitalet i den utländska juridiska personen. Överskottet i en utländsk juridisk person skall enligt 13 § tredje stycket tas upp vid den taxering då den utländska juridiska personen hade taxerats om den hade varit skattskyldig. I 18-22 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om delägarens rätt till avräkning av de utländska skatter som belöper på den utländska juridiska personens inkomster och som betalats av denne. - Beräkning av överskott av lågbeskattade inkomster skall göras enligt bestämmelserna i 39 a kap. 10-11 §§ IL. I förstnämnda lagrum anges att vid

beräkningen skall den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige (och som inte är ett investmentföretag). Vidare följer av 11 § att inkomstberäkningen enligt 10 § skall ske med utgångspunkt i sådana resultat- och balansräkningar som föreskrivs i 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078). Hur beskattningsåret räknas för en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster anges i 12 §. Utgångspunkten är den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. Om en delägare inte beskattats enligt reglerna i 39 a kap. IL avseende närmast föregående beskattningsår skall bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL tillämpas vid beräkningen av den utländska juridiska personens överskott. - Bestämmelserna om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster utgör även grunden för beräkningen av nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person enligt 5 och 6 §§ vid prövningen av om inkomsten skall anses lågbeskattad. I 39 a kap. 7 § IL finns en regel som kompletterar bestämmelserna om lågbeskattad inkomst i 5 och 6 §§. Syftet med denna är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av de särskilda reglerna genom att undantag görs för utländska juridiska personers inkomster i vissa fall (prop. 2003/04:10 s. 72). - I paragrafens första stycke anges att även om en inkomst enligt huvudregeln är lågbeskattad skall en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a till lagen och som inte omfattas av där angivna undantag. Av bilagan framgår att utländska juridiska personer som hör hemma i Europa inte omfattas av de särskilda reglerna. Undantag görs dock bl.a. för Schweiz vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet. - Andra stycket avser endast utländska juridiska personer som hör hemma och är skattskyldiga till inkomstskatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (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 (i lagtexten uttryckt som att direkt eller indirekt finansiera företag respektive försäkra risker för företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i en sådan intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 § IL). - Tredje stycket behandlar de fall där den utländska juridiska personen hör hemma i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart. I stycket anges att bestämmelserna i första och andra styckena skall tillämpas bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. - De särskilda reglerna tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2003. - Bedömning. - Som förutsättningar i ärendet ges att Y SA:s nettoinkomst kommer att vara lågbeskattad på sätt anges i 39 a kap. 5 § IL. - Bestämmelsen i 39 a kap. 7 § första stycket IL är tillämplig på Y SA:s inkomst från varumärkeshantering eftersom den är lågbeskattad och omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. Av den bestämmelsen och bilaga 39 a följer att inkomst från finansiell verksamhet skall beskattas enligt de särskilda reglerna. - I ärendet aktualiseras vad som avses med inkomst från annan finansiell verksamhet än bank- och finansieringsrörelse. Uttrycket finansiell verksamhet har inte definierats i 39 a kap. IL eller i den till kapitlet fogade bilagan. - Enligt det ursprungliga förslaget till lagstiftning som 1998 års Företagsskatteutredning lämnade (SOU 2001:11) skulle beskattningen inriktas på inkomster av passiv verksamhet. I det omarbetade förslag som ledde till lagstiftning valdes i stället att som huvudregel låta de särskilda reglerna omfatta alla typer av inkomster som definieras som lågbeskattade. - Tillämpningsområdet begränsas genom att undantag görs om en utländsk juridisk person med lågbeskattad inkomst hör hemma och är skattskyldig i en stat eller jurisdiktion som räknas upp i bilaga 39 a. Därigenom kommer någon beskattning inte att aktualiseras beträffande ett mycket stort antal stater. I flertalet övriga fall - bortsett från inkomster avseende verksamhet i utpräglade lågskatteländer - inriktas beskattningen främst på inkomster från finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet (för EES-

ländernas del omfattas endast koncernintern sådan verksamhet). - Av förarbetena framgår att avsikten varit att begreppet finansiell verksamhet i stor utsträckning skall omfatta samma typ av inkomster som åsyftades i det ursprungliga förslaget. I första hand är det fråga om avkastning på kapital som exempelvis räntor, utdelningar, kapitalvinster, royalty och leasinginkomster (prop. 2003/04:10 s. 66 och 74). Förarbetena anger vidare att finansiell verksamhet inkluderar alla finansiella aktiviteter oavsett om de är tillståndspliktiga eller ej (a. prop. s. 67). Det framgår också att där det förekommer blandad verksamhet krävs för att de särskilda reglerna skall tillämpas att inkomsterna av finansiell verksamhet är av viss omfattning (a. prop. s. 68 och 75). - Sammanfattningsvis följer av det anförda att lagstiftaren avsett att ge begreppet finansiell verksamhet en förhållandevis vid tillämpning, särskilt när fråga är om verksamhet i en stat utanför EES-området. En sådan verksamhet utmärks ofta av att den inriktas på vad som typiskt sett framstår som passiva inkomster. - Y SA:s verksamhet består till inte obetydlig del av att upplåta varumärken. Verksamheten i den delen får anses vara av sådant slag som faller inom begreppet finansiell verksamhet. Med hänsyn härtill och till inkomsternas omfattning finner nämnden att inkomsterna av varumärkeshantering är att hänföra till inkomst från en sådan annan finansiell verksamhet än bank- och finansieringsrörelse som avses i bilaga 39 a till IL. Det innebär att X AB är skattskyldigt enligt interna regler för överskottet av inkomsterna från varumärkeshantering hos Y SA enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL. Bedömningen blir densamma om verksamheten i stället bedrivs i ett särskilt bolag och utgör den enda verksamheten i detta. - EG-rätten. - Enligt artikel 56.1 EG skall inom ramen för fjärde kapitlet alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. - I EG-domstolens praxis finns endast ett avgörande som rör fria kapitalrörelser avseende tredje land, förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera, REG 1995 s. I-4821. Där förklarade domstolen att artikel 56.1 EG (dåvarande artikel 73b.1) har direkt effekt. Målen gällde frågan om det är förenligt med bestämmelserna om fria kapitalrörelser att i förväg kräva tillstånd och/eller deklaration som villkor för att få föra ut pengar ur landet till ett tredje land. I domen hänvisas till ett annat avgörande som rörde samma fråga men mellan två medlemsstater. I båda fallen ansåg domstolen att ett krav på tillstånd inte är förenligt med bestämmelserna men att ett krav på deklaration kan godtas. - Såväl ordalydelsen av artikel 56 EG som domen i Sanz de Lera-målen synes ge vid handen att det vid bedömningen av om nationella regler är förenliga med artikeln inte skall göras någon åtskillnad beroende på om det rör sig om kapitalrörelser inom EU eller gentemot tredje land. - Tolkningen av EG-rättsliga bestämmelser bör emellertid inte ske bara utifrån bestämmelsernas ordalydelse utan även mot bakgrund av deras syfte och ändamål. Syftet med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital inom EU torde vara att undanröja alla hinder för förverkligandet av den inre marknaden samt att skapa en ekonomisk och monetär union. Som en konsekvens härav har EG-domstolen regelmässigt underkänt nationella regler, inklusive skatteregler, som verkar hindrande för förverkligandet av detta syfte. - Vilket syfte som ligger bakom liberaliseringen i förhållande till tredje land framstår som oklarare. Att det är mer begränsat än vad som gäller inom EU framgår av de möjligheter som artiklarna 57 och 59-60 EG ger medlemsstaterna att behålla och införa restriktioner och skyddsregler gentemot tredje land. - Med åberopande av ändamålsöverväganden och en analys av bestämmelsernas uppbyggnad har i litteraturen argumenterats för att de kapitalrörelser som omfattas av artikel 56 EG - såvitt avser tredjelandssituationer - skulle vara endast andra kapitalrörelser än dem som avses i artikel 57 EG, dvs. andra kapitalrörelser än sådana som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader (Mohamed, Sideek, European community Law on the free Movement of Capital and the EMU, Kluwer och Norstedts 1999 s. 217 ff.). X AB:s förvärv och innehav av andelarna i Y SA skulle således med detta synsätt inte utgöra en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56 EG. - Även om ändamålshänsyn kan anföras till stöd för att

inte alla kapitalrörelser i förhållande till tredje land bör behandlas lika vid en prövning mot bestämmelserna om kapital leder enligt nämnden bestämmelsernas systematik till motsatt resultat. Genom hänvisningen till "inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel" i inledningen av artikel 56 EG framgår att förbudet mot restriktioner för kapitalrörelser är begränsat. Om avsikten varit att dessutom helt undanta vissa kapitalrörelser i förhållande till tredje land hade detta rimligtvis angetts direkt i denna bestämmelse. Stöd för denna uppfattning ger utformningen av artikel 57.1 EG. - Enligt denna regel skall bestämmelserna i artikel 56 EG inte påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner i nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt som var i kraft vid utgången av år 1993 beträffande sådana kapitalrörelser till eller från tredje land av det slag som redovisats ovan. Undantagsbestämmelsen skulle vara utan innebörd om de kapitalrörelser som nämns i artikel 57 EG inte omfattades av artikel 56 EG. Mot bakgrund av det anförda drar nämnden slutsatsen att artikel 56 EG får anses omfatta alla slags kapitalrörelser. Härav följer att X AB:s förvärv och innehav av andelarna i Y SA utgör en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56 EG. - EG-domstolen har i ett antal fall haft att ta ställning till om medlemsstaternas skattelagstiftning går att förena med den fördragsfästa rätten till fria kapitalrörelser inom EU. Innebörden av EG-domstolens praxis synes vara den - på motsvarande sätt som gäller den praxis som utvecklats avseende fri rörlighet för personer inkluderande etableringsrätten - att skatteregler som i något avseende negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner eller förhållanden inte är förenliga med rätten till fria kapitalrörelser (jfr mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000 s. I-4071). Med andra ord innehåller rätten till fria kapitalrörelser ett krav på skattemässig likabehandling av gränsöverskridande förhållanden och transaktioner. - Bestämmelserna i 39 a kap. IL är så utformade att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster skall beskattas löpande oberoende av om den utländska juridiska personen lämnar utdelning eller ej. En sådan beskattning skiljer sig från den beskattning som föreskrivs för ett svenskt moderbolag med ett svenskt dotterbolag, som inte är ett handelsbolag, på så sätt att beskattning i det senare fallet sker först i samband med utdelning, dock att utdelningar i många sådana fall är skattefria. Till detta kan fogas att Sverige inte som allmän princip har infört en möjlighet, motsvarande den som gäller för filialer, till beskattning hos moderföretag av alla koncernföretags inkomster (jfr resonemanget i prop. 2003/04:10 s. 46 f.). - I en jämförbar situation, som gällde en prövning mot fördragsreglerna om etableringsrätten, underkändes de tyska underkapitaliseringsreglerna av EG-domstolen (mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, REG 2002 s. I-11779). Reglerna innebar att avkastning på främmande kapital som betalades av ett dotterbolag hemmahörande i Tyskland till moderbolaget, också detta hemmahörande i Tyskland, behandlades som en avdragsgill räntekostnad hos dotterbolaget medan motsvarande betalning från ett dotterbolag hemmahörande i Tyskland till ett moderbolag hemmahörande i ett annat medlemsland behandlades som en icke avdragsgill utdelning hos dotterbolaget. En sådan skillnad i behandling av dotterbolag med säte i Tyskland beroende på var deras moderbolag har sitt säte gör det enligt EG-domstolen mindre attraktivt för bolag med säte i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten. - Vidare är möjligheten till resultatutjämning enligt de svenska reglerna olika i de jämförda fallen. De aktuella reglerna innebär att vid beräkningen av ett svenskt moderbolags andel av överskottet hos en utländsk juridisk person får avdrag göras för underskott som uppkommit i verksamheten enbart under de tre närmast föregående beskattningsåren medan vid inkomstberäkningen hos ett svenskt dotterbolag avdrag får göras för underskott utan begränsning i tiden. - Av det nu anförda får anses följa att de aktuella bestämmelserna kan avvika i Sverige obegränsat skattskyldig person från att investera sitt kapital i en utländsk juridisk person hemmahörande i en annan stat med en verksamhet som är lågbeskattad. Med hänsyn härtill finner nämnden att den redovisade särbehandlingen utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG (se dom den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, punkterna 20-24). - Nästa fråga är om bestämmelserna i 39 a kap. IL kan godtas trots att dessa inskränker den fria rörligheten för kapital. Eftersom

undantaget i artikel 57.1 EG inte är tillämpligt får en prövning av bestämmelserna göras mot artikel 58 EG. När det gäller de rättfärdigandegrunder som anges i artikel 58.1 a EG synes dessa, åtminstone vad gäller kapitalrörelser inom EU, enligt EG-domstolen närmast utgöra en kodifiering av domstolens praxis angående när bestämmelser som olikabehandlar nationella och gränsöverskridande transaktioner och förhållanden är tillåtna (se mål C-35/98, Verkooijen, punkt 43 och C-319/02, Manninen, punkt 29). Denna praxis bör därmed ha betydelse även när det gäller möjligheten att godta bestämmelser som inskränker den fria rörligheten för kapital. - När det vidare gäller de möjliga undantag som anges i artikel 58.1 b EG kan först konstateras att de i ärendet aktuella reglerna inte kan anses grundade på hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet. Däremot är bestämmelsen om att medlemsstaterna får vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av skattelagstiftningen av intresse här. Även denna bestämmelse bör enligt nämndens mening kunna tolkas med beaktande av EG-domstolens praxis om när skatteregler kan godtas med hänsyn till tvingande hänsyn av allmänintresset, och då särskilt med hänsyn till önskemålet att motverka skatteflykt (se mål C-436/00, X och Y, REG 2002 s. I-10829, punkterna 72-73). - Domstolen har dock ännu inte godtagit någon skatteregel med hänvisning till önskemålet att motverka skatteflykt, vilket bl.a. har berott på att de prövade reglerna ansetts vara alltför oprecist och schablonmässigt utformade. I Lankhorst-Hohorst-målet uttalade domstolen t.ex. att de prövade reglerna inte hade till specifikt syfte att säkerställa att rent konstlade kopplingar, vilkas syfte var att kringgå den tyska skattelagstiftningen, skulle erhålla en annan skattebehandling utan att lagstiftningen tvärtom allmänt avsåg varje situation där moderbolaget hade sitt säte utanför Tyskland (se mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, punkt 37). Domstolen har också uttalat att någon allmän presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt inte kan grundas på den omständigheten att ett bolag är etablerat i en annan medlemsstat (se mål C-436/00, X och Y, punkt 62). - En skillnad mellan de skatteregler som prövades i de ovannämnda målen och de nu aktuella är att reglerna i 39 a kap. IL inte är generellt tillämpliga vid alla bolagsetableringar i andra länder. Frågan är dock om den begränsning av reglernas tillämpningsområde till vissa lågbeskattade inkomster som sker i 39 a kap. 5-7 §§ IL innebär att reglerna kan anses tillräckligt preciserade för att kunna godtas. - Enligt förarbetena har reglerna utformats så att de skall träffa fall där hela eller delar av inkomstskattesystemen i vissa länder ansetts vara så förmånliga att de bedömts kunna användas för s.k. ränteavdragsarbitrage och liknande mer utpräglade skatteplaneringstransaktioner (prop. 2003/04:10 s. 49 ff.). Det kan i dessa fall, framhålls det, antas att deläggande i företag i aktuella stater som kommer i åtnjutande av sådana gynnsamma regler medför en risk för skatteflykt. Av förarbetena framgår vidare att till ledning för att bedöma vilka skatteåtgärder som bör omfattas av de särskilda reglerna har legat bl.a. det arbete som utförts mot skadlig skattekonkurrens inom OECD (Project on Harmful Tax Practices) och EU (tillämpning av Uppförandekoden för företagsbeskattning). - Det kan dock ifrågasättas om lagstiftningen utformats så att den är specifikt inriktad på denna typ av konstlade förfaranden eller om den kan träffa också näringsverksamhet som bedrivs på affärsmässiga grunder. I förevarande fall är det fråga om lågbeskattad inkomst från finansiell verksamhet i Schweiz som består i en - till betydande del koncernintern - verksamhet avseende upplåtelse av varumärken. - Konstateras kan att de bestämmelser som är föremål för prövning inte innehåller några kriterier som tar sikte på skälen för etableringen i det enskilda fallet. Av detta följer att möjlighet saknas att vid tillämpningen av 39 a kap. 7 § första stycket IL skilja mellan sådana konstlade förfaranden som lagstiftningen enligt förarbetena syftar till att ingripa mot och fall där en etablering av näringsverksamheten kan motiveras av affärsmässiga överväganden vid sidan om beskattningseffekterna. - Det sagda leder enligt nämndens mening till slutsatsen att om reglerna i 39 a kap. IL skulle prövas mot EG-fördragets regler om kapitalrörelser mellan medlemsstater inom EU så måste de svenska reglerna anses ha en alltför generell utformning för att kunna godtas med hänvisning till önskemålet att motverka skatteflykt. Frågan är då om bedömningen blir annorlunda när det

gäller kapitalrörelser mellan en medlemsstat och ett tredje land. - Som framhållits ovan måste reglerna om fria kapitalrörelser avseende tredje land anses ha ett mer begränsat syfte än motsvarande regler beträffande stater inom EU. Detta talar enligt nämndens mening för att möjligheten att rättfärdiga regler som inskränker den fria rörligheten mot tredje land bör vara större än beträffande regler som inskränker den fria rörligheten för kapital inom EU. När det särskilt gäller önskemålet att motverka skatteflykt bör även mer generellt utformade skatteflyktsregler som de nu aktuella kunna godtas vid en prövning mot fördragsbestämmelserna om den fria rörligheten för kapital till och från tredje land. - Delägaren i den utländska juridiska personen skall enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL beskattas löpande för ett överskott som beräknas på ett sätt som ansluter till vad som gäller vid inkomstberäkningen för aktiebolag varvid avräkning ges för den inkomstskatt som kan ha betalats av den utländska juridiska personen. En sådan åtgärd får anses lämpad för att åstadkomma det avsedda syftet. - Modellen med en löpande beskattning av delägaren grundad på inkomstförhållandena hos den utländska juridiska personen utan anknytning till om någon utdelning sker är utformad i överensstämmelse med etablerad internationell praxis. Den motsvarar även det system som tidigare gällde nationellt. Nämnden har inte funnit någon mindre ingripande metod för att uppnå syftet att motverka skatteundandragande. Med hänsyn till det anförda anser nämnden att ett system med löpande beskattning av inkomsten ifråga, inkluderande möjligheten till avräkning av utländsk skatt, inte i sig kan anses vara mer ingripande än vad som är godtagbart. - Beräkningen av delägarans andel av överskottet av den juridiska personens lågbeskattade inkomster avviker dock från vanliga regler för aktiebolag bl.a. avseende hur underskott i den utländska juridiska personen får beaktas. Vidare finns särskilda regler som främst tar sikte på övergången till och från beskattning av sådana inkomster mellan olika år. Till det kommer en skyldighet att lämna resultat- och balansräkningar för den utländska juridiska personen upprättade enligt bokföringslagen. - Enligt nämndens mening är den främsta invändningen mot de särskilda reglerna att de kan leda till en hårdare beskattning av ägaren än om vanliga regler varit tillämpliga på grund av begränsningen av rätten till avdrag för underskott. Motivet till denna begränsning är att systemet annars skulle bli alltför komplicerat (a. prop. s. 87). Enligt nämndens mening får även den avvägning som gjorts i dessa hänseenden vid den närmare utformningen av reglerna anses godtagbar. - Med hänsyn till det anförda skall reglerna inte anses strida mot fördragets regler om fria kapitalrörelser till och från tredje land.

Ledamoten Wingren var skiljaktig beträffande motiveringen av förhandsbeskedet i den del den avser EG-rätten och anförde följande. Bestämmelserna om fri rörlighet för personer, tjänster och kapital finns i Fördraget om Europeiska unionen av den 7 februari 1992 i Avdelning III, uppdelade på fyra kapitel. Kapitel 1 gäller arbetstagare, kapitel 2 etableringsrätt, kapitel 3 tjänster och kapitel 4 kapital och betalningar. Reglerna om den fria rörligheten för personer är som framgår uppdelade i två undergrupper, arbetstagarers fria rörlighet och rätt till fri etablering. - I kapitel 2 artikel 43 föreskrivs att inom ramen för bestämmelserna i kapitlet skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan stats 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 i princip innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket (vinstdrivande företag), på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Inskränkningar i en gemenskapsmedborgares rätt att etablera sig i tredje land, alltså utanför gemenskapen, är enligt dessa bestämmelser inte förbjudna. - En etablering i fördragets mening förutsätter ett faktiskt fullföljande av en ekonomisk aktivitet genom stadigvarande etablering i en annan medlemsstat för en obestämd tidsperiod (jfr EG-domstolens mål 221/89 Drottningen mot Transportministern angående Factorama Ltd och andra, REG 1989 s. 3905). Det är alltså fråga om

en person eller ett företag, hemmahörande inom gemenskapen, som varaktigt integrerar sig i en annan medlemsstat än den vari personen eller företaget anses höra hemma, och i värdlandet utövar ekonomisk aktivitet. Avgränsningen av begreppet är framför allt av intresse i förhållande till fri rörlighet för tjänster.

- I kapitel 4 artikel 56 föreskrivs att inom ramen för bestämmelserna i kapitlet skall alla kapitalrörelser mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna (56.1). Vidare föreskrivs att inom ramen för kapitlets bestämmelser skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna (56.2).

- Fördraget innehåller ingen definition av vad som avses med kapitalrörelser. Enligt EG-domstolen skall emellertid ledning hämtas från direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 (numera artikel 56) i fördraget enligt vilket kapitalrörelser skall klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1 till direktivet (fjärde/kapitalliberaliserings/direktivet).

- I inledningen i bilagan till fjärde direktivet anges att i nomenklaturen klassificeras kapitalrörelser efter den ekonomiska arten av de tillgångar och skulder som de avser, uttryckta antingen i inhemsk eller utländsk valuta. Vidare anges att de kapitalrörelser som förtecknas i nomenklaturen omfattar alla aktiviteter som fordras för kapitalrörelser: avtal om och genomförande av transaktioner och dithörande överföringar samt vidare att transaktioner sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans egen räkning (t.ex. överföringar av utvandrares tillgångar). Nomenklaturen utgör inte en uttömmande förteckning av kapitalrörelser och skall därför inte tolkas som avsedd att inskränka räckvidden för principen om fullständig liberalisering av kapitalrörelser, sådana som avses i direktivet.

- Därefter uppräknas en rad olika transaktioner som klassificeras som kapitalrörelser. Under rubriken "I - DIREKTA INVESTERINGAR" anges därvid bl.a. följande.

1. Etablering och utvidgning av filialer eller nya företag som uteslutande ägs av den som tillhandahåller kapitalet, samt fullständiga förvärv av befintliga företag.

I förklaringar angående innebörden i nomenklaturen och direktivet anges beträffande direkta investeringar följande.

Investeringar av alla slag som görs av fysiska personer eller av handels- eller industriföretag eller finansiella företag och som har till syfte att upprätta varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet. Detta begrepp skall således förstås i vidaste bemärkelse.

De företag som nämns under I - 1 i nomenklaturen omfattar juridiskt självständiga företag (helägda dotterföretag) och filialer.

Vid en första anblick kan etableringsrätten genom de redovisade artiklarna delvis synas dubbelreglerad. Detta kan emellertid inte antas vara fallet vare sig avsiktligt eller oavsiktligt. Artikel 43 garanterar medborgare i en medlemsstat rätten att bygga upp och varaktigt driva företag på en annan medlemsstats territorium (personers fria rörlighet). Artikel 56 garanterar medborgare i en medlemsstat rätten att investera kapital i en annan medlemsstat bl.a. för uppbyggnaden och utvidgningen av ett företag (kapitalets fria rörlighet). I så måtto blir båda artiklarna tillämpliga på samma företeelse men från olika utgångspunkter. Artikel 56 garanterar emellertid även investeringsrätten i förhållande till tredje land vilket däremot artikel 43 inte gör beträffande etableringsrätten (jfr Regeringsrättens dom den 20 december 2002, mål nr 7009-1999; referat 3 i Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll nr 04/03).

- Enligt min mening följer av en tolkning enligt ordalagen i bilaga 1 till fjärde direktivet att med kapitalrörelser såvitt nu är aktuellt avses, med dithörande överföringar, investeringar i annan stat för att, såvitt gäller filialer, etablera

eller utvidga dem. Som framgår av bilagan kan en investering i korthet definieras som etablering av ett nytt företag eller förvärv av ett befintligt utländskt företag eller intresse däri i syfte att inleda, upprätthålla eller förstärka varaktiga ekonomiska relationer. - När det gäller utövandet av den ekonomiska aktiviteten i filialen på den andra statens territorium efter investeringen kan inte denna aktivitet i sig anses vara en kapitalrörelse i form av etablering eller utvidgning av en filial i fördragets mening. Den får då behandlas enligt bestämmelserna under den rubrik i fördraget som aktiviteten definitionsmässigt kan hänföras till. - Sammanfattningsvis får således enligt min mening beträffande direkta investeringar den distinktionen göras att reglerna avseende kapitalrörelsers frihet behandlar endast den transaktion, t.ex. förvärv av ett företag i en annan medlemsstat, som en person eller företag gör samt de överföringar av valuta som görs för att genomföra den planerade investeringen. Investerarens rättigheter och skyldigheter, liksom motsvarande rättigheter och skyldigheter för värdlandets myndigheter, sedan investeringen väl kommit till stånd, regleras av bestämmelser under andra rubriker i fördraget och därunder antagna direktiv och förordningar samt EG-domstolens praxis, i förevarande fall således enligt bestämmelserna om etableringsrätten. - Det är mot bakgrund av denna tolkning av EG-rätten som enligt min mening bolagets fråga om de s.k. CFC-reglernas tillämplighet i förhållande till EG-fördraget skall besvaras. - Jag gör därvid följande bedömning. - Ansökan gäller inte att bolaget har för avsikt att investera i en nyetablering eller utvidgning av en verksamhet i Schweiz utan hur beskattning skall ske av en redan etablerad verksamhet genom ett bolag i nämnda land utom gemenskapen. Enligt den ovan gjorda tolkningen av artiklarna 43 och 56 i fördraget är det då inte fråga om bedömning av en kapitalrörelse utan av ett utövande av en varaktig ekonomisk verksamhet. CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten skall då prövas mot reglerna om etableringsfriheten i artikel 43 och inte mot reglerna om kapitalrörelser i artikel 56. Därav följer - eftersom det gäller verksamhet i tredje land och artikel 43 då inte är tillämplig och då artikel 56 enligt det tidigare anförda inte aktualiseras - att hinder inte föreligger att beskatta bolaget för dess innehav av andelarna i det schweiziska bolaget. Jag anser att svaret på frågorna hade bort motiveras i enlighet med det anförda.

X AB överklagade förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkade att frågorna 1 och 2 skulle besvaras med att hanteringen av varumärkena, oavsett om den var kvar hos det schweiziska dotterbolaget eller överförts till ett särskilt bolag, inte utgjorde finansiell verksamhet. Bolaget ansåg också att Skatterättsnämnden gjort en felaktig tolkning av artikel 56 EG.

Även Skatteverket överklagade och yrkade för sin del att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten (2008-04-03, Almgren, Kindlund, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är i första hand om hanteringen av varumärken ska anses som finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a till IL.

I det ursprungliga förslaget till lagstiftning (SOU 2001:11) knöts CFC-beskattningen till förekomsten av intäkter av passiv verksamhet i det utländska företaget. Med sådana intäkter avsågs bl.a. ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar. I det fortsatta lagstiftningsarbetet gjordes väsentliga ändringar av utredningsförslaget. Dessa innebar bl.a. att begreppet passiv verksamhet försvann och att begreppet finansiell verksamhet togs in i lagtexten, dock utan att definieras.

I propositionen med förslag till CFC-regler sägs att det i stor utsträckning är fråga om samma typ av inkomster som omfattades av utredningsförslaget. Det anges att det i första hand rör sig om avkastning på kapital, t.ex. räntor, utdelningar, kapitalvinster, royalty och leasinginkomster (prop. 2003/04:10 s. 74). I den fortsatta texten berörs särskilt leasing (a. prop. s. 75). Vid bedömning av vilken leasingverksamhet som kan bli föremål för CFC-beskattningsanses ledning kunna hämtas från förslaget till lag om bank- och

finansieringsrörelse (jfr prop. 2002/03:139). Det framgår att den skattemässiga prövningen förutsätts avse om "det finansiella inslaget dominerar så att fråga är om finansiell verksamhet".

En förutsättning för att en verksamhet ska kunna anses utgöra eller ingå i en finansiell verksamhet bör därför vara att det förekommer finansiella inslag av mer påtagligt slag. Enligt de uppgifter som lämnats i målet och som förhandsbeskedet grundas på saknas sådana inslag.

Av det anförda följer att frågorna om verksamheten är finansiell ska besvaras nekande och att - som en konsekvens av detta - någon prövning mot artikel 56 i EG-fördraget inte behöver göras.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet och förklarar att den ifrågavarande verksamheten, oavsett i vilket av de båda bolagen den bedrivs, inte är en finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a till IL.

Regeringsrådet Dexe var skiljaktig och ansåg att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.

II.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB äger samtliga andelar i det schweiziska bolaget Y AG. Y AG:s verksamhet består av licensiering av rätten att nyttja IT-system för hantering av framförallt inkassofordringar. Verksamheten är koncernintern och riktar sig till företag i flera länder. Grundutveckling och tidigare vidareutveckling av systemen har bekostats av dåvarande moderbolaget i koncernen. Sedan år 2001 är avsikten att utvecklingskostnaderna skall belasta det schweiziska bolaget. - Såvitt framgår av till ansökan bifogade årsredovisningshandlingar avseende räkenskapsåren 2001, 2002 och 2003 utgör Y AG:s huvudsakliga tillgång av vad som rubriceras som software och består kostnaderna så gott som uteslutande av värdeminskningssavdrag på denna tillgång. Bolagets redovisade rörelseintäkter kommer i sin helhet från ifrågavarande licensupplåtelser. - X AB önskade svar på följande frågor. - Fråga 1. Utgör den av Y AG bedrivna verksamheten sådan finansiell verksamhet som avses i bilaga 39 a till inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och som innebär att X AB skall CFC-beskattas för överskottet i Y AG enligt 39 a kap. 13 § IL? - Fråga 2. Utgör artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital hinder mot en tillämpning av 39 a kap. 13 § IL beträffande den verksamhet som bedrivits i det schweiziska bolaget?

Skatterättsnämnden (2005-07-08, André, ordförande, Knutsson, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. - Den omfrågade verksamheten utgör sådan finansiell verksamhet som avses i bilaga 39 a till IL. - Fråga 2. - Artikel 56 i EG-fördraget (EG) hindrar inte att X AB beskattas enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL. - Motivering. - - - Enligt 39 a kap. 13 § IL är en delägare --- (se motsvarande text i Skatterättsnämndens beslut i referat I ovan) --- efter utgången av år 2003. - Bedömning. - Som förutsättningar i ärendet ges att Y AG:s nettoinkomst kommer att vara lågbeskattad på sätt anges i 39 a kap. 5 § IL och att bolaget inte är ett sådant delägarbeskattat subjekt som avses i 5 kap. 2 a § IL. - Bestämmelsen i 39 a kap. 7 § första stycket IL är tillämplig på Y AG:s inkomst från licensieringsverksamheten eftersom den är lågbeskattad och omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. Av den bestämmelsen och bilaga 39 a följer att inkomst från finansiell verksamhet skall beskattas enligt de särskilda reglerna. - Fråga 1. - I ärendet aktualiseras vad som avses med inkomst från annan finansiell verksamhet än bank- och finansieringsrörelse. Uttrycket finansiell verksamhet --- (se motsvarande text i Skatterättsnämndens beslut i referat I ovan) --- som passiva inkomster. - Y AG:s verksamhet består av att upplåta licensrättigheter avseende utnyttjande av vissa IT-system till andra bolag inom koncernen. Denna verksamhet får anses vara av sådant slag som faller inom begreppet finansiell verksamhet. Med hänsyn härtill finner nämnden att inkomsterna av licensrättigheterna är att hänföra till inkomst från en sådan annan finansiell

verksamhet än bank- och finansieringsrörelse som avses i bilaga 39 a till IL. Det innebär att X AB är skattskyldigt enligt interna regler för överskottet av inkomsterna hos Y AG enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL. - Fråga 2 - Enligt artikel 56.1 EG --- (se motsvarande text i Skatterättsnämndens beslut i referat I ovan) --- anses godtagbar. - Med hänsyn till det anförda skall reglerna inte anses strida mot fördragets regler om fria kapitalrörelser till och från tredje land.

Ledamoten Wingren var skiljaktig beträffande motiveringen av svaret på fråga 2 och anförde följande. Bestämmelserna om fri rörlighet --- (se motsvarande text i Wingrens skiljaktiga mening som återges i referat I ovan) --- motiveras i enlighet med det anförda.

Nämndens sekreterare Roupe anmälde avvikande mening beträffande motiveringen av svaret på fråga 2 och anförde följande. Av förutsättningarna för förhandsbeskedet och svaret på fråga 1 följer att Y AG:s nettoinkomst är lågbeskattad i den mening som avses i 39 a kap. 5 § IL och att även de övriga i det kapitlet uppställda villkoren för beskattning av detta företags överskott hos X AB (CFC-beskattning) är uppfyllda. Fråga är om en sådan beskattning hindras av EG-rätten. - Syftet med de svenska CFC-reglerna är att motverka sådana skatteundandraganden som i form av ränteavdragsarbitrage och liknande transaktioner allokera inkomst till vissa lågbeskattade utländska juridiska personer (prop. 2003/04:10). Vad gäller Schweiz är reglerna tillämpliga endast på inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet (bilaga 39 a till IL). - Såvitt framgår av handlingarna i ärendet bedriver Y AG ingen annan verksamhet än att allokera koncernintern inkomst till Schweiz, där den är lågbeskattad. Det kan därför ifrågasättas om bolaget bedriver någon verksamhet i egentlig mening. Mot bakgrund härav finner jag att varken bildandet av Y AG eller innehavet av aktierna i detta bolag i annat än formell mening bör ses som en sådan kapitalrörelse som avses i artikel 56 EG. Artikel 56 EG hindrar därför inte beskattning av X AB enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL.

X AB överklagade förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkade att fråga 1 skulle besvaras nekande eller - alternativt - fråga 2 besvaras jakande. Bolaget anförde bl.a. följande. Skatterättsnämnden har gjort en felaktig tolkning av vad som ryms i begreppet annan finansiell verksamhet. Förutsättningen för att en verksamhet ska kunna falla in under detta begrepp är att utövaren på något sätt har medverkat till finansiering. Om Regeringsrätten skulle anse att verksamheten i det schweiziska bolaget är att likställa med annan finansiell verksamhet, hindrar artikel 56 EG att bolaget beskattas enligt bestämmelserna i 39 a kap. IL.

Även Skatteverket överklagade och yrkade för sin del att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten (2008-04-03, Almgren, Kindlund, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Det schweiziska dotterbolaget licensierar till andra koncernbolag rätten att nyttja IT-system för hantering av framför allt inkassofordringar. Frågan i målet är i första hand om verksamheten ska anses som finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a till IL.

I det ursprungliga förslaget --- (se motsvarande text i Regeringsrättens dom i referat I ovan) --- saknas sådana inslag.

Av det anförda följer att fråga 1 ska besvaras nekande och att fråga 2 inte behöver besvaras.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet och förklarar att den ifrågavarande verksamheten inte är en finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a till IL.

Regeringsrådet Dexe var skiljaktig och ansåg att Skatterättsnämndens

förhandsbesked skulle fastställas.

Föredragna november 2006 - juni 2007, föredragande Hedberg, målnummer 4788-05 och 4791-05.

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: SOU 2001:11 s. 205-207; prop. 2002/03:139 s. 214-223, 291-299; prop. 2003/04:10 s. 44-76
