

# **CFC-beskattning**

## **Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen**

# Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>3</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>4</b>
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	4
<b>2 Bakgrund</b> .....	<b>7</b>
<b>3 Gällande rätt</b> .....	<b>8</b>
3.1 Allmänt om CFC-reglerna .....	8
3.2 Begreppen bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet .....	9
3.3 Bilaga 39 a inkomstskattelagen .....	10
3.3.1 Områden som omfattas av kompletteringsregeln .....	10
3.3.2 Områden som delvis omfattas av kompletteringsregeln .....	10
3.3.3 Områden som inte omfattas av kompletteringsregeln .....	11
3.4 EU-direktiv .....	11
<b>4 Överväganden och förslag</b> .....	<b>12</b>
4.1 Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen beträffande royalty m.m. ....	12
4.2 Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen beträffande områden .....	12
4.2.1 Områden som helt ska omfattas av kompletteringsregeln .....	13
4.2.2 Områden som delvis undantas från kompletteringsregeln .....	14
4.2.3 Områden som helt ska undantas från kompletteringsregeln ..	16
4.2.4 Inkomster som inte beskattas med den normala inkomstskatten .....	16
4.2.5 Särskilda områden .....	16
4.2.6 Listans utformning .....	17
4.2.7 Områden där Skatteverket föreslår ändrad status i listan .....	17
4.3 Ikraftträdandebestämmelser .....	28
<b>5 Konsekvensanalys</b> .....	<b>30</b>
5.1 Syfte, alternativa lösningar och utebliven ändring .....	30
5.2 Offentliga finanser .....	31
5.3 Enskilda personer .....	32
5.4 Företag .....	32
5.4.1 Fullgörande .....	32
5.4.2 Små företag .....	32
5.5 Offentlig sektor .....	32
5.6 Miljö .....	32
5.7 Sysselsättning .....	32
5.8 Fördelning .....	32
5.9 Jämställdhet .....	33
5.10 Skatteverket .....	33
5.11 Myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar .....	33
5.12 EU-rätt .....	33
5.13 Övrigt .....	33
<b>6 Författningskommentarer</b> .....	<b>34</b>
6.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	34

## Sammanfattning

I inkomstskattelagen finns särskilda bestämmelser för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster, s.k. CFC-regler (Controlled Foreign Company). Bestämmelserna innebär i korthet att delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen. Huvudregeln är att en inkomst anses lågbeskattad om inkomsten beskattas under en viss nivå ställt i relation till den gällande svenska bolagsskattesatsen. Oavsett nivån på beskattningen anses en inkomst inte som lågbeskattad enligt en kompletteringsregel om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som räknas upp i en särskild lista, bilaga 39 a till inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och inte omfattas av i listan angivna undantag. Syftet med kompletteringsregeln och listan är enligt förarbetena att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för de skattskyldiga och för Skatteverket.

Regeringen har gett Skatteverket i uppdrag att uppdatera listan i bilaga 39 a IL. Uppdraget innebär att Skatteverket ska utreda om någon stat har infört skatteförmåner som inte är godtagbara ur ett CFC-perspektiv och inkomst i denna stat därför helt eller delvis inte bör omfattas av kompletteringsregeln. Skatteverket ska även utreda om någon stat har avskaffat skatteförmåner och inkomst i denna stat därför helt eller delvis bör omfattas av kompletteringsregeln. Uppdraget innebär vidare att Skatteverket ska utreda vilka ändringar som bör göras i listan för att inkomst som anges i artikel 7.2 a) ii) i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skattflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (ATAD), och som inte per automatik kan anses godtagbara ur CFC-hänseende, inte ska omfattas av kompletteringsregeln. Uppdraget redovisas i denna promemoria.

Skatteverket har vid bedömningen av vilka områden som bör omfattas respektive helt eller delvis undantas från kompletteringsregeln beaktat bolagsskattesats, skatteförmåner, skattebasen och om företag i området beskattas löpande.

Skatteverkets förslag till uppdaterad lista innebär att fler områden delvis ska undantas från kompletteringsregeln. Det medför att det blir möjligt för Sverige att CFC-beskatta viss inkomst i dessa områden under förutsättning att inkomsten även är lågbeskattad och övriga förutsättningar för CFC-beskattning är uppfyllda.

# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att bilaga 39 a till inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

*Föreslagen lydelse*

### Bilaga 39 a<sup>1</sup>

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

1. **Afrika**, med undantag av
  - Djibouti, Seychellerna och Sankta Helena,
  - Ceuta, Egypten, Gabon, Gambia, Ghana, Kap Verde, Komorerna, Kongo (Kongo-Brazzaville), Rep., Liberia, Libyen, Madagaskar, Madeira, Marocko, Mauritius, Melilla, Réunion, Rwanda, Sao Tomé och Príncipe, Senegal, Tanzania och Tunisien, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, samt
  - Kenya och Namibia, vad avser dels av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels av inkomst som inte beskattas där pga. att inkomsten inte anses härröra därifrån.
  
2. **Amerika**, men bara vad avser
  - Amerikas förenta stater, Colombia, Dominikanska Republiken, Ecuador, Haiti, Honduras, Kanada, Kuba, Mexiko och Venezuela,
  - Argentina, Barbados, Chile, Franska Guyana, Guyana, Jamaica, Peru, Surinam, Trinidad och Tobago och Uruguay, samtliga med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
  - Paraguay, med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet,

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2007:1254

försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,

- Brasilien, med undantag dels av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels av inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt
- Belize, Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Nicaragua och Panama, samtliga med undantag dels av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels av inkomst som inte beskattas där pga. att inkomsten inte anses härröra därifrån.

### 3. **Asien**, med undantag av

- Bahrain, Förenade Arabemiraten och Maldiverna,
- Armenien, Azerbajdzjan, Filippinerna, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Jordanien, Kazakstan, Kina, Libanon, Macao SAR, Nordkorea, Ryssland, Sydkorea, Tadzjikistan och Thailand, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Georgien, Kirgizistan, Mongoliet, Oman, Turkmenistan och Uzbekistan, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,
- Cypern och Turkiet, vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och likande avdrag,
- Brunei, Hongkong SAR, Kuwait, Malaysia, Qatar, Singapore och Syrien, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som inte beskattas där pga. att inkomsten inte anses härröra därifrån,

- Pakistan, vad avser inkomst från annan finansiell verksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, samt
- Kokosöarna och Julön, vad avser inkomst från bankverksamhet, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där.

4. **Europa**, med undantag av

- Isle of Man, Kanalöarna, Malta och Monaco,
- Azerbajdzjan, Frankrike, Grekland, Irland, Kazakstan, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Rumänien, Ryssland, San Marino, Slovakien, Spanien, Tjeckien, Ukraina, Vitryssland och Österrike, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Andorra, Bosnien Hercegovina, Bulgarien, Estland, Gibraltar, Georgien, Kosovo, Makedonien, Moldavien, Montenegro, Schweiz och Ungern, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,
- Belgien, Italien, Liechtenstein, Portugal och Turkiet, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och likande avdrag, samt
- Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och Slovenien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där.

5. **Oceanien**, men bara vad avser

- Hawaii, Nya Zeeland och Papua Nya Guinea, samt
- Australien, med undantag av inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

## 2 Bakgrund

Regeringen har den 27 april 2017 (Fi 2010/02303/S3 samt Fi 2017/01975/S3 (delvis)) gett Skatteverket i uppdrag att uppdatera den s.k. länderlistan i bilaga 39 a inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Uppdraget innebär att Skatteverket ska utreda om någon stat har infört skatteförmåner som inte är godtagbara ur CFC-perspektiv och inkomst i denna stat därför helt eller delvis inte bör omfattas av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL.

Skatteverket ska även utreda om någon stat har avskaffat skatteförmåner och inkomst i denna stat därför helt eller delvis bör omfattas av kompletteringsregeln.

Skatteverket har dessutom fått i uppdrag att utreda vilka ändringar som bör göras i bilaga 39 a IL för att inkomst som anges i artikel 7.2 a) ii) i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (ATAD), och som inte per automatik kan anses godtagbara ur CFC-hänseende, inte ska omfattas av kompletteringsregeln. I artikeln anges att CFC-beskattning ska omfatta "royalty eller andra inkomster som genereras av immateriella rättigheter", om inkomsten är lågbeskattad.

## 3 Gällande rätt

### 3.1 Allmänt om CFC-reglerna

I 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster, de s.k. CFC-reglerna (Controlled Foreign Company). CFC-lagstiftning infördes år 1990 i samband med att Sverige tog bort valutarestriktionerna. De nuvarande reglerna trädde i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:1086, prop. 2003/04:10, bet. 2003/04:SkU6). De tillkom som en konsekvens av att det infördes nya regler om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar (SFS 2003:224).

Syftet med CFC-reglerna är att förhindra eller försvåra oönskade skatteplaneringsåtgärder som genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer syftar till att minska den svenska skattebasen.

CFC-reglerna innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen (CFC-beskattning). Beskattning sker oavsett om beloppet tas ut ur den utländska juridiska personen eller inte.

Med delägare i en utländsk juridisk person avses i detta sammanhang en skattskyldig fysisk eller juridisk person som, ensam eller tillsammans med personer i intressegemenskap, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av delägarens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL). Alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande omfattas. Reglerna omfattar obegränsat och begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige (39 a kap. 2 § andra stycket IL). Även vinster i indirekta innehav genom svenska handelsbolag, utländska juridiska personer eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer kan bli CFC-beskattade. Delägaren beskattas för sin andel av det direkta eller indirekta ägandet.

I huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL anges att en nettoinkomst hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattas alls eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Med beaktande av den nuvarande bolagsskattesatsen på 22 procent är en inkomst lågbeskattad enligt huvudregeln om den effektiva beskattningsnivån inte uppgår till 12,1 procent (55 procent av 22 procent). Om bolagsskattesatsen i Sverige ändras, så ändras även nivån för vad som är lågbeskattad inkomst enligt denna regel. Det är bara sådana utländska juridiska personer som har en positiv nettoinkomst som kan ha lågbeskattade inkomster. Inkomster som ska beskattas i Sverige med stöd av andra bestämmelser i IL än de i 39 a kap. ska inte tas med när nettoinkomsten beräknas.

Enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § första stycket IL ska nettoinkomsten inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som räknas upp i en särskild lista, vilken utgör bilaga 39 a IL (listan), och som inte omfattas av i listan angivna undantag.

Kompletteringsregelns första stycke är ett komplement till huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL. Syftet med kompletteringsregeln och den därtill fogade listan är enligt förarbetena att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-



reglerna för de skattskyldiga och för Skatteverket. Vidare anges att om en utländsk juridisk person är hemmahörande och skattskyldig till inkomstskatt i ett område som omfattas av listan, ska CFC-beskattningsregler inte ske och någon utredning om den utländska beskattningen i det enskilda fallet behöver då inte göras (prop. 2003/04:10 s. 76).

CFC-beskattningsregler är avsedda att träffa, förutom verksamhet i områden (nedan används detta begrepp för både stater och områden) som har mycket låg eller ingen bolagsskatt, i huvudsak lågbeskattade inkomster från finansiell verksamhet, eftersom det vid skatteundandragande genom t.ex. felaktig internprissättning ofta är fråga om lågbeskattade finansiella inkomster. Vissa typer av sådana inkomster är mycket svåra att prissätta (prop. 2003/04:10 s. 62). För att CFC-beskattningsreglerna ska träffa sådana inkomster ska inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet i vissa fall inte omfattas av kompletteringsregeln. Det är i första hand fråga om avkastning på kapital, såsom räntor, utdelningar, kapitalvinster, royalty och leasinginkomster. Den här typen av inkomster förekommer huvudsakligen hos företag som bedriver bank- och finansieringsrörelse och försäkringsverksamhet, men finns även hos andra företag som bedriver annan verksamhet men som har en finansiell verksamhetsgren. Även i försäkringsverksamhet förekommer inkomster av finansiell karaktär i stor omfattning (prop. 2003/04:10 s. 74).

Begreppet finansiell verksamhet har inte definierats i IL. Av RÅ 2008 ref. 11 framgår att varumärkeshantering (I) och upplåtelse av licensrättigheter (II) inte är sådan finansiell verksamhet som delägare kan CFC-beskattas för. Verksamheten saknade finansiella inslag av mer påtagligt slag.

Kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § andra stycket IL särbehandlar vissa inkomster av finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som bedrivs inom EES. För dessa stater ska endast inkomst från koncernintern finansiering och försäkringsverksamhet kunna anses lågbeskattad. I förhållande till stater med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal är kompletteringsregeln bara tillämplig på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (39 a kap. 7 § tredje stycket IL).

Den 1 januari 2008 infördes ännu en kompletteringsregel, 39 a kap. 7 a § IL, som innebär att delägare i lågbeskattade utländska juridiska personer inom EES under vissa förutsättningar ska undantas från CFC-beskattningsreglerna. Regeln var föranledd av EU-domstolens dom i mål C-196/04, EU:C:2006:544 (Cadbury Schweppes plc). Undantaget blir tillämpligt om delägaren kan visa att den utländska juridiska personen, i den stat där den hör hemma, utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

### **3.2 Begreppen bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet**

Begreppen bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet finns i 39 a kap. IL och i bilaga 39 a IL, men definieras vare sig i 39 a kap. eller i bilagan.

Vad som avses med bank- och finansieringsrörelse anges i 1 kap. 3–4 §§ i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.

Begreppet annan finansiell verksamhet förekommer i 1 § punkt 2 i lagen (1996:1006) om valutaväxling och annan finansiell verksamhet.

Med försäkringsverksamhet avses verksamhet som omfattar både inkomster från premier och placeringar som görs av ett försäkringsbolag. Även verksamhet som bedrivs av s.k. captivebolag omfattas. Captivebolag är dotterbolag som direkt eller indirekt försäkrar risker inom den egna koncernen (direktförsäkringscaptive). Vanligare är dock att koncernens företag försäkras hos annan försäkringsgivare och att denne i sin tur, i enlighet med ett särskilt avtal mellan koncernbolaget och försäkringsbolaget, återförsäkras i koncernens captivebolag (återförsäkringscaptive), se prop. 2003/04:10 s. 74 f.

### **3.3 Bilaga 39 a inkomstskattelagen**

Enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § första stycket IL ska nettoinkomsten inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som räknas upp i en särskild lista, vilken utgör bilaga 39 a IL (listan), och som inte omfattas av i listan angivna undantag. I listan är områdena geografiskt indelade på de fem områdena Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. I förarbetena till kompletteringsregeln anges faktorer som påverkar bedömningen av om ett område ska omfattas eller undantas från kompletteringsregeln (prop. 2003/04:10 s. 73 ff.), se nedan.

#### **3.3.1 Områden som omfattas av kompletteringsregeln**

Områden som har ett reguljärt skattesystem omfattas av kompletteringsregeln. Även områden som har viss skattegynnad verksamhet omfattas om det är fråga om regler som är godtagbara ur CFC-hänseende. Det är framförallt fråga om förmånsregler som gäller för inkomster som inte är av finansiell karaktär. Förmåner som ges för reella och seriösa etableringar som syftar till att främja den ekonomiska utvecklingen i områden kan vara godtagbara ur CFC-hänseende (prop. 2003/04:10 s. 73).

#### **3.3.2 Områden som delvis omfattas av kompletteringsregeln**

I områden som har ett reguljärt skattesystem med normal bolagsskatt för de flesta verksamheter, men som även har regler som gynnar viss finansiell verksamhet, CFC-beskattas endast inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där. Det kan vara fråga om att inkomsten beskattas med en speciell skatt i stället för den gängse inkomstskatten eller att skatt beräknas enligt andra regler än den som gäller för övriga inkomster. Områden med sådan inkomst omfattas endast delvis av kompletteringsregeln, eftersom viss inkomst kan CFC-beskattas. Även i områden som har ett reguljärt skattesystem, men låg bolagsskatt, eller områden där bolagsskatt utgår först vid utdelningstillfället, CFC-beskattas inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, se prop. 2003/04:10 s. 74.

En del områden har särskilda bestämmelser som innebär att viss bankverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala inkomstskatten. Inkomst från sådan verksamhet undantas från kompletteringsregeln. Områden som inte beskattar vissa inkomster med den normala bolagsskatten undantas från kompletteringsregeln avseende sådana inkomster se prop. 2003/04:10 s. 76.

Vissa områden har skatteregler som bedömts uppmuntra till ränteavdragsarbitrage och felaktig internprissättning. Inkomster från sådan verksamhet undantas från kompletteringsregeln.

Ytterligare en del områden har reguljära skattesystem med normal bolagsskatt för de flesta verksamheter, men beskattar verksamhet i ekonomiska frizoner med en lägre skattesats. I vissa av dessa områden undantas inkomst från all verksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten från kompletteringsregeln.

### **3.3.3 Områden som inte omfattas av kompletteringsregeln**

Områden som vid införandet av reglerna av OECD klassificerats som icke samarbetsvilliga skatteparadis, omfattas inte av kompletteringsregeln. Inte heller områden som i princip inte har någon bolagsskatt alls eller tar ut en mycket låg bolagsskatt ska omfattas av denna regel. Slutligen undantas även områden med mycket omfattande och ibland också svåröverskådliga förmånsregler från kompletteringsregeln.

## **3.4 EU-direktiv**

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (ATAD) ingår som en del i EU-kommissionens paket mot skatteundandragande och avser att motverka skatteundandraganden i företagssektorn på den inre marknaden. Direktivet innebär en minimistandard, vilket betyder att medlemsstaterna kan införa striktare regler och att det ska finnas flexibilitet att beakta nationella förhållanden, såsom för Sveriges del specifika omständigheter i företagskattesystemet. Direktivet omfattar fem områden, däribland CFC-regler.

Direktivets CFC-regler innebär i korthet att medlemsstaterna ska CFC-beskatta viss icke utdelad lågbeskattad inkomst i kontrollerade utländska dotterföretag. De inkomster som CFC-reglerna ska träffa är räntor eller andra inkomster som genererats av finansiella tillgångar, royaltys eller andra inkomster som genererats av immateriella rättigheter, utdelningar och inkomster från avyttring av aktier, inkomster från finansiell leasing, bank- och försäkringsverksamhet och annan finansiell verksamhet samt inkomster från faktureringsföretag som får försäljnings- och tjänsteintäkter från varor och tjänster som köps från och säljs till närstående företag och som inte tillför något eller litet ekonomiskt värde. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet och tillämpa bestämmelserna fr.o.m. den 1 januari 2019.

## 4 Överväganden och förslag

### 4.1 Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen beträffande royalty m.m.

**Förslag:** Royalty och andra inkomster som genererats av immateriella rättigheter ska vara sådan inkomst som i vissa fall undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde.

**Skälen för förslaget:** Bestämmelserna i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster (CFC-beskattning) är avsedda att träffa, förutom verksamhet i områden (nedan används detta begrepp för både stater och områden) som har mycket låg eller ingen bolagsskatt, i huvudsak lågbeskattade inkomster från viss finansiell verksamhet. Detta kommer till uttryck genom att ”inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet” i vissa fall inte omfattas av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § första stycket IL. Enligt nämnda bestämmelse ska en inkomst inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som räknas upp i en särskild lista som finns i bilaga 39 a IL och som inte omfattas av i listan angivna undantag.

Av praxis framgår att varumärkeshantering och upplåtelse av licensrättigheter inte är sådan finansiell verksamhet som delägare kan CFC-beskattas för när verksamheterna saknade finansiella inslag av mer påtagligt slag (RÅ 2008 ref. 11 I och II). Lågbeskattad royalty och andra inkomster som genererats av immateriella rättigheter kan därmed omfattas av kompletteringsregeln och undgå CFC-beskattning.

I rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skattflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ATAD) finns bl.a. CFC-regler. Direktivets CFC-regler innebär i korthet att medlemsstaterna ska CFC-beskatta viss icke utdelad lågbeskattad inkomst i utländska dotterföretag.

I artikel 7.2 a) ii) i ATAD anges att CFC-beskattning ska omfatta "royalty eller andra inkomster som genereras av immateriella rättigheter", om inkomsten är lågbeskattad. För att de svenska reglerna ska uppfylla kravet i artikeln behöver listan ändras så att sådan inkomst som anges i nämnda artikel, och vars beskattning inte per automatik är godtagbar ur CFC-hänseende, inte omfattas av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL. Listan ska därmed justeras så att det är möjligt att för vissa områden CFC-beskatta sådan inkomst.

### 4.2 Ändringar i bilaga 39 a inkomstskattelagen beträffande områden

**Förslag:** Utformningen av och innehållet i bilaga 39 a inkomstskattelagen ska ändras.

**Skälen för förslaget:** Syftet med kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL samt den därtill fogade listan är att öka förutsägbarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för de skattskyldiga och för Skatteverket. I prop. 2003/04:10 s. 76

skriver regeringen att om ”en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat omfattas av listan skall någon CFC-beskattnings inte ske och någon utredning om den utländska beskattnings i det enskilda fallet behöver då inte göras för att komma fram till denna slutsats”. Vidare framgår att det är nödvändigt att listan hålls uppdaterad och att stater som inför skatteförmåner som inte bedöms vara godtagbara ur CFC-hänseende tas bort från regelns tillämpningsområde och att stater som avskaffar sådana skatteförmåner omfattas av regeln.

I förarbetena beskrivs även vilka inslag i olika skattesystem som inte är godtagbara ur ett CFC-perspektiv (prop. 2003/04:10 s. 73 ff.), se avsnitt 3.3. Skatteverket har analyserat områdets skattesystem för företag som är utländska juridiska personer enligt 6 kap. 8 § IL och som är skattskyldiga i sitt hemland. De faktorer som Skatteverket har beaktat vid sin bedömning av vilka områden som bör omfattas, respektive helt eller delvis undantas från kompletteringsregeln är i princip de faktorer som beaktades när listan infördes, jfr ovan. Faktorerna, som behandlas närmare i det följande, är bolagsskattesats, skatteförmåner, skattebasen och om företag beskattas löpande.

#### **4.2.1 Områden som helt ska omfattas av kompletteringsregeln**

Att ett område helt omfattas av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § första stycket IL innebär att inkomst i området undantas från CFC-beskattnings . Inkomsten ska därmed inte anses lågbeskattad.

Områden som omfattas av kompletteringsregeln har vanligtvis en normal eller hög bolagsskatt i förhållandet till svensk bolagsskatt. Mot bakgrund av den nuvarande svenska bolagsskattesatsen på 22 procent bedöms ett område att ha en normal eller hög bolagsskattesats om skattesatsen är 12,1 procent eller högre.

Områden som omfattas av kompletteringsregeln har i normalfallet inga skatteförmåner som innebär att sådan inkomst som CFC-reglerna huvudsakligen avser att träffa (se nedan avseende typisk CFC-inkomst), blir lågbeskattad, dvs. beskattas lindrigare än med 12,1 procent. Det kan dock förekomma att områden helt omfattas av kompletteringsregeln trots att de har skatteförmåner som innebär att även sådan inkomst som anges ovan blir lågbeskattad. Så är fallet om ett område har skatteförmåner som är godtagbara ur ett CFC-hänseende. Skatteförmåner som endast ges för reella och seriösa etableringar och som syftar till att främja den ekonomiska utvecklingen i det aktuella området, är sådana skatteförmåner.

Områden som omfattas av kompletteringsregeln har i normalfallet dessutom en bred skattebas som innebär att inte bara inkomst som härrör eller anses härröra från det aktuella området beskattas, utan att även inkomst som härrör eller anses härröra från utlandet beskattas.

För att helt omfattas av kompletteringsregeln bör bolagsbeskattnings ske årligen och inte endast vid utdelningstillfället.

Exempel på områden som helt omfattas av kompletteringsregeln är Norge, Kanada och Afghanistan. Av de områden som Skatteverket anser helt ska omfattas av kompletteringsregeln är det bara Kanada och Papua Nya Guinea som får ändrad status.

I Afrika finns flertalet av de av FN listade s.k. minst utvecklade länder (MUL). MUL-länder är i stort behov av utveckling och bistånd. Med hänsyn till FN:s MUL-listning anser Skatteverket att utgångspunkten är att flertalet av dessa länder som idag omfattas av kompletteringsregeln även fortsatt ska omfattas av kompletteringsregeln. Undantag bör dock göras om det förekommer zoner med särskilda skatteförmåner, offshore regler eller omfattande eller oklara

skatteförmåner. Exempel på MUL-listade stater som helt ska omfattas av kompletteringsregeln är Angola, Burundi, Etiopien, Lesotho och Zambia.

#### **4.2.2 Områden som delvis undantas från kompletteringsregeln**

Att ett område delvis undantas från kompletteringsregelns första stycke innebär att vissa lågbeskattade inkomster kan bli föremål för CFC-beskattning. Inkomst som bör undantas från kompletteringsregeln i dessa fall är inkomst som undantas enligt den nu gällande listan, dvs. inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, se avsnitt 3.2. Även royalty och andra inkomster som genererats av immateriella rättigheter bör i vissa fall undantas från kompletteringsregeln med anledning av ATAD, se avsnitt 3.4 och 4.1. Nedan kallas dessa inkomster tillsammans ”typisk CFC-inkomst”. Dessutom kan inkomst undantas från kompletteringsregeln om den inte beskattas i ett område pga. att den inte anses härröra därifrån eller om inkomsten är föremål för fiktiva ränteavdrag. Det innebär att inkomst som inte är typisk CFC-inkomst eller inkomst som inte ska undantas från kompletteringsregeln på annan grund (se ovan), inte ska bli föremål för CFC-beskattning enligt kompletteringsregeln. Anledningen till att sådan inkomst inte blir föremål för CFC-beskattning är att det inte är sådan inkomst som CFC reglerna typiskt sett är avsedda att träffa. Det innebär dock att inkomsten kan komma att CFC-beskattas enligt någon annan bestämmelse i 39 a kap. IL.

Områden som delvis bör undantas från kompletteringsregeln är först och främst områden som har låg men inte mycket låg bolagsskattesats. Av naturliga skäl är risken för skatteundandragande i dessa fall stor och all typisk CFC-inkomst bör därför undantas. Mot bakgrund av den nuvarande svenska bolagsskattesatsen på 22 procent bedöms ett område att ha en låg bolagsskattesats om den normala skattesatsen i området understiger 12,1 procent. Det finns dock ingen absolut gräns för hur låg bolagsskattesats som är mycket låg. Områden med mycket låg bolagsskatt bör i normalfallet helt undantas från kompletteringsregeln, se nedan. Andorra, Ungern och Kirgizistan är exempel på områden med låg, men inte mycket låg bolagsskattesats.

Vidare bör områden i normalfallet delvis undantas från kompletteringsregeln om de har regler som skattemässigt gynnar typisk CFC-inkomst så att inkomsten blir lågbeskattad eller om det finns risk för att sådan inkomst blir lågbeskattad. Förmånliga skatteregler indikerar att ett område delvis ska undantas från kompletteringsregeln endast om förmånen riktar sig mot sådan inkomst som CFC-reglerna är avsedda att träffa. Skatteförmåner för inkomst som inte utgör typisk CFC-inkomst är inte skäl för att ett område delvis ska undantas från kompletteringsregeln. På samma sätt som anges ovan bör skatteförmåner som endast ges för reella och seriösa etableringar vara godtagbara ur CFC-hänseende och utgör därmed inte sådana förmåner som Skatteverket har beaktat vid bedömningen av om områden ska undantas från kompletteringsregeln, även om sådan förmån även träffar typisk CFC-inkomst.

Områden bör vidare delvis undantas från kompletteringsregeln om de tillämpar notional interest deduction (NID-avdrag), dvs. ett fiktivt ränteavdrag som beräknas utifrån det egna kapitalet. I dessa fall bör inkomst som är föremål för NID-avdrag undantas från att omfattas av kompletteringsregelns första stycke. NID-avdrag kan innebära att den effektiva beskattningen av vinsten blir mycket låg. Liknande avdrag behandlas på samma sätt. Exempel på länder som tillämpar NID-avdrag är Belgien, Italien och Brasilien.

Vid Skatteverkets genomgång av områdets skattesystem har det beträffande vissa områden tydligt framgått att typiska CFC-inkomster omfattas av skatteförmåner och att sådan inkomst p.g.a. förmånen blir lågbeskattad. Så är t.ex. fallet när en särskild bolagsskattesats gäller för en viss typisk CFC-inkomst som innebär att den inkomsten blir lågbeskattad. Beträffande andra områden har det inte varit lika tydligt att typisk CFC-inkomst omfattas av en viss förmån och att en sådan inkomst därför blir lågbeskattad. T.ex. finns det områden som skattemässigt gynnar verksamheter i ekonomiska frizoner utan att det framgår vilka verksamheter som omfattas. Vidare finns det områden där typisk CFC-inkomst är föremål för en skattereduktion med en låg procentsats av en viss investering och det har då varit svårt att beräkna den effektiva skatten. Skatteverket har bedömt att områden delvis ska undantas från kompletteringsregeln i de fall där det inte går att utesluta att typisk CFC-inkomst omfattas av skatteförmåner och att dessa förmåner medför att sådan inkomst blir lågbeskattad.

I många fall finns flera förmånliga regler i ett område som tillsammans kan medföra att en viss inkomst blir lågbeskattad. Skatteverket har då beaktat dessa förmånens sammantagna effekt vid bedömningen av om ett område ska omfattas eller undantas från kompletteringsregeln.

För de flesta områden som delvis undantas från kompletteringsregeln på grund av skatteförmåner ska all typisk CFC-inkomst omfattas av undantaget. För ett fåtal områden riktar sig dock den förmånliga skattelagstiftningen endast mot vissa typiska CFC-inkomster. För dessa områden undantas därmed endast den aktuella typiska CFC-inkomsten från kompletteringsregeln. Pakistan och Australien är exempel på sådana områden.

Områden som strikt tillämpar territorialitetsprincipen och därför har en smal skattebas bör som utgångspunkt delvis undantas från kompletteringsregeln. I dessa fall bör, förutom all typisk CFC-inkomst, även inkomst som inte beskattas i området p.g.a. att inkomsten inte anses härröra därifrån, undantas från kompletteringsregeln. Territorialitetsprincipen innebär att endast inkomst som härrör eller anses härröra från det aktuella området beskattas, vilket innebär att företagets inkomst som härrör eller anses härröra från utlandet undantas från beskattning. Exempel på sådana områden är Costa Rica, Panama och Hongkong SAR. Vissa områden tillämpar territorialitetsprincipen endast för aktiva rörelseinkomster och beskattar passiva inkomster om de härrör eller anses härröra från utlandet. Eftersom CFC-reglerna typiskt sett ska träffa lågbeskattade inkomster som är lätttrörliga (dvs. inkomster av finansiell karaktär, royalty och andra inkomster som genererats av immateriella rättigheter), anser Skatteverket att en lagstiftning baserad på denna vidare definition av territorialitetsprincipen inte ensamt är tillräckligt för att ett område delvis ska undantas från kompletteringsregeln.

I vissa områden beskattas inte inkomst genom årlig bolagsskatt, utan först i samband med utdelning. Detta har enligt den nuvarande kompletteringsregeln utgjort tillräckliga skäl, och bör även fortsättningsvis utgöra tillräckliga skäl, för att ett område delvis ska undantas från regeln så att typisk CFC-inkomst ska kunna bli föremål för CFC-beskattning. Estland och Georgien är sådana områden som delvis undantas från kompletteringsregeln, eftersom områdena har ett skattesystem som innebär att bolagsskatten tas ut först vid utdelningstillfället.

### 4.2.3 Områden som helt ska undantas från kompletteringsregeln

Att ett område helt undantas från kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § första stycket IL innebär att lågbeskattade inkomster i det området kan bli föremål för CFC-beskattnings enligt 39 a kap. IL. Till skillnad från områden som endast delvis ska undantas från kompletteringsregeln och där i princip endast typisk CFC-inkomst kan bli föremål för CFC-beskattnings, så kan all inkomst i områden bli föremål för CFC-beskattnings.

Områden som helt ska undantas från kompletteringsregeln är områden som i princip inte har någon bolagsskatt alls eller tar ut en mycket låg bolagsskatt. Av naturliga skäl är risken för skatteundandragande i dessa fall stor. Exempel på områden med mycket låg bolagsskattesats är Isle of Man, Monaco, Bahrain, Förenade Arabemiraten och Bahamas.

Vidare ska områden som har mycket omfattande och ibland även svåröverskådliga förmånsregler eller där det i princip inte går att få fram tillförlitlig information om områdets skattelagstiftning, inte omfattas av kompletteringsregeln. Exempel på områden som har mycket omfattande och ibland svåröverskådliga förmånsregler är Djibouti och Seychellerna.

### 4.2.4 Inkomster som inte beskattas med den normala inkomstskatten

Bilaga 39 a IL (listan) är uppbyggd så att den, för områden som delvis undantas från kompletteringsregeln, undantar typiska CFC-inkomster så snart en sådan inkomst beskattas förmånligare än med den normala inkomstskatten i det aktuella området.

Med uttrycket normal inkomstskatt i sådant område avses beskattnings enligt den i området gängse inkomstskattesatsen. Inkomst som underkastas en speciell skatt eller skattepliktig inkomst beräknad enligt andra regler än de som generellt gäller för inkomster i området och om inkomsten därför beskattas med en avsevärt lägre skatt än den som annars skulle ha tagits ut, anses ha beskattats förmånligare än den normala inkomstskatten i området (prop. 2003/04:10 s. 74).

Så snart ett område delvis är undantaget från kompletteringsregeln måste en bedömning av om CFC-beskattnings ska ske göras enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL.

Det kan noteras att Skatteverket anser att ett område delvis ska undantas från kompletteringsregeln om det vid Skatteverkets granskning av områdets skattelagstiftning framkommit att viss inkomst i det området är lågbeskattad (dvs. under 12,1 procent) eller att det i vart fall inte går att utesluta att den kan vara lågbeskattad. Det har därmed inte varit tillräckligt att en viss inkomst beskattats lägre än den normala inkomstskatten i området, om den effektiva skatten är högre än 12,1 procent, för att området enligt Skatteverkets bedömning delvis ska undantas från kompletteringsregeln.

### 4.2.5 Särskilda områden

Ett stort antal områden, främst i Karibien och Oceanien, har på samma sätt som gjorts vid upprättandet av den nuvarande listan, lämnats helt utanför listan. Dessa områden saknar i princip helt bolagsskatt, medger långtgående skatteförmåner eller så har det inte gått att få fram tillräcklig information om områdets skattelagstiftning för att en bedömning av dess status i listan varit möjlig. Skatteverket anser därför



att dessa områden helt ska undantas från kompletteringsregeln. Exempel på sådana områden är bl.a. Brittiska Jungfruöarna och Caymanöarna.

Områden som inte har egna skattesystem, bör, enligt Skatteverket, ha samma status som de stater som de tillhör. Detta gäller främst särskilda områden som geografiskt sett är belägna i Europa, Asien och Afrika. T.ex. Komorerna och Réunion har bedömts delvis undantagna från kompletteringsregeln på samma sätt som Frankrike. Områden som är självständiga, har egen skattelagstiftning och där informationen har varit tillräcklig, har bedömts för sig oberoende av bedömningen av den stat som de tillhör. Detta gäller bl.a. Macao SAR, Hongkong SAR och Isle of Man.

#### 4.2.6 Listans utformning

Skatteverket anser att listan bör utformas på i stort sett samma vis som den nu gällande listan. Staterna bör även fortsatt geografiskt delas upp på de fem områdena Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. Dock bör staterna delas in i 1) stater som helt ska undantas alternativt helt omfattas av kompletteringsregeln beroende vilket av de fem områdena indelningen avser, 2) stater som delvis undantas från kompletteringsregeln p.g.a. skatteförmåner som berör samtliga typiska CFC-inkomster, 3) stater som delvis undantas från kompletteringsregeln p.g.a. låg men inte mycket låg bolagsskatt samt stater som delvis undantas från kompletteringsregeln p.g.a. att bolagsbeskattning endast sker i samband med utdelning, 4) stater som delvis undantas från kompletteringsregeln för att typiska CFC-inkomster kan bli föremål dels för skatteförmåner och dels för NID-avdrag, 5) stater som delvis undantas från kompletteringsregeln för att beskattningen sker enligt territorialitetsprincipen samt 6) stater där endast viss typisk CFC-inkomst undantas från kompletteringsregeln.

Ytterligare en skillnad i utformningen av listan jämfört med den nuvarande bör vara att även royalty och andra inkomster som genereras av immateriella rättigheter anges som inkomst som kan undantas från kompletteringsregeln.

#### 4.2.7 Områden där Skatteverket föreslår ändrad status i listan

Nedan redogörs för de stater som Skatteverket föreslår ska erhålla ändrad status i listan eller där statusen är densamma men där skälen för statusen är ändrad. Inslag i olika staters skattesystem som utgör skälen för förslag till status på listan anges. Royalty och andra inkomster som genererats av immateriella rättigheter som beskattas förmånligt är inslag som lagts till så att sådana inkomster helt kan uteslutas från kompletteringsregeln. Skälen som anges nedan är inte uttömmande.

#### Europa

**Andorra:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Azerbajdzjan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Verksamhet inom industri- och teknologiparker kan erhålla undantag från bolagsskatt i sju år. Vidare finns det ekonomiska zoner där verksamheter endast beskattas med 0,5 procent av omsättningen. 50 procent av vinsten i ett företag i ekonomisk zon är undantagen bolagsskatt under sju år om bolag har investeringscertifikat.

**Belgien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 33 procent (med en tilläggsskatt, s.k. austeritets surcharge, uppgår den effektiva skatten till

33,99 procent). 85 procent av inkomst från patent kan undantas beskattning. Vidare kan företag erhålla NID-avdrag. Dessutom går det inte utesluta att det i Belgien fortfarande är möjligt att åberopa förhandsbesked om s.k. informellt kapital.

**Bosnien Hercegovina:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Bulgarien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Estland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent, men tas ut först i samband med utdelning.

**Frankrike:** Den normala inkomstskatten för bolag är 33,3 procent. Inkomster från patent kan beskattas med 15 procent. Kapitalvinster vid avyttring av innehav i riskkapitalbolag (s.k. venture capital companies (SCR) och venture capital funds (FCPR)) kan beskattas med 15 procent och inkomst från riskkapitalbolags investeringsportfolio kan helt undantas från beskattning. Banker är helt undantagna från bolagsskatt. Företag inom vissa ekonomiska frizoner (urban free zones) kan erhålla undantag från bolagsskatt i fem år och därefter erhålla en reducerad bolagsskattesats i tre år.

**Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19 procent. Utdelning till såväl noterade som onoterade medelstora och stora företag (även små företag i vissa fall) är i princip undantagen från beskattning.

**Georgien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent och från och med år 2017 tas skatten ut först i samband med utdelning (för vissa bolag gäller dessa regler först år 2019).

**Gibraltar (Storbritannien):** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Grekland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 29 procent. Sedan år 2016 finns skatteförmåner för vissa investeringar i Grekland. Bl.a. kan företag erhålla undantag från bolagsskatt, erhålla skattereduktion med 50 procent av kostnad för investering samt under vissa förutsättningar garanteras en fast bolagsskattesats i tolv år vid större investeringar alternativt erhålla en skattereduktion motsvarande 10 procent av viss investering upp till maximalt EUR fem miljoner. Förmånerna kan ges till i princip alla ekonomiska sektorer.

**Irland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 12,5 procent för s.k. ”trading income” (aktiv inkomst) och 25 procent för ”non-trading income” (passiv inkomst). Företag som omfattas av speciella skatteregler (Section 110) kan erhålla en bolagsskattesats som blir nära noll procent.

**Italien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 24 procent. 50 procent av inkomst som härrör från bl.a. patent och varumärken kan undantas från beskattning för företaget. Vidare kan företag erhålla NID-avdrag.

**Kazakstan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Inkomster i investeringsprojekt som godkänns av regeringen och som uppfyller vissa krav kan undantas från bolagsskatt i tio år.

**Kosovo:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Kroatien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent (12 procent gäller för mindre bolag). Det finns flera ekonomiska frizoner där 50 procent av inkomst kan undantas från inkomstskatt. Verksamhet som är tillåten inom frizonerna är bl.a. tillverkning av varor, grundande av teknologi och innovationscentrum och tillhandahållande av tjänster förutom bank-, finans- och försäkringsverksamhet. Vidare kan företag som investerar i bl.a. tillverknings-, utvecklings- och innovationsverksamhet helt eller delvis undantas från bolagsskatt

i högst tio år. Dessutom finns det regionala skatteförmåner som innebär att inkomster inom viss region kan bli helt eller delvis undantagna från bolagsskatt.

**Lettland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent (fr.o.m. år 2018). Återinvesterade vinster är skattefria (fr.o.m. år 2018). Det finns ekonomiska zoner där företag kan erhålla skattereduktion med 80 procent.

**Liechtenstein:** Den normala inkomstskatten för bolag är 12,5 procent. 80 procent av inkomst från immateriella rättigheter kan undantas från beskattning. Vidare kan företag erhålla NID-avdrag. Utdelning är skattefri och kapitalvinster på andelar undantas från beskattning. Dessutom kan förmånlig beskattning erhållas för strukturer som endast köper, förvaltar och säljer finansiella instrument (Private asset structures). Dessa strukturer beskattas endast med en minimiskatt om CHD 1 800 (år 2017).

**Litauen:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent (5 procent för mindre bolag). Det finns ekonomiska frizoner där företag undantas från bolagsskatt i sex år. Under de efterföljande tio åren beskattas de med 50 procent av normal skattesats. Försäkringsverksamhet omfattas inte av dessa frizoner. Viss inkomst hos investeringsbolag (collective investment vehicle, CIV) och försäkringsbolag är dock undantagen från beskattning.

**Luxemburg:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent. Inkomster i bolag beskattas även med en kommunal skatt. I staden Luxemburg uppgår den kommunala skatten till 6,75 procent. Bestämmelser, som innebär att 80 procent av nettoinkomster och vinster från vissa immateriella rättigheter undantas från beskattning, har avskaffats. Dock gäller övergångsbestämmelser t.o.m. år 2021. Nya skatteregler för immateriella rättigheter är under beredning. Det finns ett flertal skatteförmåner för verksamhet inom bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet. Bl.a. är inkomster från SICAR-bolag avseende överlåtbara värdepapper (t.ex. utdelning och kapitalvinst) undantagna beskattning och åtaganden för värdepapper (securitization vehicle) kan erhålla skatteförmåner som innebär att skattebasen reduceras till i princip noll. Det finns även skatteförmåner för investeringar i ny verksamhet och riskkapital som innebär att 25–30 procent av överskottet inte tas upp till beskattning. Dessutom är det möjligt med avdrag för kapitalförluster samtidigt som kapitalvinster och utdelning är skattefria enligt de luxemburgska reglernas motsvarighet till svenska regler om näringsbetingade andelar. Slutligen kan vi inte utesluta att det fortfarande finns förhandsbesked för s.k. informellt kapital i kraft.

**Makedonien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Malta:** Den normala inkomstskatten för bolag är 35 procent, men skattesystemet innebär att skattebelastningen kan bli så låg som 5 procent. Royalty och likande inkomst från patent avseende uppfinningar, varumärken och copyrights kan undantas från beskattning. Dessutom är inkomster från åtaganden för kollektiva investeringar (collective investment schemes (CISs)). Det finns också securitization vehicles (SPV) som värdepapperiserar risk och som kan bli nollbeskattade p.g.a. avdragsregler.

**Moldavien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 12 procent.

**Montenegro:** Den normala inkomstskatten för bolag är 9 procent.

**Nederländerna:** Den normala inkomstskatten är 20 procent för bolag med inkomster upp till 200 000 euro (250 000 euro för år 2018). Företag med inkomster över detta belopp beskattas med 25 procent. Investeringsfonder kan helt undantas från bolagsskatt. Vidare går det inte att utesluta att det fortfarande finns förhandsbesked om s.k. informellt kapital.

**Polen:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19 procent (för mindre bolag med omsättning mindre än 1,2 miljoner euro och nystartade bolag utgår inkomstskatt med 15 procent). Det finns flera ekonomiska frizoner där företag kan erhålla skattereduktion med motsvarande 30–50 procent (varierar beroende på frizon) av kostnader för bl.a. förvärv av patent och licensrättigheter, know-how och andra typer av tillgångar. Skattereduktionen kan ökas med 10–20 procent för små och medelstora företag.

**Portugal:** Den normala inkomstskatten för bolag är 21 procent (17 procent för små- och medelstora bolag med skattepliktig inkomst upp till 15 000 euro). Det finns ett flertal skatteförmåner för investeringar i staten. Det finns förenklade skatteregler som kan tillämpas av företag som bl.a. har en omsättning som inte överstiger 200 000 euro. Skattereglerna innebär att 50 procent respektive 25 procent av viss inkomst inte beskattas det första respektive andra året som reglerna tillämpas. Företag som verkar inom den ekonomiska frizonen på Madeira kan bli föremål för bolagsskatt med endast 5 procent (finans- och försäkringsbolag omfattas inte av de speciella skattereglerna i frizonen). Små och medelstora företag kan erhålla NID-avdrag samt avdrag med 10 procent för återinvesteringar hänförliga till ej utdelade vinster.

**Rumänien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 16 procent. Företag som bedriver bl.a. innovationsverksamhet kan erhålla undantag från bolagsskatt i tio år. Vidare är återinvesterade vinster skattefria om de återinvesteras i bl.a. teknologisk utrustning och mjukvara.

**Ryssland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. I vissa regioner kan skatten uppgå till 15,5 procent. Det finns ekonomiska frizoner där inkomster delvis kan undantas från bolagsskatt i tio år. Det finns även förenklade skatteregler som innebär att någon bolagsskatt inte betalas under vissa förutsättningar. Banker, försäkringsbolag och investeringsfonder kan inte nyttja de förenklade reglerna. Vinst vid avyttring av andelar i ryska företag som innehafts i fem år undantas från beskattning bl.a. om andelarna är noterade och hänförliga till den högteknologiska ekonomiska sektorn.

**San Marino:** Den normala inkomstskatten för bolag är 17 procent. Nystartade företag kan bl.a. erhålla 50 procent skattereduktion de första sex åren samt skattereduktion för investeringar i teknologisk innovationsverksamhet. Det finns regler för nystartade, högteknologiska företag som ger full skattefrihet i fem år. Vidare kan fullt avdrag erhållas för återinvesterade vinster under vissa förutsättningar.

**Schweiz:** Den federala inkomstskatten för bolag är 8,5 procent. Den kantonala skatten varierar. Den kan i vissa kantoner uppgå till endast 1,5 procent.

**Slovakien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 21 procent. Företag kan erhålla skattereduktion som motsvarar 35 procent av investeringar inom industri, teknologiska centrum och s.k. shared service centre.

**Slovenien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19 procent. Investeringsfonder, pensionsfonder, försäkringsbolag och riskkapitalbolag kan under vissa förutsättningar undantas från bolagsskatt. Utländska kapitalvinster kan i vissa fall undantas från beskattning till 50 procent.

**Spanien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. 60 procent av inkomst från immateriella tillgångar kan undantas från beskattning under vissa förutsättningar. Kollektiva investeringsinstitut (collective investment institutions) kan beskattas med 1 procent bolagsskatt. För venture capital companies (VCC) undantas i vissa fall 99 procent av kapitalvinsten från beskattning vid avyttring av andelar i företag verksamma inom området technological innovations. Spanien har

generösa skatteregler för immateriella tillgångar som gäller federalt. De har även generösa regionala skatteregler för immateriella tillgångar i Baskien och Navarra.

**Tjeckien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19 procent. Inkomster hos företag som investerar i bl.a. teknologiska centrum kan undantas från inkomstskatt i tio år. Investeringsfonder inom EES (s.k. open investment funds och open investment companies) beskattas endast med 5 procent bolagsskatt.

**Turkiet:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Det finns ett flertal skatteförmåner för immateriella tillgångar. Bl.a. är 50 procent av inkomst från innovationsverksamhet i staten undantagen inkomstskatt. Vidare finns ekonomiska frizoner där inkomster kan undantas från bolagsskatt. Undantaget från bolagsskatt slopades år 2004, men gäller fortfarande för företag som före 2004 fått tillstånd att bedriva verksamhet inom zonen. All typ av kommersiell, industriell, bank- och viss annan verksamhet får bedrivas inom zonerna. Företag kan erhålla NID-avdrag (gäller inte företag verksamma inom bank-, finans- eller försäkringsverksamhet).

**Ukraina:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent. Krimhalvön ses som en ekonomisk frizon där några skatter inte tas ut. Investeringsfonder beskattas inte för inkomster från fondverksamheten. Viss inkomst från försäkringsverksamhet beskattas med noll eller 3 procent. Det finns även förenklade skatteregler för företag som har en omsättning som inte överstiger fem miljoner ukrainska hryvnia (motsvarande cirka 1,5 miljoner kronor) som innebär att dess inkomst endast beskattas med 3 eller 5 procent.

**Ungern:** Den normala inkomstskatten för bolag är 9 procent.

**Vitryssland:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18 procent. Det finns ekonomiska frizoner, en industripark och en högteknologisk park där företag bl.a. är undantagna från bolagsskatt under vissa förutsättningar. I de ekonomiska zonerna och i industriparken gäller undantaget i tio år. Skatteförmånerna inom de ekonomiska frizonerna gäller inte bank- eller försäkringsverksamhet. Slutligen kan presidenten i det enskilda fallet godkänna skatteförmåner, som exempelvis undantag från bolagsskatt.

**Österrike:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Under år 2018 kan små företag och medelstora företag få 10 respektive 15 procent bonus på investeringar. Taket för bonusen är EUR 175 miljoner.

## Afrika

**Ceuta (Spanien):** Spanska företag i Ceuta kan få skattereduktion med 50 procent på inkomster hänförliga till verksamhet i området. Denna reduktion kan i kombination med andra spanska regler medföra att inkomster från verksamhet i dessa områden är lågbeskattad.

**Egypten:** Den normala inkomstskatten för bolag är 22,5 procent. Inkomst från verksamhet inom en ekonomisk zon, vinster från speciella försäkringsfonder och vinster från vissa investeringsfonder är undantagna från bolagsskatt.

**Gabon:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Nystartade företag kan erhålla skattelättnad de första sex åren. Investeringsfonder beskattas ej. Inte heller små och medelstora företag beskattas de första fem åren under vissa förutsättningar. Det finns ekonomiska frizoner där förmåner kan undantas från beskattning i tio år för nystartade företag om de är verksamma bl.a. inom tillhandahållande av tjänster och främjande av ny- och högteknologi. Vidare kan rörligt kapital och finansiella instrument noterade på börsen bli föremål för reducerad skattesats samt att kapitalvinsten är skattefri.

**Gambia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Företag som investerar visst belopp i viss verksamhet inom prioriterade områden eller sektorer kan erhålla undantag från bolagsskatt i fem eller åtta år. Verksamhet som omfattas är finansiella tjänster, offshore-verksamhet och informationsteknologi. Vidare finns ekonomiska frizoner, där 80 procent av bolagens vinst undantas från beskattning i tio år.

**Ghana:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Finansministern kan besluta att vissa företag ska undantas från beskattning. Vissa banker beskattas endast med 1 procent de första tio åren. Företag inom ekonomiska frizoner beskattas inte de första tio åren.

**Kap Verde:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Små och medelstora företag betalar endast 4 procent skatt på årets totala försäljning. Det finns flera skatteförmåner som riktar sig mot investeringar och mot den finansiella sektorn. Bl.a. kan, skattesatsen kan reduceras med 50 procent, 75 procent av inkomst från bankcertifikat (certificate of deposits) undantas från beskattning, inkomst från inhemska värdepappersfonder (securities funds) helt undantas från inkomstskatt. Vidare finns även regler avseende internationella affärscentrum som innebär att företag inom dessa centrum beskattas med 2,5 procent, 3,5 procent eller 5 procent om de skapar ett visst antal arbetstillfällen.

**Kenya:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Dessutom kan företag inom ekonomiska zoner vara skattebefriade de första tio åren alternativt endast beskattas med 10 procent de första tio åren och 15 procent de efterföljande tio åren.

**Komoreerna (Frankrike):** Se Frankrike.

**Kongo (Kongo-Brazzaville), Rep.:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Företag inom ekonomiska zoner kan vara skattebefriade de första fem respektive sex åren. Därefter erhålls reducerad skattesats. Vidare gäller skatteförmåner för huvudkontorsverksamhet. Sådan verksamhet kan beskattas utifrån en uppskattad vinst som beräknas utifrån en procentsats av huvudkontorets kostnader.

**Liberia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Mindre företag betalar endast en skatt om 4 procent på omsättningen. För investeringar i vissa verksamheter kan avdrag och skattereduktion medges för vissa kostnader. För stora investeringar kan man få speciella skatteförmåner i upp till 15 år.

**Libyen:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Företag i ekonomiska frizoner som är verksamma inom bl.a. finans- bank- och försäkringssektorn och andra närliggande sektorer samt företag som bedriver verksamhet avseende industriella processer kan erhålla undantag från inkomstskatt i fem år. Undantaget kan bli förlängt i tre år.

**Madagaskar:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Vissa företag inom ekonomiska frizoner undantas från beskattning under 2–15 år. Nystartade företag kan undantas beskattning i två år och leasingverksamhet kan erhålla undantag från bolagsskatt eller reducerad bolagsskattesats under fyra år.

**Madeira (Portugal):** Se Portugal.

**Marocko:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10–31 procent. Inkomst från riskkapitalbolag är skattefri. Banker och holdingbolag inom offshorezoner betalar antingen 10 procent bolagsskatt eller ett fast belopp motsvarande USD 25 000 i 15 år. Företag verksamma inom ekonomisk frizon kan undantas från bolagsskatt i fem år. Huvudkontor och representationskontor för utländska företag kan beskattas med 10 procent.

**Mauritius:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent. Vissa företag (s.k. GBC2) och vissa fonder undantas från bolagsskatt. Andra företag (s.k. GBC1) beskattas endast med en effektiv skatt som inte är högre än 3 procent. Det finns en speciell skatt för banker där inkomst från bankverksamhet beskattas med summan av 1,7 procent av den bokförda vinsten och 0,5 procent av rörelseresultatet. Övrig inkomst från banker beskattas med 10 procent.

**Mayotte (Frankrike):** Se Frankrike.

**Melilla (Spanien):** Spanska företag i Melilla kan få skattereduktion med 50 procent på inkomster hänförliga till verksamhet i området. Denna reduktion kan i kombination med andra spanska regler medföra att inkomster från verksamhet i dessa områden är lågbeskattad.

**Namibia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 32 procent. Landet beskattar enligt territorialitetsprincipen. Utdelning är vanligen undantagen skatt. Namibia beskattar inte kapitalvinster. Dessutom finns ekonomiska frizoner som innebär att inkomst från investeringar i zonerna kan undantas från beskattning (ingen tidsgräns framgår).

**Reunion (Frankrike):** Se Frankrike.

**Rwanda:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Företag som investerar minst USD 50 miljoner varav 30 procent i vissa specifika sektorer kan undantas från bolagsskatt i sju år. Även andra ekonomiska sektorer kan godkännas av ansvarig minister. Dessutom undantas företag för kollektiva investeringar (collective investment schemes) från beskattning.

**Sankta Helena (Storbritannien):** Information om skatteregler saknas.

**Sao Tomé och Príncipe:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Företag verksamma inom offshoreverksamhet i staten är inte föremål för skatt. Det finns ekonomiska frizoner där företag undantas från bolagsskatt i tio år.

**Senegal:** Den normala inkomstskatten för företag är 30 procent. Ömsesidiga försäkringsbolag är undantagna från beskattning. Inom den ekonomiska frizonen Dakar kan företag inom viss verksamhet erhålla undantag från bolagsskatt i 50 år. Ytterligare förmåner finns.

**Tanzania:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Det finns ekonomiska zoner som innebär att verksamhet inom zonerna under vissa förutsättningar kan undantas från bolagsskatt i tio år.

**Tunisien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent (35 procent för bl.a. banker och försäkringsbolag). Små och medelstora företag (omsättning på högst TND 300 000) kan erhålla undantag från inkomstskatt i tio år. Vissa försäkringsbolag och investmentbolag är undantagna från inkomstskatt. Dessutom finns det flera skatteförmåner för finansiella företag och fonder. Det finns även ekonomiska zoner där företag kan undantas från inkomstskatt i tio år och därefter blir föremål för reducerad inkomstskatt.

## Amerika

**Argentina:** Den normala inkomstskatten för bolag är 35 procent. Ränta och kapitalvinst på bolagsobligationer, som kan utfärdas av vissa företag, är undantagna från beskattning. Reduktionen får inte överstiga 50 procent av den totala kostnaden för projektet. I ekonomisk zon kan undantag från inkomstskatt erhållas.

**Barbados:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Företag inom tillverkningsindustrin och små företag beskattas med 15 procent och livförsäkringsbolag beskattas med 5 procent. Vissa försäkringsbolag är undantagna från bolagsskatt upp till 15 år. International business corporations (IBC) beskattas

maximalt med 2,5 procent. Vidare kan skattereduktion erhållas för innovationsverksamhet, undantag från bolagsskatt i sju år erhållas för pionjärbolag och undantag från bolagsskatt erhållas i 11–15 år för företag som kvalificerar under Fiscal Incentives Act. Kapitalvinster är skattefria.

**Belize:** Den normala inkomstskatten för bolag är mellan 0,75 och 25 procent. IBCs undantas från beskattning. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Dessutom kan företag inom viss ekonomisk frizon erhålla undantag från inkomstskatt i tio år alternativt 20 år. Verksamheter som omfattas är bl.a. tillverkning och distribution av varor och tjänster. Företag som omfattas av Fiscal Incentives Act kan erhålla undantag från beskattning 5-10 år. Därtill är ränteinkomster i hög grad undantagna från beskattning.

**Bolivia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Det finns särskilda regler för bl.a. insurance och reinsurance. Dessutom finns ett flertal skatteförmåner i staten för att uppmuntra ekonomisk verksamhet som är förmånlig för staten. Bl.a. kan ett tioårigt undantag från bolagsskatt erhållas för företag i vissa städer.

**Brasilien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent. Det finns en form av NID-avdrag där inhemska företag får dra av en räntekostnad till ägarna beräknad med viss procent på viss andel av eget kapital i företaget.

**Chile:** Bolag kan välja att bli beskattade enligt två olika skattesystem; antingen med 27 procent (skattesatsen gäller fr.o.m. år 2018) eller med 25 procent. Det finns bestämmelser som innebär att utländska investerare kan sätta upp ett offshore-bolag eller plattformsbolag i staten för att kanalisera och hantera investeringar i ett tredje land, utan att betala inkomstskatt i Chile för inkomst från dessa investeringar. Offshore-bolagen beskattas endast för inkomst med källa i staten.

**Costa Rica:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Företag inom ekonomiska frizoner kan undantas från beskattning.

**El Salvador:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent (25 procent för företag vars inkomst som inte överstiger USD 150 000). Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Dessutom finns ekonomiska frizoner, där vissa företag kan erhålla undantag från bolagsskatt så länge de är verksamma inom zonen och andra företag kan erhålla undantag från bolagsskatt i 15 år.

**Falklandsöarna (Storbritannien):** Information om skatteregler saknas.

**Franska Guyana (Frankrike):** Den normala inkomstskatten för bolag är 33,3 procent. Huvudkontor och distribution centres kan beskattas utifrån en reducerad skattebas.

**Guatemala:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent (mindre bolag beskattas med 5 procent). Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Det finns även ekonomiska frizoner där undantag från bolagsskatt kan erhållas i tio år.

**Guyana:** Den normala inkomstskatten för bolag är 40 procent. Tioårigt undantag från bolagsskatt kan erhållas för investeringar inom vissa regioner och sektorer efter godkännande från finansministeriet.

**Jamaica:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Det finns ett flertal skatteförmåner för företagen. Bl.a. finns det ekonomiska frizoner där företag beskattas med 12,5 procent, men där skattesatsen kan reduceras till 7,5 procent. Avskaffade regler om speciella exportzoner gäller under en övergångsperiod t.o.m. år 2020, vilket innebär att företag kan undantas från bolagsskatt t.o.m. detta datum. Vidare kan riskkapitalbolag undantas från bolagsskatt i tio år och vissa företag (International Financial Companies) kan beskattas med 2,5 procent för viss finansiell inkomst.



**Kanada:** Den normala inkomstskatten för bolag är 38 procent.

**Nicaragua:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent (bolag som har en årlig bruttoinkomst som understiger NIO 12 miljoner, motsvarar ca tre miljoner kronor, beskattas enligt progressiv skattesats mellan 10–30 procent). Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Företag inom ekonomiska frizoner kan erhålla undantag från bolagsskatt i tio år (med möjlighet till förlängning i ytterligare tio år).

**Panama:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Företag som exempelvis bedriver tillverkning, tillhandahåller tjänster och är verksamma inom forskning och utveckling kan få undantag från bolagsskatt (ingen tidsbegränsning framgår). Företag verksamma i en vetenskaplig och teknologisk park kan erhålla undantag från bolagsskatt i 25 år. Räntor och royalty är i stor utsträckning skattefria. Multinational company headquarter regime gynnar utländska ägare som har panama-bolag utan verksamhet i Panama. Regimen kräver ingen substans (närvaro) och det går att förhandla om beskattningen. Vidare kan multinationella företag som är verksamma i landet och erhållit särskild licens undantas från bolagsskatt på ett flertal inkomster.

**Paraguay:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Peru:** Den normala inkomstskatten för bolag är 29,5 procent (tillägg med 5 procent i vissa fall). Viss leasingverksamhet beskattas med en skattesats om 10 procent. Det finns flera ekonomiska frizoner och undantag från bolagsskatt kan erhållas för företag etablerade i frizoner t.o.m. år 2042. Aktier i inhemska företag som registreras och säljs genom "a centralized exchange mechanism" kan beskattas 5 procent.

**Surinam:** Den normala inkomstskatten för bolag är 36 procent. Det finns flera skatteförmåner för investeringar som kan erhållas efter godkännande av finansministeriet samt bestämmelser om ekonomiska frizoner, där kommersiell verksamhet kan undantas från bolagsskatt. Ännu finns ingen sådan frizon etablerad.

**St. Pierre och Miquelon (Frankrike):** Information om skatteregler saknas.

**Sydgeorgien och Sydsandwichöarna (Storbritannien):** Information om skatteregler saknas.

**Trinidad och Tobago:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent (vissa försäkringsbolag beskattas med 15 procent). Det finns ekonomiska zoner där undantag från bolagsskatt kan erhållas under obegränsad tid. Dessutom finns skatteförmåner som innebär att vissa företag kan erhålla undantag från bolagsskatt i fem år. Kapitalvinster på tillgångar som innehafts mer än 1 år är skattefria. Vinster från investeringar i fonder och i venture capitalbolag är skattefria. Banker som sysslar med export och import kan vara skattebefriade i 10 år.

**Uruguay:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Det finns ekonomiska frizoner som omfattar bl.a. finansiella tjänster. Företag inom dessa zoner kan undantas från beskattning. Shared service centres, som är ett dotterföretag i en multinationell koncern som ex. kan tillhandahålla financial administration eller understödande forsknings och utvecklingsaktiviteter, undantas beskattning till 70-90 % under 5-10 år. Industriföretag kan medges delvis undantag från beskattning om investering sker i ex. tillgångar som främjar teknologisk innovation och överföring av teknologi under investment promotion programs.

## Asien

**Armenien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Det finns ekonomiska zoner där inkomst från verksamhet inom zonen undantas från beskattning. Vidare undantas inkomster från IT-projekt från inkomstskatt.

**Azerbajdzjan:** Se under avsnitt Europa.

**Brunei:** Den normala inkomstskatten för bolag är 18,5 procent. Små och medelstora företag är undantagna från inkomstskatt om de har en omsättning som inte överstiger BND 1 miljon (ca 6 127 000 kr). Företag verksamma i Brunei International Financial Centre (BIFC), bl.a. International Business Companies (IBC) kan vara undantagna från bolagsskatt. Vissa exporterande företag beskattas med 1 procent. Området beskattar enligt territorialitetsprincipen.

**Cypern:** Den normala inkomstskatten för bolag är 12,5 procent. 80 procent av inkomst från immateriella rättigheter kan undantas från beskattning. Vidare kan företag erhålla NID-avdrag och flertalet kapitalinkomster är undantagna från beskattning.

**Filippinerna:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Vissa företag (Foreign Currency Deposit Units) och offshore-banker är undantagna från beskattning för inkomster från utländska företag i utländsk valuta. Ränteintäkter på lån i utländsk valuta beskattas med 10 procent. Vidare kan företag inom ekonomiska zoner och huvudkontorsföretag undantas från inkomstskatt.

**Georgien:** Se under avsnitt Europa.

**Hong Kong SAR (Kina):** Den normala inkomstskatten för bolag är 17 procent. Området beskattar enligt territorialitetsprincipen.

**Indien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent (25 procent för nystartade företag och företag inom bl.a. tillverkning och forskning). Royaltyinkomster från patent som delvis utvecklats i landet och som registrerats i Indien beskattas med 10 procent. Nystartade företag som tillverkar varor eller tillhandahåller tjänster i en ekonomisk zon är under vissa förutsättningar undantagna från beskattning i fem år. Detta gäller även för offshore banker och internationella finansiella service center.

**Indonesien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent (12,5 eller 1 procent av omsättningen för små och medelstora företag). Inkomst som riskkapitalbolag erhåller är undantagna beskattning. Pionjärföretag samt vissa företag i ekonomiska zoner med investeringar om minst 300 miljoner kronor kan undantas från beskattning i 5–15 år.

**Iran:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Mellan 10 och 40 procent av inkomst från royalty, licenser, franchise etc. beskattas, vilket motsvarar en effektiv skattesats om 2,5–10 procent. Företag inom ekonomiska zoner kan under vissa förutsättningar undantas från inkomstskatt i 25 år.

**Israel:** Den normala inkomstskatten för företag är 23 procent (gäller fr.o.m. år 2018). Godkända företag inom vissa områden beskattas med 7,5 procent eller med 16 procent i övriga delar av staten. För att företag ska bli godkända krävs t.ex. att företagen ökar den ekonomiska produktionskapaciteten eller ökar betalningsbalanserna

**Jordanien:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent (35 procent för banker, 24 procent för finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet och 14 procent för industriella företag). Det finns ekonomiska frizoner där företag kan undantas från bolagsskatt. Vidare kan vissa investeringar beskattas med 5 procent (gäller inte försäkringsbolag eller finansiella tjänster).

**Julön (Australien):** Se Australien.

**Kazakstan:** Se under avsnitt Europa.

**Kina:** Den normala inkomstskatten för bolag är 25 procent. Omfattande undantag och förmånliga regler gäller för immateriella rättigheter. Bl.a. beskattas högteknologiska företag med 15 procent och ersättning upp till fem miljoner CNY (motsvarande ca sex miljoner kronor) undantas från beskattning. Nystartade högteknologiska företag undantas från beskattning de första två åren och blir föremål för endast 12,5 procent beskattning under nästkommande tre år. Små och medelstora företag beskattas med 10 procent om omsättningen understiger 500 000 CNY. Riskkapitalbolag får dra av 70 procent av investeringarna från den beskattningsbara inkomsten.

**Kirgizistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

**Kokosöarna (Australien):** Se Australien.

**Kuwait:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent. Landet beskattar enligt territorialitetsprincipen. Företag som ägs av personer med hemvist i Kuwait eller i en annan gulfstat undantas från inkomstskatt. Vidare beskattas inte handel av börsaktier, oavsett i vilken form det bedrivs.

**Libanon:** Den normala inkomstskatten för bolag är 15 procent. Holdingbolag och offshorebolag är undantagna från bolagsskatt. Holdingbolag betalar i stället en årlig skatt om LBP 5 miljoner (ca 25 000 SEK). Offshorebolag betalar årlig skatt om LBP 1 miljon (ca 5 000 SEK). Viss inkomst hos collective investment vehicles (CIVs) undantas från inkomstskatt. Undantaget gäller inte om inkomsten inkluderas i inkomst från en bank eller finansiell institution i Libanon. Ränteinkomster beskattas med 5 procent hos CIVs.

**Macao SAR (Kina):** Den normala inkomstskatten för bolag är 12 procent. Det finns förmåner för åtta utvalda offshore-verksamheter, särskilt framträdande bland dessa är back-office.

**Malaysia:** Den normala inkomstskatten för bolag är 19–24 procent. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Företag inom vissa finansiella centrum beskattas med 3 procent. Företag inom ekonomiska zoner kan undantas från bolagsskatt i 15 år. Det finns förmånliga skatteregler för regionala kontor och representationskontor (coordination centra).

**Mongoliet:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent för vinster upp till ca tio miljoner kronor och 25 procent för vinster över detta belopp. Inkomst från royalty beskattas med 10 procent. Dessutom undantas företag inom en ekonomisk zon från bolagsskatt de första fem åren om de använder sig av innovativ och förbättrad teknologi.

**Nordkorea:** Bolagsskatten är 25 procent. Landet beskattar inhemska företag endast om de har utländska investerare. Det finns ett stort antal ekonomiska frizoner i landet för utländska investerare. I flertalet zoner utgår det ingen skatt på inkomsten. I andra utgår det skatt med 10–14 procent. Landet ger generösa avdrag för vinster som återinvesteras.

**Oman:** Inkomst som understiger ca 630 000 kronor undantas från beskattning. Inkomst över detta belopp beskattas med 12 procent. Dessutom kan företag i ekonomisk zon få undantag från beskattning i 30 år.

**Pakistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 31 procent. Vinst från av pionjärinvesteringar och från företag som utvecklar och exporterar mjukvara är undantagna från beskattning. Undantag från beskattning gäller även för vissa riskkapitalbolag.

**Qatar:** Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent. Företag som ägs av personer med hemvist i någon av gulfstaterna undantas från inkomstskatt. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen.

**Ryssland:** Se under avsnitt Europa.

**Singapore:** Den normala inkomstskatten för bolag är 17 procent. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen. Dessutom beskattas verksamhet inom finansiell sektor med 5 eller 12 procent i 5–10 år. Inkomster från verksamhet med hög tillväxt beskattas med den lägre skattesatsen. Undantag från bolagsskatt kan erhållas för pionjärverksamhet i 5–15 år. Inkomst från finance and treasury centre beskattas med 8 procent. Godkända försäkringsbolag beskattas med 5 procent för kvalificerad inkomst.

**Sydkorea:** Den normala inkomstskatten för bolag är progressiv och utgår med 10–22 procent. Små och medelstora företag samt högpotentiella företag kan under vissa förutsättningar erhålla 50 procent undantag från bolagsskatt i fem år. Företag inom ekonomiska zoner kan erhålla undantag från bolagsskatt i tre år och 50 procent reduktion i ytterligare två år. Vidare kan kapitalvinst i riskkapitalbolag undantas från bolagsskatt.

**Syrien:** Den normala inkomstskatten för bolag är progressiv och tas ut med 10–28 procent. Staten beskattar enligt territorialitetsprincipen och har ekonomiska frizoner

**Tadzjikistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 13 procent. Mindre nystartade företag (omsättning som inte överstiger 936 000 kr) kan beskattas med 6 procent i ett år. Företag som är verksamma inom ekonomiska frizoner kan undantas från beskattning i 25 år.

**Thailand:** Den normala inkomstskatten för bolag är 20 procent. Små och medelstora företag kan beskattas med 10 procent för inkomst som överstigande THB 300 000 (ca 73 000 kronor). Banker kan beskattas med 10 procent på viss inkomst. Högteknologiska företag samt företag inom viss industri i vissa områden kan erhålla undantag från bolagsskatt i åtta år. Företag som omfattas av reglerna om internationella huvudkontor kan för viss inkomst undantas från bolagsskatt och för viss inkomst beskattas med 10 procent. Kapitalvinst hos riskkapitalbolag vid avyttring av andelar i små och medelstora företag beskattas inte.

**Turkiet:** Se under avsnitt Europa.

**Turkmenistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 8 procent (små och medelstora företag beskattas med 2 procent).

**Uzbekistan:** Den normala inkomstskatten för bolag är 7,5 procent. Viss verksamhet i ekonomisk zon kan undantas från beskattning i 3–10 år, beroende på hur stora investeringar som gjorts i verksamheten.

## Oceaniën

**Papua Nya Guinea:** Den normala inkomstskatten för bolag är 30 procent. Ingen låg bolagsskatt och inga skatteförmåner av betydelse.

## 4.3 Ikraftträdandebestämmelser

**Förslag:** De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2019.

**Skälen för förslaget:** Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skattflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ATAD). Bestämmelserna ska enligt ATAD tillämpas från och med den 1 januari 2019. Med anledning av ATAD bör de föreslagna förändringarna i bilaga 39 a kap.

inkomstskattelagen (1999:1229) träda i kraft den 1 januari 2019 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av år 2018.

## 5 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget konsekvenser enligt vad som enligt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ska belysas. Uppgifter om i vilken omfattning CFC-beskattning sker idag och i vilken omfattning inkomster skulle komma att CFC-beskattas efter den föreslagna förändringen går inte att beräkna med säkerhet. Uppgifterna är inte möjliga att ta fram genom sökningar eftersom de inte går att identifiera i beskattningsdatabasen.

### 5.1 Syfte, alternativa lösningar och utebliven ändring

CFC-lagstiftningen har tillkommit för att motverka att inkomster i Sverige, för att undkomma skatt, förs över till juridiska personer i stater och områden (nedan ”stater”) som har låg eller ingen bolagsskatt alls. Delägare i CFC-bolag beskattas för sin kapitalandel av CFC-bolagets inkomst. Inkomsten beräknas på samma sätt som för ett aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. För att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för de skattskyldiga och för Skatteverket finns det en kompletteringsregel i 39 a kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, med en länderlista (nedan listan) som undantar inkomster i utländska juridiska personer som hör hemma och är skattskyldiga till inkomstskatt i en stat som omfattas av länderlistan från CFC-beskattning. Listan ändrades senast 2007 och lagstiftningen i många stater har sedan dess förändrats. För att CFC-lagstiftningen ska uppfylla sitt syfte behöver listan i kompletteringsregeln uppdateras så att den avspeglar de skatteregler som nu gäller i olika stater. Till exempel kan förändringar av staters skattesystem medföra att inkomster, som tidigare har bedömts kunna omfattas av kompletteringsregeln, inte längre bör omfattas av denna regel. Samtidigt kan andra inkomster som tidigare inte omfattades, nu omfattas av kompletteringsregeln.

Listan ska även uppdateras med anledning av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 (ATAD). Enligt artikel 7.2 a) ii) ska CFC-beskattning omfatta ”royalty eller andra inkomster som genereras av immateriella rättigheter”, om inkomsten är lågbeskattad. För att de svenska reglerna ska uppfylla kravet i artikeln ska listan ändras så att sådan inkomst som anges i nämnda artikel, och vars beskattning inte med automatik är godtagbar ur CFC-hänseende, inte omfattas av kompletteringsregeln och därför ska prövas enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL.

Om den föreslagna ändringen inte genomförs kommer CFC-lagstiftningen inte att uppfylla sitt syfte. Detta kan i sin tur leda till att den svenska skattebasen urholkas och skatteintäkterna blir lägre än vad som blir fallet om förslaget till förändring leder till lagstiftning. Dessutom ställer ATAD krav på att ändringar i listan görs. Om så inte sker kommer Sverige inte att ha implementerat direktivet. Detta kan leda till att EU-kommissionen väcker fördragsbrottstalan i EU-domstolen mot Sverige.

Ett alternativ till den föreslagna förändringen av kompletteringsregeln är att avskaffa regeln (39 a kap. 7 § IL). Detta skulle sannolikt medföra ökade offentligfinansiella intäkter jämfört med den föreslagna förändringen av kompletteringsregeln, eftersom de lättnader i CFC-beskattning som kompletteringsregeln innebär skulle gå förlorade. Förutsebarheten och den enklare tillämpningen av CFC-reglerna som kompletteringsregeln innebär, både för skattebetalare och för Skatteverket, skulle dock gå förlorad om kompletteringsregeln avskaffades.

Ett annat alternativ till den föreslagna förändringen av kompletteringsregeln är att avskaffa listan och att i kompletteringsregelns första stycke i stället räkna upp de stater som helt ska undantas från regeln samt även ange de inkomster som undantas från regeln för övriga stater. Enligt detta alternativ skulle inga stater helt omfattas av kompletteringsregelns första stycke, vilket skulle innebära att även här skulle den enklare tillämpningen av CFC-reglerna som kompletteringsregeln och listan innebär, både för skattebetalare och för Skatteverket, i vissa fall gå förlorad.

## 5.2 Offentliga finanser

Att beräkna de offentligfinansiella konsekvenserna av förslaget är svårt då det, som ovan beskrivits, saknas uppgifter om inkomster som behövs för en sådan beräkning. Förslaget kan emellertid förväntas öka skatteintäkterna, om än i begränsad omfattning, både på kort och på lång sikt.

För inkomster som till följd av förslaget fortsatt blir undantagna från CFC-beskattnings enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL innebär förslaget ingen offentligfinansiell effekt. Dessa inkomster anses inte vara lågbeskattade enligt kompletteringsregeln och CFC-beskattas därför inte enligt gällande regler.

För inkomster som inte längre blir undantagna från CFC-beskattnings enligt kompletteringsregeln, innebär förslaget att beskattningen i utlandet prövas mot huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL. För de inkomster som inte är lågbeskattade enligt huvudregeln medför förslaget inga offentligfinansiella effekter då de inte heller CFC-beskattas under gällande regler. Om inkomsterna däremot är lågbeskattade enligt huvudregeln medför förslaget att företagets alla inkomster kommer att CFC-beskattas. Här bortses från andra bestämmelser i 39 a kap. IL som innebär att inkomst som är lågbeskattad enligt huvudregeln ändå inte blir CFC-beskattad. I den mån lågbeskattade inkomster som tidigare varit undantagna från CFC-beskattnings tas upp till beskattning i Sverige ökar skatteintäkterna på kort sikt. För fysiska personer med CFC-inkomster kan det utgå både statlig och kommunal inkomstskatt. Juridiska personer med CFC-inkomster betalar endast statlig inkomstskatt.

Förslaget kan öka de svenska skatteintäkterna även på lång sikt. Förslaget motverkar en urholkning av den svenska skattebasen då fler inkomster kommer att beskattas enligt CFC-reglerna. Detta minskar de ekonomiska incitamenten för att flytta verksamhet till stater för att undkomma skatt i Sverige.

Med de skäl som beskrivits ovan förväntas förslaget leda till ökade skatteintäkter i Sverige. Det saknas emellertid uppgifter om hur många som berörs eller hur stora inkomster det kan bli fråga om. En beräkning av förslagets effekter kan därför inte grundas på annat än antaganden.

Internationell forskning om multinationella företag och CFC-beskattnings pekar på att endast en del av de ökade skatteintäkterna som följer av att företag i mindre utsträckning kan använda s.k. skatteparadis tillfaller länder med CFC-beskattnings.<sup>2</sup> Det beror på att inkomsterna förs till företag i länder där de inte CFC-beskattas, men där inkomsten beskattas lägre än i länder för vilka CFC-beskattnings aktualiseras. Även om förslagen genomförs kommer det därför att finnas ekonomiska incitament att föra över inkomster till juridiska personer i länder med

<sup>2</sup> Se t.ex. Clifford, S. (2017). Taxing Multinationals beyond borders: Financial and Locational Responses to CFC Rules. EPRU Working Paper Series, 2017-02.

lägre beskattning än i Sverige, men där CFC-beskattning inte blir aktuell. Det är därför troligt att ökningen av skatteintäkterna i Sverige blir begränsad då många skattebetalare, vare sig det handlar om juridiska eller fysiska personer, kan tänkas organisera sina ägarstrukturer så att CFC-beskattning undviks eller inte får fullt genomslag. De föreslagna förändringarna innebär dock att det blir långt fler länder som Sverige anser har företag som är lågbeskattade och där Sverige har möjlighet att CFC-beskatta inkomster som reglerna är avsedda att träffa. Detta talar för att skatteintäkterna kan öka i Sverige. I vilken omfattning detta sker är dock oklart.

### **5.3 Enskilda personer**

Förslaget berör endast dem som direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer äger andelar i sådana utländska juridiska personer för vilka CFC-reglerna är tillämpliga. För de allra flesta enskilda personer innebär förslaget inte någon förändring alls. För dem som berörs gäller vad som anges nedan om företag.

### **5.4 Företag**

#### **5.4.1 Fullgörande**

Inkomster i flertalet stater som i dag är helt undantagna från CFC-beskattning, genom kompletteringsregeln och den tillhörande listan, kommer enligt förslaget att kunna CFC-beskattas i Sverige. Prövning enligt huvudregeln aktualiseras i fler fall genom förslaget. I vissa fall måste även en prövning göras av om inkomsten inte ska anses lågbeskattad enligt 39 a kap. 7 a § II.

Sammantaget bedöms förändringarna av CFC-reglerna inte leda till några ytterligare kostnader för fullgörandet av företags skyldigheter att erlagga skatt. De befintliga reglerna behöver redan hanteras på samma sätt som kommer att ske efter förändringen. Det blir ingen reell skillnad i fullgörandekostnaden för att pröva ytterligare kostnader mot huvudregeln. Skillnaden i kostnad beräknas därmed bli marginell. Inkomster från utländska företag måste på samma sätt prövas mot CFC-lagstiftningen.

#### **5.4.2 Små företag**

Förslagen bedöms inte inverka på små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags.

### **5.5 Offentlig sektor**

Förslagen torde inte inverka på det kommunala självstyret eller få någon annan inverkan på kommuner eller landsting.

### **5.6 Miljö**

Förslagen torde inte inverka på miljön.

### **5.7 Sysselsättning**

Förslagen torde inte inverka på sysselsättning eller offentlig service i olika delar av staten.

### **5.8 Fördelning**

Förslagen avser att motverka att inkomster förläggs till lågbeskattade juridiska personer utomlands för att undkomma skatt i Sverige och således i förlängningen till att sådana inkomster i fortsättningen ska beskattas i Sverige. I den mån så sker,



kommer den faktiska beskattningen att överensstämma bättre med hur det är avsett. Förslagen torde dock inte medföra några märkbara fördelningseffekter.

## **5.9 Jämställdhet**

Även med beaktande av att fler män än kvinnor äger aktier (dvs. är delägare i företag), synes förslagen inte få någon inverkan av betydelsen på jämställdheten mellan kvinnor och män.

## **5.10 Skatteverket**

Förändringen av CFC-reglerna kommer inte föranleda någon extra kostnad för Skatteverket. Kontroll av efterlevnad torde komma att ske inom ramarna för befintliga kontroller och befintliga kontrollresurser. Inga särskilda informationsinsatser torde behövas med anledning av förslaget. Inga särskilda hänsyn synes behöva tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande.

## **5.11 Myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar**

Förslagen synes inte påverka myndigheter eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## **5.12 EU-rätt**

Förslagen avser att anpassa svenska regler till rådets direktiv (EU) 2016/1164. I övrigt torde de inte inverka på de skyldigheter som följer av att Sverige är medlem av Europeiska unionen.

## **5.13 Övrigt**

Förslagen torde inte inverka på brottslighet eller brottsförebyggande arbete. Förslagen torde inte inverka på möjligheterna att nå integrationspolitiska mål.

## **6 Författningskommentarer**

### **6.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)**

#### **39 a kap.**

##### *Bilaga 39 a*

Bilagans utformning och innehåll ändras. Förslaget kommenteras i avsnitt 4.1 och 4.2.