

## LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-06-19

**Närvarande:** f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 22 maj 2003 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
3. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
4. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483), och
5. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementsrådet Ingela Willfors, departementsrådet Anita Saldén Enérus och ämnessakkunnige Rolf Tyllström.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet

### Allmänt

Förslagen i remissen har nära samband med förslagen i den remiss om Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar som Lagrådet yttrade sig över den 5 februari 2003. I den remissen angavs att förslagen måste kombineras med nya regler om beskattning av s.k. CFC-bolag och att avsikten var att återkomma med förslag till sådana regler. Det upplystes också att denna nya reglering

skulle medföra att vissa av de då föreslagna lagbestämmelserna skulle behöva ändras. Avsikten var att förslag till CFC-lagstiftning skulle lämnas under våren 2003 i så god tid att riksdagen skulle ha tillgång till en proposition när den fattade beslut i de i den tidigare remissen behandlade frågorna.

I det nyssnämnda yttrandet anförde Lagrådet bl.a. att det var otillfredsställande att skatteregler som hade ett nära samband med varandra och som inte ansågs böra tillämpas fristående från varandra på detta sätt delades upp i två separata lagstiftningsärenden. Lagrådet framhöll att detta försvårade en helhetsbedömning av det tilltänkta systemet och ett ställningstagande till om det framlagda förslaget var så utformat att det tillgodosåg angivna syften.

En proposition på grundval av förslagen i den tidigare remissen beslöts den 13 mars 2003 (prop. 2002/03:96). Skatteutskottets yttrande justerades den 29 april 2003 och riksdagen fattade beslut den 14 maj 2003. Den nu aktuella remissen beslöts vid regeringssammanträde den 22 maj 2003. Den tidsplan som angavs vid den tidigare remissen har alltså inte hållits och någon möjlighet för riksdagen att vid sitt ställningstagande till de tidigare framlagda förslagen beakta innehållet i den nya CFC-lagstiftningen har inte förelegat. Vad Lagrådet anförde i sitt tidigare yttrande om det otillfredsställande i att dela upp lagförslag som har ett nära samband med varandra i två separata lagstiftningsärenden får under dessa omständigheter än större tyngd.

Inte heller i andra avseenden har beredningen av lagstiftningsärendet varit helt tillfredsställande. Förslaget till CFC-lagstiftning har föregåtts av förslag i ett utredningsbetänkande (SOU 2001:11) och i en helt kortfattad promemoria från Finansdepartementet. Både betänkandet och promemorian har remissbehandlats. I promemorian före-

slogs en annan principlösning än i betänkandet med andra konsekvenser för olika former av utlandsetableringar. Promemorian innehöll också förslag till lagtext, dock omfattande endast åtta grundläggande paragrafer och länderlistan. I remissen har åtskillig lagtext tillkommit och tidigare lagtext bearbetats på grundval av bl.a. synpunkter som lämnats under hand men som inte särskilt dokumenterats. Åtskilliga komplicerade bestämmelser presenteras nu för första gången. Lagrådet har vid sin granskning kunnat konstatera att det finns brister och otydligheter i lagregleringen.

Remissen rör frågor som är livligt omdiskuterade inte bara i Sverige utan också inom och utanför EU. I det perspektivet hade det varit önskvärt att överväganden rörande utformningen av en svensk CFC-lagstiftning i högre grad än som skett relaterats till CFC-lagstiftningen i andra länder. Rimligen ökar förutsättningarna för att svensk lagstiftning på området skall godtas utanför våra gränser om den innehållsmässigt anknyter till vad som redan förekommer eller t.o.m. erkänts internationellt.

En central fråga är hur den föreslagna lagstiftningen förhåller sig till EG-rätten. EG-domstolen har ännu inte prövat någon medlemsstats CFC-lagstiftning. I en rad avgöranden på senare tid har emellertid staternas intresse av att skydda sina skattebaser befunnits väga lätt i jämförelse med de på EG-fördraget grundade rättigheterna till etableringsfrihet och fria kapitalrörelser. Eftersom EG:s primärrätt här ger EG-domstolen ett mycket stort utrymme för egna bedömningar, kan slutsatsen för Lagrådets del bara bli att den föreslagna lagstiftningens förenlighet med EG-rätten är oklar.

## Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

2 kap.

1 §

Ändringarna innebär bl.a. att listan på begrepp m.m. kompletteras med "delägarbeskattade utländska juridiska personer". Enligt vad som följer av 5 kap. 1 a § avses med en delägarbeskattad utländsk juridisk person en person vars inkomster beskattas hos delägare i den stat där personen hör hemma.

Med den valda beteckningen kan dessa juridiska personer lätt förväxlas med sådana juridiska personer som enligt de i remissen föreslagna reglerna skall kunna bli föremål för svensk delägarbeskattning (CFC-bolag). Lagrådet föreslår att "delägarbeskattade utländska juridiska personer" ersätts med "i hemlandet delägarbeskattade utländska juridiska personer". Konsekvensändringar får då ske i 3 kap. 2 §, 5 kap. 1 a och 3 §§, 6 kap. 2 §, 14 kap. 11 §, 20 a kap. 1 §, 25 kap. 12 §, 25 a kap. 19, 20, 23 och 24 §§, 39 a kap. 1, 4 och 12 §§ samt rubriken till 5 kap.

2 a §

Paragrafen bör föregås av rubriken Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Av paragrafen följer att lagens bestämmelser skall tillämpas så att en stat som blivit medlem av Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) under löpande år skall anses ha varit medlem ända sedan den 1 januari.

Lagrrådet konstaterar att en förenkling uppkommer bara om beskattningsåret överensstämmer med kalenderåret. Det kan därför inne-

bära fördelar att knyta an till ingången av beskattningsåret i stället för den 1 januari.

Den föreslagna paragrafen blir tillämplig inte bara i situationer som omfattas av remissförslaget (jfr 14 kap. 11 § samt 39 a kap. 7 och 8 §§) utan även i sådana som behandlas i något tiotal andra bestämmelser i inkomstskattelagen och anknyttande lagar. I motiven berörs inte vilka effekter regleringen kommer att få. I den mån den omständigheten att en stat anses ha varit medlem i EES i något hänseende skulle innebära en försämring för den skattskyldige behöver särskilda överväganden göras med hänsyn till att inträdet i EES inträffar efter den tid då den aktuella rättshandlingen företagits (jfr 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen).

#### 5 a §

Enligt nuvarande regler har uppdelningen i utländska bolag och andra utländska juridiska personer sin främsta betydelse i att endast den senare kategorin av företag kan bli föremål för delägarbeskattning enligt de nuvarande CFC-liknande reglerna. I remissen föreslås att begreppet utländskt bolag skall bestå med endast en mindre justering. En genomgång av inkomstskattelagen och anknyttande lagar visar att det finns en rad olika skattemässiga klassificeringar av utländska företag. Det kan ifrågasättas om alla förekommande varianter verkligen behövs – av EG-rättsliga eller andra skäl – och om utformningen i alla delar är ändamålsenlig. Lagrådet har inte underlag för att föreslå några ändringar men anser att frågan bör prövas vid lämpligt tillfälle.

#### 5 kap.

Även europeiska ekonomiska intressegemenskaper omfattas av kapitlet. Detta bör framgå av rubriken.

### 1 a och 2 §§

Bestämmelserna om europeiska ekonomiska intressegrupperingar – som enligt 2 § fullt ut beskattas som svenska handelsbolag – kan lämpligen komma direkt efter bestämmelserna om svenska handelsbolag i 1 §. Därmed kan 2 § lämnas oförändrad och bestämmelserna i föreslagna 1 a § tas in i en ny, efterföljande paragraf (2 a §).

Det bör övervägas att låta andra stycket i föreslagna 1 a § utgå, särskilt som den begränsade skattskyldigheten enligt 6 kap. 12 § bortfaller i samma utsträckning som delägarbeskattning sker.

### 3 §

Beskattning i Sverige av en delägare i en utländsk juridisk person som enligt hemlandets lagstiftning delägarbeskattas skall ske bara om delägaren är obegränsat skattskyldig (jfr 1 a §). Detta bör framgå av första stycket, som förslagsvis kan inledas på följande sätt:

”Varje delägare i ett svenskt handelsbolag och varje obegränsat skattskyldig delägare i en i hemlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person skall - - -”

### 16 kap. 19 §

Enligt författningskommentaren är det föreslagna tillägget i andra stycket första meningen avsett att tillämpas enbart vid beräkningen av den utländska juridiska personens nettoinkomst enligt 39 a kap. och av det överskott som delägaren skall ta upp om den juridiska personen har lågbeskattade inkomster (jfr dock lagtexten som ger intryck av en annan tillämpning). En regel av detta slag hör hemma i 12 § i det kapitlet. Lagrådet föreslår att den inskjutna satsen i andra

stycket första meningen utgår och att stycket i stället kompletteras med en hänvisning till 39 a kap. 12 §.

Regleringen synes för övrigt i materiellt hänseende vara alltför långtgående. Ett avdragsförbud torde inte vara försvarbart om den utländska juridiska personen erlagt skatt till annan utländsk stat än den där personen hör hemma.

18 kap. 14 §

Goda skäl talar för att den materiella regleringen i andra stycket överförs till bestämmelserna i 39 a kap. 12 § och att det i den här aktuella paragrafen görs enbart en hänvisning till dessa bestämmelser.

20 a kap. 1 §

I paragrafen anges olika fall då kapitlets bestämmelser om beskattningsinträde skall tillämpas, dvs. då tillgångar och förpliktelser förs in i svensk skattemiljö. I första stycket 2 görs nu en komplettering som skall säkerställa att bestämmelserna tillämpas oavsett på vilken grund delägarbeskattning sker. Ett relevant fall gäller en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. Eftersom en utländsk juridisk persons status inte är oföränderlig utan knuten till förhållandena ett visst beskattningsår, är en justering av texten påkallad. Lämpligast synes vara att dela upp den föreslagna punkten 2 i två skilda punkter (punkt 2 och punkt 3), förslagsvis enligt följande (punkterna 3 och 4 får omnumreras):

"2. inkomsten i ett svenskt handelsbolag eller i en i hemlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person inte har beskattats i Sverige på grund av att delägaren inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skyldighet inträder,

3. beskattning skall ske enligt bestämmelserna om beskattning av lågbeskattade inkomster i utländska juridiska personer och den skattskyldige inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten omedelbart före beskattningsåret,"

31 kap. 2, 20 och 21 a §§

Den föreslagna lagtexten och motiven är inte samstämmiga i fråga om ersättningsfonder. Enligt motiven (s. 82 f.) skall avdrag för avsättning till ersättningsfond få göras vid beräkning av ifrågavarande utländska juridiska personers nettoinkomst och det förutsätts – såvitt framgår för att underlätta tillämpningen – att dessa avdrag inte skall återföras till beskattning (jfr dock vad som sägs på s. 88 om återföring hos den utländska juridiska personen). Enligt 2 § skall fondavsättningen göras hos delägarna och avdragen beräknas på delägar-nivå. Fortsättningsvis skall de allmänna bestämmelserna om ersättningsfond tillämpas, varvid dock enligt 20 § särskilda återföringsregler skall gälla om skattskyldigheten upphör på grund av ett underskott i den utländska juridiska personen.

Vad nu sagts innebär bl.a. att fonden kan tas i anspråk för delägar-ens egna investeringar trots att dessa investeringar knappast kan ses som ersättningsinvesteringar i förhållande till dem som en gång gjorts hos den utländska juridiska personen. Regleringen är vidare inte tekniskt anpassad till bestämmelserna om ersättningsfond. Att skilda återföringsregler skall gälla för olika delar av en vid samma tillfälle gjord avsättning är inte förutsatt (jfr turordningsregeln i 16 §).

Systemet i ersättningsfonder är allmänt sett komplicerat. Särskilda problem uppkommer vid delägarbeskattning och problemen accentueras när skattskyldigheten som här kan föreligga bara vissa år. På det underlag som föreligger kan Lagrådet inte tillstyrka förslaget.

Lagrådet vill för sin del peka på alternativet att undanta ersättningar av det aktuella slaget från beskattning vid beräkning av det skattemässiga resultatet i den utländska juridiska personen (med bäring också på delägaren). En skattefrihet kan motiveras med att det rör sig om ersättningar på grund av speciella händelser i den utländska juridiska personen (olyckshändelser m.m.) och att skattemässig parallellitet mellan den utländska juridiska personen och ett svenskt aktiebolag är svår att nå på detta område. Med alternativet skattefrihet kan de föreslagna ändringarna utgå och erforderlig reglering tas in i 39 a kap. 12 §.

39 a kap.

I 5-8 §§ finns bestämmelser som är avsedda att klarlägga om delägarna i en utländsk juridisk person kan bli föremål för CFC-beskattning. I 6 § finns den centrala inkomstberäkningsregeln. Där framgår att de bestämmelser som enligt 11-13 §§ gäller för att fastställa det på delägaren belöpande överskottet också skall tillämpas vid beräkning av den utländska juridiska personens nettoinkomst. Såvitt avser den juridiska personen förutsätts att tre korrigeringar görs i förhållande till vad som skall gälla på delägarnivå; värdeminskingsavdrag och avsättningar skall inte återföras, avdrag för avsättning till periodiseringsfond får inte göras och underskott under tidigare beskattningsår skall behandlas på visst sätt.

Den föreslagna lagtekniska lösningen framstår som konstlad och komplicerad. Enligt Lagrådets mening är det en mera naturlig ordning att först definiera den juridiska personens skattemässiga resultat. I den utsträckning CFC-reglerna skall tillämpas får sedan resultatet fördelas på delägare och erforderliga justeringar göras på delägarnivå. Med en sådan ordning blir systemet mer lättöverskådligt och brister av det slag som Lagrådet pekat på i anslutning till 31 kap. kan

lättare undvikas. Lagrådet förordar således att bestämmelserna omstruktureras.

Lagrådet har följande synpunkter på de enskilda paragraferna.

#### 1 §

Paragrafen synes kunna omformuleras enligt följande:

"I detta kapitel finns bestämmelser om beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster.

Bestämmelserna i detta kapitel är inte tillämpliga om den utländska juridiska personen är ett sådant dödsbo som avses i 4 kap. 3 § eller en sådan juridisk person som avses i 5 kap. 1 a §."

#### 2-4 §§

Syftet med de tre paragraferna är att klarlägga i vilka fall det finns ett sådant förhållande mellan den skattskyldige och den utländska juridiska personen att en CFC-beskattning skall ske och, om ett sådant förhållande finns, vilket belopp som skall tas upp hos den skattskyldige.

I 2 § första stycket förutsätts att minst 25 procent av kapitalet eller rösterna, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, innehas eller kontrolleras av den skattskyldige eller av personer som är i intressegemenskap med denne (i paragrafen talas om "delägaren" trots att det först efter en beräkning enligt 2-4 §§ står klart om den skattskyldige enligt definitionen i 2 § verkligen skall anses som delägare).

Av 2 § andra stycket första meningen följer att en utländsk juridisk person med ett fast driftställe i Sverige kan CFC-beskattas om det till

det fasta driftstället är knutet andelar i en utländsk juridisk person. Därutöver kan t.ex. ett svenskt aktiebolag som helt eller delvis äger den förstnämnda utländska juridiska personen bli CFC-beskattat. En sådan dubblering av skattskyldigheten bör undvikas.

En första åtgärd vid tillämpning av paragraferna är att fastställa vilka innehav som skall beaktas (ägarkretsen). I ägarkretsen kan förutom den skattskyldige ingå fysiska och juridiska personer som är i intressegemenskap med denne. Regler om intressegemenskap finns i 3 §. Medan 2 § uttryckligen tar sikte på fall av intressegemenskap mellan den skattskyldige ("delägaren") och andra personer är bestämmelserna i 3 § om förutsättningarna för att intressegemenskap skall anses föreligga inte formellt begränsade till relationen mellan den skattskyldige och andra personer. Eftersom bestämmelserna endast gäller vid tillämpningen av kapitlet är det dock för den relationen som bestämmelserna kommer att få betydelse, vilket även i detta sammanhang bör komma till direkt uttryck i paragrafens formulering.

I 3 § första stycket anges i fyra punkter olika fall då intressegemenskap anses föreligga. Det vedertagna uttrycket "moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning" har i princip en motsvarighet i punkterna 1 och 2. Enligt fjärde stycket gäller emellertid som allmän begränsning i förhållande till första stycket 1-3 att intressegemenskap anses föreligga endast om direkt eller indirekt innehavda andelar svarar mot minst 50 procent av kapitalet eller rösterna.

Ett typfall då företag bör anses stå under gemensam ledning är att ett moderföretag direktäger alla andelar i två dotterföretag (systerföretag). Det fallet kan emellertid inte anses täckt av den föreslagna regleringen eftersom ingetdera systerföretaget har en ägarandel i det andra på sätt som förutsätts i 3 § fjärde stycket.

Ett annat fall kan illustreras med följande exempel. A är moderföretag och direktäger alla andelar i B, C, och D. Dessa tre företag har andelar i E om respektive 30 %, 40 % och 30 % (kapital- och röstandel). E ingår då i A-koncernen som dotterföretag. C:s andel i E når inte upp till den i 3 § fjärde stycket föreskrivna nivån om 50 %. Vid en prövning mot 2 § får därför C:s och E:s andelar i den utländska juridiska personen F inte räknas samman. Detsamma gäller i fråga om A:s och E:s andelar i F och detta trots att A enligt associationsrättslig lagstiftning är moderföretag (moderbolag) till E.

En annan svaghet är att det är oklart vad som gäller enligt 3 § vid olika former av indirekt ägande. Vid prövningen mot 50-procentsregeln i 3 § fjärde stycket är 4 § inte tillämplig – i vart fall inte generellt – eftersom bestämmelserna där tar sikte på att fastställa kapital- eller röstandelen i ett CFC-bolag och inte i ett svenskt företag (enligt ordalydelsen gäller bestämmelsen för övrigt "andelar i en utländsk juridisk person").

Av förutsebarhetsskäl är det naturligtvis en fördel om rekvisiten anges tydligt i form av procenttal o.d. På det föreliggande underlaget förordar Lagrådet emellertid att första stycket 1 och 2 förs samman till en punkt, att uttrycket "moderföretag och dotterföretag eller [företag] under i huvudsak gemensam ledning" återinförs och att fjärde stycket slopas. Vad särskilt gäller det angivna uttrycket kan erinras om rättsfallet RÅ 1983 Aa 225 där Regeringsrätten inte gjorde en sådan mekanisk prövning som förekommer i fråga om bestämmelser innehållande rekvisitet "huvudsakligen" (se vidare prop. 1999/2000:2 s. 502 ff.).

## 5 §

Ordet "nettoinkomsten" i första stycket kan lämpligen ersättas med "resultatet" (jfr 14 kap. 2 §). Görs detta bör motsvarande ändring

göras i 6 § och 13 § andra stycket. Detsamma gäller i fråga om 18 kap. 14 § för den händelse Lagrådets förslag avseende den paragrafen inte godtas.

Bestämmelsen i andra stycket är oklar till sitt innehåll. Om den enbart tar sikte på fasta driftställen bör detta framgå av bestämmelsen.

## 6 §

Den utländska juridiska personens skattemässiga resultat för ett visst beskattningsår är beroende av bl.a. vilka värdeminskningssavdrag som görs. Särskilda regler gäller om det uppkommer underskott.

\*) under

Ligger det utländska skatteuttaget \*)/~~över~~ normen enligt 5 §, dvs.

\*) under

\*)/~~över~~ en tänkt skattesats av  $(0,28 \times 55 =) 15,4 \%$ , är delägarna skattskyldiga. I den situationen grundas värdeminskningssavdragen på tillgångarnas skattemässiga värden, i förekommande fall bestämda enligt reglerna i 20 a kap. Ligger skatteuttaget \*\*)/~~under~~

\*\*\*) över

nivån enligt 5 § är delägarna inte skattskyldiga. Det är då oklart vad värdeminskningssavdragen skall grundas på och därmed hur inkomstberäkningen i detalj skall utföras.

Rättelserna gjorda  
den 25 juni 2003  
enligt beslut av  
Lagrådet.  
Hans Danelius

Ett problem i sammanhanget är att det i gränsfallen är först när värdeminskningssavdragen har gjorts som man vet om den utländska juridiska personen är ett CFC-bolag. Lagrådet anser därför att mycket talar för att värdeminskningssavdrag görs oberoende av vad som gäller i fråga om statusen som CFC-bolag.

Om orden "och avsättningar" i punkten 1 syftar endast på ersättningsfonder kan orden utgå för det fall att Lagrådets synpunkter i anslutning till 31 kap. 2, 20 och 21 a §§ leder till att ersättningsfonder utesluts från regleringen. Under samma förutsättning kan hänvisningen i punkten 3 begränsas till att avse periodiseringsfonder.

## 7 och 8 §§

Vid föredragningen har bekräftats att kompletteringsregeln och regeln om rederiverksamhet inte kan leda till att den skattskyldige kommer i ett sämre läge än om reglerna inte funnits och endast huvudregeln i 5 § tillämpats. Det innebär, för att ta ett exempel, att en delägare i ett libanesiskt företag som bedriver såväl sådan verksamhet som det görs undantag för i bilagan (bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet) som annan verksamhet inte blir CFC-beskattad om hela den samlade verksamheten beskattats enligt minst den norm som följer av 5 §. På motsvarande sätt blir det ingen CFC-beskattning av annan verksamhet än rederiverksamhet om i det enskilda fallet rederiverksamheten träffats av så hög beskattning att beskattningen av den utländska juridiska personen sammantaget överstiger normen enligt 5 §.

Förhållandet mellan å ena sidan 5 § och å andra sidan 7 och 8 §§ bör anges på ett tydligare sätt. Såväl 7 § som 8 § bör kunna inledas på följande sätt:

”Även om förutsättningarna för beskattning enligt 5 § är uppfyllda skall inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad  
- - -”

## 9 §

Av paragrafen följer att en utländsk filial till den utländska juridiska personen i CFC-hänseende i vissa fall skall behandlas som en särskild juridisk person hemmahörande i filiallandet. Enligt tredje stycket gäller inte detta vid tillämpning av 7 § andra och tredje styckena.

Tredje stycket har tillkommit efter remissbehandlingen av Finansdepartementets promemoria. Såvitt avser finansiell verksamhet eller försäkringsverksamhet i EES-stat har några motiv inte redovisats och inte heller några exempel som belyser vilka effekter eller svårigheter som uppkommer, t.ex. när det förekommer filialer såväl inom som utom EES och den skattskyldige står inför valet att tillämpa antingen huvudregeln eller kompletteringsregeln. Lagrådet förutsätter att, om förslaget vidhålls i denna del, ett fylligare underlag redovisas i propositionen.

## 11 §

Med den föreslagna lagtexten är en mer adekvat rubrik "Taxeringsår". Emellertid finns det anledning att behålla rubriken och i stället formulera lagtexten så att det tydligt framgår vilken som är den relevanta beskattningsperioden för såväl den utländska juridiska personen som delägarna.

För att avgöra om det förekommit lågbeskattade inkomster hos den utländska juridiska personen måste man veta vilken beräkningsperioden är. I 6 § 1 och 3 samt i 13 § andra stycket anknyts till den utländska juridiska personens beskattningsår. Det framgår av hänvisningen i 6 § till 11 § och av författningskommentaren till sistnämnda paragraf att detta beskattningsår förutsatts vara detsamma som delägarens beskattningsår.

Lagrådet föreslår att paragrafen placeras närmast efter 4 §, dvs. under huvudrubriken Definitioner m.m. Intentionerna i remissen synes bli tillgodosedda om paragrafen ges följande lydelse:

"Inkomstberäkningen enligt 6 och 12 §§ skall ske för en beskattningsperiod som för såväl den utländska juridiska personen som delägaren omfattar kalenderåret eller, om delägaren utnyttjat rätten att

tillämpa brutet räkenskapsår, en period som svarar mot räkenskapsåret."

Lagrådet återkommer till frågan om beskattningsår i kommentaren till 13 §.

## 12 §

Paragrafen bör kompletteras med bestämmelser rörande allmän utländsk skatt, räkenskapsenlig avskrivning och ersättningsfonder (jfr Lagrådets anmärkningar i anslutning till 16 kap. 19 §, 18 kap. 14 § och 31 kap.).

## 13 §

Enligt remissen skall inkomstberäkningen ske med utgångspunkt i sådan resultat- och balansräkning som skall lämnas enligt 3 kap. 9 b § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Av paragrafen framgår att de resultat- och balansräkningar som skall ges in skall vara upprättade enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078). Hänvisningen till denna bestämmelse innebär att ett stort antal regler i årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas. Även om det inte sägs explicit i den föreslagna lagtexten, får antas att avsikten varit att uppgifterna skall hänföra sig till beskattningsåret.

För Lagrådet framstår det som uppenbart att delägarna i många fall kommer att sakna reella möjligheter att lämna in resultat- och balansräkningar som uppfyller kraven i 6 kap. 4 § bokföringslagen. Även om en utländsk resultat- och balansräkning föreligger för den relevanta beskattningsperioden återstår att omforma uppgifterna där till belopp och värden som är förenliga med de krav som svensk redovisningslagstiftning ställer. En korrekt transformering förutsätter kännedom

om de redovisningsprinciper m.m. som tillämpats av den utländska juridiska personen i det aktuella landet. För minoritetsägare kan det vara svårt eller omöjligt att få fram erforderliga uppgifter.

I remissen föreslås att frågan om den utländska juridiska personen är ett CFC-bolag eller ej, och vilken inkomst som i så fall skall tas upp av delägaren, skall avgöras utifrån förhållandena vid utgången av delägarens beskattningsår (se 11 §). Det innebär att delägarna i många fall inte kommer att ha en auktoritativ resultat- och balansräkning för den utländska juridiska personen – eller ens ett delårsbokslut e.d. – att utgå från. Om man i överensstämmelse med utredningens förslag låter delägarnas beskattningsperiod vara densamma som den utländska juridiska personens, bortfaller den här berörda svårigheten.

I remissen berörs inte de problem som är förknippade med den föreslagna regleringen. Det förs inte heller någon diskussion om möjligheten att i något hänseende schablonisera inkomstberäkningen för de fall då denna inte kan grundas på en i vederbörlig ordning upprättad resultat- och balansräkning. Lagrådet anser att någon form av "ventil" eller schablonmässigt inslag bör övervägas, eftersom det inte framstår som tillfredsställande att i de aktuella fallen förlita sig på reglerna om skönstaxering i taxeringslagen (1990:324).

Andra stycket i den aktuella paragrafen innehåller en särskild bestämmelse om hantering av underskott på delägarnivå. Såvitt Lagrådet kan bedöma tillför stycket inte något utöver vad som följer av 6 § 3 och det bör i så fall utgå.

## 14 §

Med Lagrådets förslag kan hänvisningarna begränsas till att avse undantag från uttagsbeskattning (22 kap. 13 §) och periodiseringsfonder (30 kap. 2 och 10 a §§).

## Övergångsbestämmelserna

I punkt 2 föreslås en särskild övergångsreglering för en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i Belgien och enligt tillstånd meddelat före den 1 januari 2003 bedriver viss verksamhet enligt den tidigare gällande ordningen för s.k. coordination centres.

Det hade enligt Lagrådets mening varit att föredra om bestämmelsen hade fått en mera generell utformning och inte varit begränsad till verksamhet i ett bestämt land. Lagrådet saknar emellertid underlag för att föreslå en bestämmelse av mera generell räckvidd.

Om en särskild övergångsregel skall gälla förhållanden i Belgien, synes det emellertid lämpligt att knyta den närmare till gällande belgiska bestämmelser och att använda i dessa bestämmelser förekommande franska och nederländska termer. Om det anses lämpligt att också nämna den engelska översättningen "coordination centre", bör denna term lämpligen placeras i en parentes efter originaltermerna. Såvitt Lagrådet kunnat utröna är det fråga om sådana institutioner som regleras i en Kunglig förordning nr 187 av den 30 december 1982. Skulle det finnas någon ytterligare lag eller förordning som reglerar dessa institutioner, kan även den anges.

Med hänsyn till vad nu sagts kan punkt 2 första stycket exempelvis få följande utformning:

”Om en utländsk juridisk person hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i Belgien och på grundval av ett före den 1 januari 2003 meddelat tillstånd bedriver verksamhet i detta land genom en centre de coordination/coördinatiecentrum (i engelsk översättning benämnd ”coordination centre”) enligt Kunglig förordning nr 187 (Arrêté Royal no 187 relatif à la création de centres de coordination/Koninklijk Besluit nr. 187 betreffende de oprichting van coördinatiecentra) med senare vidtagna ändringar och om verksamheten består i finansiering av andra företag och nettoinkomsten från verksamheten huvudsakligen härrör från transaktioner med företag som hör hemma och är skattskyldiga till inkomstskatt i Belgien, får företagets nettoinkomst och den skatt som företagen betalar på nettoinkomsten tas med vid bedömningen av om den utländska juridiska personen uppfyller villkoren i 39 a kap. 5 §.”

Även i länderlistan i Bilaga 39 a bör de franska och nederländska termerna förekomma, eventuellt med den engelska översättningen inom parentes.

#### Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

##### 17 kap. 3 a §

Om ersättningsfonder utesluts ur regleringen (jfr kommentarerna till de föreslagna ändringarna i 31 kap. inkomstskattelagen), får en justering göras i den här aktuella paragrafen.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap. 9 b §

Enligt andra stycket skall den som skall CFC-beskattas lämna resultat- och balansräkningar. Den skyldigheten kompletteras i första stycket med en särskild uppgiftsskyldighet för den som ”någon gång under beskattningsåret”, själv eller tillsammans med andra i intressegemenskap, har haft andelar i en utländsk juridisk person i den omfattning som anges i 39 a kap. 2 § inkomstskattelagen. För att skattskyldighet skall föreligga skall ägandet nå upp till den i 39 a kap. 5 § föreskrivna nivån vid utgången av beskattningsåret. I remissen kommenteras bara helt knapphändigt (s. 54) det förhållandet att bestämmelsen i första stycket inte knyter an till förutsättningarna för skattskyldighet. Vid föredragningen har uppgetts att uppgiftsskyldigheten föranletts av kontrollskäl och önskemål att få kunskap om serier av andelsöverlåtelser som kan syfta till att undgå CFC-beskattnig.

Eftersom uppgiftsskyldigheten avser även andra än sådana som är ”delägare” enligt vad som följer av 39 a kap. 2 § inkomstskattelagen bör rubriken före paragrafen ändras, förslagsvis till ”Vissa utländska juridiska personer”.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.