

CFC-beskattning

**Förslag till lag om ändring i
inkomstskattelagen (1999:1229), 39 a kap 7 § andra
stycket och i bilaga 39 a kap.**

| | | |
|-----|---|----|
| 1 | Sammanfattning..... | 1 |
| 2 | Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)..... | 2 |
| 3 | Bakgrund | 8 |
| 4 | Gällande skatteregler..... | 11 |
| 4.1 | Begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet..... | 11 |
| 4.2 | EES-undantagen i 39 a kap. IL..... | 13 |
| 4.3 | Bilaga 39 a IL | 13 |
| 5 | Skatteverkets förslag till ändringar i 39 a kap. IL | 15 |
| 5.1 | Begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet..... | 15 |
| 5.2 | EES-undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket IL | 16 |
| 5.3 | Ändringar i bilaga 39 a IL | 18 |

1 Sammanfattning

I regleringsbrevet för budgetåret 2009 har Skatteverket fått i uppdrag att gå igenom den till kompletteringsregeln fogade länderlistan i bilaga 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och att analysera begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet.

Syftet med den s.k. länderlistan är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för de skattskyldiga och Skatteverket. I förarbetena poängteras vikten av att listan hålls uppdaterad. De nuvarande CFC-reglerna infördes år 2004 och länderlistan har därefter uppdaterats i vissa delar år 2007.

Enligt praxis, RÅ 2008 ref. 11, omfattas inte varumärkeshantering och upplåtelse av licensrättigheter av begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet. Av förarbetena till den gällande CFC-lagstiftningen framgår att avsikten har varit att bl.a. royaltyinkomster och licensinkomster ska träffas av CFC-beskattnig.

I promemorian föreslår Skatteverket att även lågbeskattade inkomster från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter ska omfattas av CFC-beskattnig även i de fall de nu gällande CFC-reglerna har begränsats till finansiell verksamhet. Detta sker genom att den i bilaga 39 a IL intagna länderlistan kompletteras med ytterligare undantag. Skatteverket föreslår också att EES-undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket IL slopas. Skatteverket lämnar även förslag till vissa övriga ändringar av listan i bilaga 39 a IL. Dessa ändringar i listan är föranledda av en genomgång av lagstiftningen i olika länder.

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

Härigenom föreskrivs ifråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 39 a kap. 7 § andra stycket 1 ska tas bort, dels att bilaga 39 a kap. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad ska en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av där angivna undantag.

Om en utländsk juridisk person hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, avses i bilaga 39 a med uttrycken

1. inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet i en sådan stat, bara inkomst från verksamhet som består i att direkt eller indirekt finansiera företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sej i sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 §, och

2. inkomst från försäkringsverksamhet i en stat, bara inkomst från verksamhet som består i att direkt eller indirekt försäkra risker för företag med vilka den utländska juridiska personen befinner sig i sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 §.

Om Sverige har ingått ett skatteavtal, som inte är begränsat till att omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart, med den stat där den

Föreslagen lydelse

39 a kap.

7 §

Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad ska en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av där angivna undantag.

Om Sverige har ingått ett skatteavtal, som inte är begränsat till att omfatta inkomst från internationell sjö- eller luftfart, med den stat där den

utländska juridiska personen hör hemma gäller bestämmelserna i första och andra stycket bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Lag (2007:1419).

utländska juridiska personen hör hemma gäller bestämmelserna i första och andra stycket bara för sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten. Lag (2007:1419).

Bilaga 39 a¹

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

2. **Amerika**, men bara vad avser

- Panama, med undantag av inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån,

- *Paraguay*,

- Peru,

3. **Asien**, med undantag av

- Brunei Darussalam, vad avser inkomst som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

- Cypern, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

- Cypern, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet *samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter*,

- Förenade arabemiraten,

- *Georgien, vad avser inkomst från sådan finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där*,

- Hong Kong SAR, vad avser inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån,

¹ Lag 2008:803

- Kirgizistan, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Libanon, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- Libanon, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter, om inkomsten inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
-
- Maldiverna,
- Singapore, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Singapore, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter, om inkomsten inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Thailand, vad avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, och
- Thailand, vad avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Turkmenistan, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter, och
- Uzbekistan, vad avser inkomst från finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,

4. Europa, med undantag av

- Albanien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Andorra,
- Belgien, vad avser inkomst från centres de coordination/coördinatiecentra och finansiella inkomster från verksamhet för vilken förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats,
- Belgien, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter, om inkomsten inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Bosnien-Hercegovina, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Brittiska kanalöarna,
- Bulgarien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- Bulgarien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Estland vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- Estland vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Gibraltar,
- Irland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,
- Irland, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter, om inkomsten inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Isle of Man,

- Kosovo, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Kroatien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter, om inkomsten inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Liechtenstein,
- Luxemburg, vad avser inkomst från försäkringsverksamhet som anges i 39 a kap. 7 § andra stycket 2
- Luxemburg, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter, om inkomsten inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Makedonien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Moldavien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Monaco,
- Montenegro, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Montenegro, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,
- Nederländerna, vad avser inkomst från finansiell verksamhet som anges i 39 a kap. 7 § andra stycket 1 om
- Nederländerna, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet

avsättning kan göras till en särskild riskreserv,

- San Marino, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

- Schweiz, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet,

- Turkiet, vad avser inkomst från sådan bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, och

- Ungern, vad avser *sådan* inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

5. Oceanien, men bara vad avser

och försäkringsrörelse där avsättning kan göras till särskild riskreserv samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser och andra liknande rättigheter som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,

- San Marino, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet *samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter, om inkomsten inte beskattas med den normala inkomstskatten där,*

- Schweiz, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet *samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,*

- Serbien, vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet *samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,*

- Ungern vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet *samt inkomst från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter,*

Denna lag träder i kraft den x januari 20xx och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 20xx.

3 Bakgrund

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. Beskattning sker således 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 delägarrens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL).

Syftet med CFC-reglerna är att förhindra eller försvåra transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som minskar den svenska skattebasen. Det kan t.ex. vara fråga om s.k. ränteavdragsarbitrage² eller att inkomster genom felaktiga internpriser förs över till koncernföretag i lågskattestater för att sedan tas hem i form av skattefri utdelning eller kapitalvinst.

I huvudregeln i 39 a kap. 5 § första stycket 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. Huvudregeln blir tillämplig om en utländsk juridisk person vars nettoinkomst – beräknad enligt svenska regler – uppgår till 100, träffas av lägre skatt än omkring 14,5 ((100 x 55%) x 26,3 %).

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 en stat eller en jurisdiktion som räknas upp i en särskild lista (bilaga 39 a till IL) och som inte omfattas av i listan angivna undantag. Listan är geografiskt indelad och är uppdelad på de fem områdena Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien.

Kompletteringsregeln är ett komplement till huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL. Syftet med kompletteringsregeln och den därtill fogade listan är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för de skattskyldiga och för Skatteverket. Är en utländsk juridisk person hemmahörande och skattskyldig till inkomstskatt i en stat som omfattas av listan och inkomsten inte har undantagits genom ett särskilt tillägg efter att staten räknats upp ska CFC-beskattning inte ske och någon utredning om den utländska beskattningen i det enskilda fallet behöver då inte göras. Det är nödvändigt att listan hålls uppdaterad och att stater som inför skatteförmåner

² Med ränteavdragsarbitrage avses t.ex. att ett svenskt företag, som förväntar sig att gå med vinst, lånar upp ett stort belopp. Röntan dras av i bolaget, vilket minskar den i Sverige redovisade vinsten. Pengarna skjuts till som kapitaltillskott till ett lågbeskattat dotterbolag i utlandet, där de förräntas. Det svenska bolaget kan tillgogogöra sig dessa vinster i form av skattefria utdelningar eller som kapitalvinster om dotterbolaget säljs. Förfarandet innebär att avdragsrätten för räntor i Sverige används för att omvandla en skattepliktig vinst i näringsverksamhet till skattefria utdelningar eller skattefria kapitalvinster.

som inte bedöms vara godtagbara ur CFC-hänseende i förekommande fall tas bort från listan och att stater som avskaffar sådana skatteförmåner förs in i listan (prop. 2003/04:10 sid. 76).

CFC-beskattningsregimerna är avsedda att träffa – förutom verksamhet i lågskatteregimer – i huvudsak lågbeskattade inkomster från viss finansiell verksamhet. Detta kommer till uttryck i bilagan genom att ”inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet” inte omfattas av kompletteringsregeln.

I kompletteringsregelns andra stycke särbehandlas vissa inkomster av finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som bedrivs inom EES. I förhållande till dessa stater inom EES anses inkomst från annan verksamhet än inkomst från verksamhet som består i koncernintern finansiering respektive försäkring inte vara lågbeskattad.

Begreppet finansiell verksamhet har inte definierats i IL. I det ursprungliga förslaget till CFC-lagstiftning knöts CFC-beskattningsregimerna till lågbeskattade intäkter av passiv verksamhet. Med sådana intäkter avsågs bl.a. ersättning på grund av upplåtelse och överlåtelse av nyttjanderätt till materiella eller immateriella tillgångar (SOU 2001:11 sid. 205). I det fortsatta lagstiftningsarbetet försvann begreppet passiv verksamhet. En generell uppdelning av inkomster i aktiva och passiva ansågs ha en låg träffsäkerhet och förutsebarhet (prop. 2003/04: 10 sid. 62). Begreppet finansiell verksamhet togs in i lagtexten utan att definieras, men regeringen uttalade att det i stor utsträckning är fråga om samma typ av inkomster som omfattades av utredningsförslaget som CFC-lagstiftningen är avsedd att träffa och att det i första hand är fråga om avkastning på kapital (prop. 2003/04:10 sid. 74). Som exempel på inkomster uppges ränta, utdelningar, kapitalvinster, royalty och leasinginkomster.

Det har utvecklats en praxis om vad som omfattas av begreppet annan finansiell verksamhet som CFC-lagstiftningen är avsedd att träffa. Regeringsrätten konstaterade i RÅ 2008 ref. 11 att varumärkeshantering (I) och upplåtelse av licensrättigheter (II) inte är sådan finansiell verksamhet som delägare kan CFC-beskattas för. Fråga i båda målen var om verksamhet i Schweiz och om undantaget i bilaga 39 a till IL avseende finansiell verksamhet var tillämpligt, se avsnitt 4.1 nedan.

Den 1 januari 2008 infördes ännu en kompletteringsregel, 39 a kap. 7 a § IL, som ger delägare i lågbeskattade utländska juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ytterligare möjlighet att undantas från CFC-beskattningsregimerna. Regeln var föranledd av EG-domstolens mål C-196/04 (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.

Skatteverket har fått i uppdrag att gå igenom den s.k. länderlistan i bilaga 39 a IL och att analysera begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet. Syftet med länderlistan i bilaga 39 a IL är att öka förutsebarheten

och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för de skattskyldiga och Skatteverket. De nuvarande CFC-reglerna infördes år 2004 och länderlistan har uppdaterats i vissa delar år 2007.

I avsnitt 4.1 nedan redogör Skatteverket för den lagstiftning och den skatterättsliga praxis som finns avseende begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet. I avsnitt 4.2 redogörs för de särskilda EES-undantagen och i avsnitt 4.3 beskriver Skatteverket hur listan i bilaga 39 a kap. IL är konstruerad.

4 Gällande skatteregler

4.1 Begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet

Allmänt

Begreppet ”finansieringsrörelse” finns i lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Begreppet ”annan finansiell verksamhet” finns i lag (1996:1006) om anmälningsplikt för viss finansiell verksamhet.

I lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse 1 kap. 4 § avses med finansieringsrörelse rörelse i vilken det ingår näringsverksamhet som har till ändamål att ta emot återbetalningspliktiga medel från allmänheten, och lämna kredit, ställa garanti för kredit eller i finansieringssyfte förvärva fordringar eller upplåta lös egendom till nyttjande (leasing).

I lag (1996:1006) om anmälningsplikt för viss finansiell verksamhet 1 § 3 avses med *annan finansiell verksamhet*: yrkesmässig verksamhet som huvudsakligen består i att utföra en eller flera av de verksamheter som anges 7 kap. 1 § andra stycket 2, 3 och 5–12 lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Dessa verksamheter är att

2. lämna och förmedla kredit, till exempel i form av konsumentkredit och kredit mot panträtt i fast egendom eller fordringar,
3. medverka vid finansiering, till exempel genom att förvärva fordringar och upplåta lös egendom till nyttjande (leasing),
5. tillhandahålla betalningsmedel,
6. ikläda sig garantiförbindelser och göra liknande åtaganden,
7. medverka vid värdepappersemissioner,
8. lämna ekonomisk rådgivning,
9. förvara värdepapper,
10. driva rembursverksamhet,
11. tillhandahålla värdefackstjänster,
12. driva valutahandel.

Finansiell verksamhet som omfattas av lagstiftningen ovan kräver Finansinspektionens tillstånd och står under inspektionens tillsyn. Lagstiftningen och tillsynen syftar till att upprätthålla institutens stabilitet och att ge konsumentskydd. Tillsynen innebär inte att transaktionerna bedöms ur ett skatterättsligt perspektiv.

Skatterätt

Begreppen *finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet* finns i 39 a kap. IL och i länderlistan i bilagan. De har inte definierats. Begreppen infördes i samband med tillkomsten av de nya CFC-reglerna i 39 a kap. IL. Av prop. 2003/04:10 sid. 74 framgår att det i stor utsträckning är intäkter av passiv verksamhet man vill CFC-beskatta. Som exempel nämns ränta, utdelningar, kapitalvinster, royalty och leasinginkomster.

Regeringsrätten konstaterade i RÅ 2008 ref. 11 att varumärkeshantering (I) och upplåtelse av licensrättigheter (II) inte är sådan finansiell verksamhet som delägare kan CFC-beskattas för. Fråga i målen var om verksamhet i Schweiz, där bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet bedömts som sådan lågbeskattad verksamhet som inte omfattas av kompletteringsregeln.

Det aktuella bolagets hantering av varumärken innebar bl.a. att man administrerade varumärkesregistreringar och utförde åtgärder för att skydda, vidmakthålla och utvidga existerande rättigheter. Bolaget hanterade även marknadsföringen av varumärkena och underlicensieringen av dessa såväl koncerninternt som externt. För licensieringen erhöll bolaget royalty. Bolaget ägde vissa av varumärkena, men licensierade den största delen av varumärkena från moderbolaget. Regeringsrätten ansåg att det inte spelar någon roll för bedömningen av om finansiell verksamhet förelåg om fråga var om att licensera egna varumärken eller varumärken från moderbolaget.

Upplåtelsen av rättigheter avsåg licensiering av rätten att nyttja IT-system för hantering av bl.a. inkassofordringar. Regeringsrätten motiverade sina domslut med att:

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

I propositionen med förslag till CFC-regler sägs att det i stor utsträckning är fråga om samma typ av inkomster som omfattades av utredningsförslaget. Det anges att det i första hand rör sig om avkastning på kapital, t.ex. räntor, utdelningar, kapitalvinster, royalty och leasinginkomster (prop. 2003/04:10 sid. 74). I den fortsatta texten berörs särskilt leasing (a. prop. sid. 75). Vid bedömning av vilken leasingverksamhet som kan bli föremål för CFC-beskattning anses ledning kunna hämtas från förslaget till lag om bank- och finansieringsrörelse (jfr prop. 2002/03:139). Det framgår att den skattemässiga prövningen förutsätts avse om "det finansiella inslaget dominerar så att fråga är om finansiell verksamhet".

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

Regeringsrätten ansåg i RÅ 2009 not. 59 att förvärv av förfallna fordringar från uppdragsgivare i inkassoverksamhet, som bedrevs i ett annat företag i koncernen, var annan finansiell verksamhet än bank- och finansieringsrörelse. Avsikten med att ett samla förfallna fordringar i ett bolag som bedrev inkassoverksamhet var att koncernen skulle få ut mesta möjliga värde ur fordringarna.

Sammanfattningsvis konstaterar Skatteverket att det finns civilrättsliga definitioner av begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet, men ingen skatterättslig definition. Det civilrättsliga regelverket och Finansinspektionens tillsyn, har andra ändamål än att granska de skatteskäl som kan finnas vid en transaktion. Lagstiftaren ansåg inte att tillsynen gav tillräckliga garantier för att banker och andra kreditinstitut inte ägnar sig åt sådan skatteplanering som CFC-lagstiftning är avsedd att träffa (prop. 2003/04:10 sid. 67). Av bl.a. dessa skäl valde lagstiftaren att inte knyta undantag från CFC-beskattningen till tillståndsplikten och det civilrättsliga regelverket. Av förarbetena till CFC-lagstiftningen framgår att avsikten har varit att bl.a. royalty- och leasinginkomster ska omfattas av begreppen. Regeringsrätten har dock kommit fram till att varumärkeshantering och upplåtelse av immateriella rättigheter är sådana verksamheter som inte omfattas av begreppet och att ett företag som bedrev inkassoverksamhet och som förvärvade förfallna fordringar från koncernföretag bedrev finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a till IL.

4.2 EES-undantagen i 39 a kap. IL

I 39 a kap. 7 § andra stycket IL finns särskilda regler för utländska juridiska personer som hör hemma och är skattskyldiga i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). För sådana företag anses endast inkomst från finansiell verksamhet som består i koncernintern finansiering och koncernintern försäkringsverksamhet som lågbeskattad. CFC-reglerna syftar främst till att motverka skatteundandragande genom koncerninterna transaktioner. Inom EES ansågs inte behovet av CFC-regler lika stort då det finns bättre insyn i skadliga regimer genom det arbete som bedrivs inom ramen för uppförandekoden för företagsbeskattning. Det finns även flera EES-direktiv som gäller för den finansiella sektor och det kan förväntas att det framtida informationsutbytet mellan länder kommer att förbättras.

Det bedömdes dock angeläget att EES-undantaget inte omfattade koncernintern finansiering eftersom lågbeskattade dotterbolag som bedriver finansieringsverksamhet använts i skatteundandragande syfte, se prop. 2003/04:10 sid. 68.

När ytterligare ett EES-undantag infördes i 39 a kap. 7 a § IL diskuterades om det första undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket IL borde utgå, prop. 2007/08:16 sid. 22. Regeringen konstaterade dock att de olika undantagen inte nödvändigtvis träffar samma verksamheter och valde att ha kvar undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket IL. Regeringen uttalade vidare att bedömningen kan komma att omprövas när effekterna av den nya kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 a § IL kan fastställas.

4.3 Bilaga 39 a IL

En inkomst hos en utländsk juridisk person ska inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a och inte omfattas av där angivna undantag. I bilagan är

länderna geografiskt indelade och är uppdelade på de fem områdena Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien.

Stater som omfattas av kompletteringsregeln

Stater som har reguljärt skattesystem omfattas av kompletteringsregeln. Även stater som har viss skattegynnad verksamhet omfattas om fråga är om ur CFC-hänseende godtagbara regler. Förmåner som ges till reell verksamhet som syftar till att främja den ekonomiska utvecklingen i landet kan vara godtagbar ur CFC-hänseende.

Stater som delvis omfattas av kompletteringsregeln

I stater som har ett reguljärt skattesystem med normal bolagsskatt för de flesta verksamheter, men som också har regler som gynnar viss finansiell verksamhet, CFC-beskattas endast inkomster från finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala skattesatsen. 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 andra typer av inkomst, se prop. 2003/04:10 sid.74. För stater med sådana skattesystem CFC-beskattas endast inkomster från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.

I vissa stater med reguljära skattesystem, bortsett från att bolagsskattesatsen är låg, har inkomster från finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet undantagits från kompletteringsregelns tillämpning. Även länder där bolagsskatt utgår först vid utdelningstillfället har behandlats på samma sätt.

En del stater har särskilda bestämmelser som innebär att viss bankverksamhet som riktar sig mot utlandet inte beskattas med den normala skatten. Sådan verksamhet undantas från kompletteringsregelns tillämpning.

Vissa stater har skatteregler som bedömts uppmuntra till ränteavdragsarbitrage och felaktig internprissättning. Inkomster från sådan verksamhet omfattas inte av kompletteringsregeln.

Ytterligare en del stater har reguljärt skattesystem med normal bolagsskatt för de flesta verksamheter, men där verksamhet i ekonomiska frizoner beskattas med en lägre skattesats. I en del av dessa stater undantas all verksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten från kompletteringsregelns tillämpning.

Stater som inte omfattas av kompletteringsregeln

OECD har i april 2002 publicerat en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis på sin webbplats. De länder som OECD då bedömde som icke samarbetsvilliga skatteparadis har helt undantagits från kompletteringsregelns omfattning. Även stater och områden som i princip inte har någon bolagsskatt alls, stater som tar ut en mycket låg bolagsskatt och stater som har mycket omfattande och svåröverskådliga förmånsregler har undantagits.

I de fall 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).

5 Skatteverkets förslag till ändringar i 39 a kap. IL

5.1 Begreppen finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet

Skatteverkets förslag: Lågbeskattade inkomster från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter ska inte omfattas av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL.

Skälen för Skatteverkets förslag: Av förarbetena till CFC-lagstiftningen framgår att lågbeskattade inkomster från vissa immateriella rättigheter är sådana inkomster som lagstiftningen är avsedd att träffa (prop. 2003/04:10 sid. 74). Den praxis som utvecklats, RÅ 2008 ref 11 I och II, innebär dock, enligt Skatteverkets bedömning, att inkomst från upplåtelse av immateriella rättigheter inte utgör finansieringsrörelse eller annan finansiell verksamhet som delägaren kan CFC-beskattas för eftersom det inte finns ett finansiellt inslag av mer påtagligt slag.

Ett flertal länder har bestämmelser och andra länder har de senaste åren infört bestämmelser som innebär att inkomster från immateriella rättigheter helt eller delvis beskattas lågt. Irland har undantagit inkomster från vissa immateriella rättigheter helt från beskattning, se nedan under avsnitt 5.2. Skatteverket föreslår därför att lagstiftningen ändras så att lågbeskattade inkomster från upplåtelse av sådana immateriella rättigheter som CFC-lagstiftningen är avsedd att träffa kan bli föremål för CFC-beskattning, även när det inte finns finansiella inslag.

Finansiell verksamhet är ett vitt begrepp, som är svårt att definiera. Finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet torde omfattas av begreppet. Regeringen har i förarbetena uttalat att begreppet finansiell verksamhet i 39 a kap. IL är vidare än de civilrättsliga begrepp som finns i lag om bank- och finansieringsrörelse och i lag om anmälningsplikt för viss finansiell verksamhet (prop. 2003/04:10 sid. 66). Skatteverket anser att det är svårt att hitta en lämplig skatterättslig definition som även omfattar inkomster från upplåtelse av sådana immateriella rättigheter som CFC-lagstiftningen är avsedd att träffa, bl.a. royalty och leasinginkomster. Skatteverket föreslår därför i stället att den i bilaga 39 a intagna listan kompletteras med ytterligare undantag. De inkomster som skulle undantas från kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § är inkomster från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.

5.2 EES-undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket IL

Skatteverkets förslag: Att EES-undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket IL tas bort.

Skälen för Skatteverkets förslag: Den praxis som utvecklats (RÅ 2008 ref. 11) innebär, enligt Skatteverkets mening, att de verksamheter som räknas upp i länderlistan och i EES-undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket 1 IL inte omfattar inkomster från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.

Det föreslagna tillägget i uppräkningsavsnittet av dessa rättigheter (se avsnitt 5.1 ovan) i länderlistan utvidgar CFC-reglerna till att även omfatta inkomster från sådana rättigheter.

Vid genomgång av de olika ländernas skattesystem har Skatteverket uppmärksammat att flera länder, bl.a. inom EES, har infört förmånliga skatteregler för beskattning av inkomster från upplåtelse och överlåtelse av immateriella rättigheter och även andra skatteförmåner som innebär att inkomster kan bli lågt beskattade.

Belgien har infört regler som medger avdrag med ett belopp motsvarande 80 procent av licensinkomster från patent. Reglerna gäller från och med beskattningsår 2008. De innebär att den effektiva beskattningen för inkomster från patent uppgår till högst 6,8 procent. Avdraget omfattar inkomster från immateriella tillgångar som helt eller delvis utvecklats inom företaget. Reglerna gäller inte för inkomster från copy-rights, know-how, design, varumärken, hemliga recept eller tillverkningsmetoder. Belgien har även infört en avdragsrätt för ränta på riskkapital, s.k. NID-avdrag (notional interest deduction), med verkan från och med 2007. Räntan beräknas med utgångspunkt i ränta på tioåriga belgiska statsobligationer på bolagets egna kapital justerad på visst sätt. För 2010 uppgick räntan till 4,31 procent.

Irland har infört regler om skattebefrielse för inkomster relaterade till patent som avser uppfinning som genererats av arbete utförd inom EES (från och med 1 jan 2008). Skattebefrielse medges med maximalt 5 miljoner euro per år för företag eller en grupp av företag i intressegemenskap.

Nederländerna har infört "innovation box rules" vilket innebär att det utgår 5 procent skatt på inkomster från tillgångar för vilka det finns patent och från inkomster från certifierade forsknings- och utvecklings (FOU) aktiviteter som kvalificerat för FOU-certifikat. Avdraget omfattar även vinst vid överlåtelse av tillgångarna. Reglerna gäller för patent på immateriella rättigheter utvecklade efter 31 december 2006 och från och med 1 januari 2008 för immateriella tillgångar med ett särskilt FOU-certifikat.

Luxemburg har infört regler som innebär att 80 procent av inkomsten och vinsten från immateriella tillgångar som utvecklats eller förvärvats efter 31 december 2007 undantas från beskattning. Reglerna tillämpas för bl.a.

mjukvara, copyrights, patent, varumärken, domännamn, design och modeller. Undantaget gäller inte vid förvärv från närstående företag. Företag är närstående om det finns ett gemensamt och direkt ägarsamband som uppgår till minst 10 procent.

Skatteverket anser att CFC-beskattnings av lågbeskattade inkomster från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter inom EES ska omfattas av CFC-beskattnings eftersom ett flertal länder har infört regler som innebär att sådana inkomster inte beskattas med den normala skattesatsen i landet, undantas delvis från beskattning eller inte beskattas alls. Sådana regler uppmuntrar till transaktioner med felaktig prissättning. Enligt Skatteverkets mening har det varit lagstiftarens avsikt att inkomster från upplåtelse av den typ av rättigheter ska anses vara sådana finansiella inkomster som det finns skäl att CFC-beskatta. Vidare har flera europeiska länder sänkt den normala skattesatsen i landet så att inkomsterna ur CFC-synpunkt blir lågt beskattade. Även i dessa länder bör inkomster från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter, enligt Skatteverkets mening, omfattas av CFC-beskattnings.

Ett sätt att åstadkomma detta är att slopa EES-undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket 1 IL. Det som kan motivera en sådan åtgärd är att ytterligare ett EES-undantag infördes 2008. Detta undantag finns i 39 a kap. 7 a § IL och undantar delägare i företag som är lågbeskattade från CFC-beskattnings om delägaren kan visa att det utländska företaget utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Syftet med regeln är att den ska undanta verkliga etableringar så att endast konstlade upplägg blir föremål för CFC-beskattnings, se prop. 2007/08:16 sid. 19.

Då delägare i lågbeskattade utländska företag inom EES blir CFC-beskattade endast om det utländska företaget saknar en verklig etablering, innebär det enligt Skatteverkets mening, att den utvidgning, genom tillägg i länderlistan och genom att EES-undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket 1 slopas, endast träffar konstlade upplägg med lågbeskattade inkomster från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter. Skatteverkets förslag utvidgar inte beskattningen för verkliga etableringar.

Skatteverket föreslår även att EES-undantaget för inkomster från försäkringsverksamhet i 39 a kap. 7 § andra stycket 2 IL slopas. Frågan om borttag av EES-undantaget i 39 a kap. 7 § andra stycket IL diskuterades när EES-undantaget i 39 a kap. 7 a § IL infördes. Regeringen valde att ha kvar undantaget, men konstaterade att bedömningen kan komma att omprövas när effekterna av den nya kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 a § IL kan fastställas (prop. 2007/08:16 sid. 23). Skatteverket anser att förekomsten av låg bolagsskatt i många EES-länder och det faktum att det finns och har införts nya regler i ett flertal länder som innebär att även inkomster från försäkringsverksamhet ur CFC-synpunkt blir lågt beskattade (se avsnitt 5.1 och 5.3), motiverar att även kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § andra stycket 2 IL slopas. Genom tillkomsten av 39 a kap. 7 a § IL kommer inte verkliga etableringar att träffas av CFC-beskattnings, vilket enligt Skatteverket, torde innebära en marginell utvidgning av CFC-beskattnings. Även systemmässiga

förenklingsskäl motiverar, enligt Skatteverket, att EES-undantaget för inkomster från försäkringsverksamhet slopas.

5.3 Ändringar i bilaga 39 a IL

Skatteverkets förslag: Utöver det förslag som Skatteverket lämnar ovan avseende inkomster av immateriella rättigheter föreslår Skatteverket att det i bilaga 39 a till IL görs ändringar beträffande, Albanien, Belgien, Bosnien-Hercegovina, Cypern, Estland, Georgien, Irland, Kirgizistan, Kosovo, Kroatien, Libanon, Luxemburg, Makedonien, Moldavien, Montenegro, Nederländerna, Paraguay, San Marino, Schweiz, Serbien, Singapore, Turkmenistan, Ungern och Uzbekistan.

Skälen för Skatteverkets förslag: Syftet med kompletteringsreglerna och den därtill fogade listan är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för de skattskyldiga och för Skatteverket. I prop. 2003/04:10 sid. 76 f. skriver regeringen att "[ä]r en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat som omfattas av listan skall någon CFC-beskattning inte ske och någon utredning om den utländska beskattningen i det enskilda fallet behöver då inte göras för att komma fram till denna slutsats. Det är emellertid nödvändigt att listan hålls uppdaterad och att stater som inför skatteförmåner som inte bedöms vara godtagbara ur CFC-hänseende tas bort från regelns tillämplighet och att stater som avskaffar sådana skatteförmåner omfattas av regeln".

En genomgång av bilaga 39 a kap. IL (listan) har innefattat en analys av olika länders/jurisdiktioners skattesystem för företag som är utländska juridiska personer enligt 6 kap. 8 § IL och skattesubjekt i sitt hemland. Det har inte varit möjligt att få tillgång till uppgifter om alla världens länder, men Skatteverkets bedömning är att de länder där det inte finns aktuell information är länder/jurisdiktioner med liten eller ingen svensk etablering.

OECD har publicerat en lista över icke-samarbetsvilliga skatteparadis i april 2002 på OECD:s webbplats. Dessa länder omfattas inte av kompletteringsregeln. De länder som OECD då bedömde som icke-samarbetsvilliga har nu tagits bort från OECD:s lista efter att samtliga länder nu är beredda att utbyta information. Vid analys av skattelagstiftningen för bolag i de länder som fanns på listan har Skatteverket kunnat konstatera att dessa länder i princip inte har någon bolagsskatt eller att de tar ut en mycket låg bolagsskatt. Vissa av staterna har kvar svåröverskådliga förmånsregler. Skatteverkets bedömning är att ändringarna i OECD:s lista inte föranleder några ändringar i bilaga 39 a. IL.

Skatteverket har även ställt fråga till Svenskt Näringsliv om de har kännedom om att något land/jurisdiktion har infört eller avskaffat skatteförmåner så att det bör föranleda ändring i bilagan. Svenskt Näringsliv har ställt fråga till vissa företag, men inte fått någon indikation på att behov av ändringar i bilagan.

Nedan anges vilka inslag i staters skattesystem som motiverar ändringar i bilagan. En del ändringar är föranledda av Skatteverkets förslag om att lägga till inkomster från upplåtelse av patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter till uppräknningen av inkomster som kan bli föremål för CFC-beskattnings.

Amerika

Paraguay: Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent. Paraguay beskattar inkomster med källa i landet. Det finns även frihandelszoner i olika delar av landet där bolag i vissa fall kan välja att beskattas med 0,5 procent på exportomsättningen.

Asien

Cypern: Den normala inkomstskatten är 10 procent.

Georgien: Den normala inkomstskatten är 15 procent. Vissa finansiella bolag är undantagna från skatt på vinster från finansiell verksamhet. Försäkrings- och återförsäkringstjänster och fakturering är sådan finansiell verksamhet som omfattas av undantaget. Reglerna gäller från 1 januari 2009.

Kirgizistan: Den normala inkomstskatten utgår med 10 procent. Det finns fyra skattefria ekonomiska frizoner där en avgift tas ut med 0,1 – 2 procent av omsättningen.

Libanon: Inkomstskatt utgår med 15 procent. Försäkringsföretag betalar skatt beräknad på en fast procent av premierna. Inkomster som inte har källa i Libanon är undantagna från beskattning. Holding- och offshorebolag betalar ingen inkomstskatt utan erlägger en årlig avgift.

Singapore: Bolagsskatt utgår med 18 procent. Singapore beskattar endast inkomst med källa i landet om inkomsten inte tas in i landet.

Turkmenistan: Den normala inkomstskatten för bolag är 8 procent.

Uzbekistan: Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent och 15 procent för banker. Kvalificerade bolag, ägda av utländska bolag, är undantagna från inkomstskatt de första tre till sju verksamhetsåren. Ett villkor för att ett bolag ska anses kvalificerat är att en utländsk investerare står för mer än hälften av kapitalet i bolaget.

Europa

Albanien: Den normala inkomstskatten för bolag är 9 procent.

Belgien: Den normala inkomstskatten för aktiebolag i Belgien är 33,99 procent. Bolag som ägs till mer än 50 procent av fysiska personer betalar progressiv bolagsskatt med 24,98–35,54 procent. Den beskattningsbara inkomsten i coordination centres bestäms till viss procent av utgifterna, exklusive finansiella kostnader och personalkostnader. Inkomst från s.k. coordination centres och finansiella inkomster från verksamhet för vilket förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats omfattas inte av kompletteringsreglerna. Reglerna är under avveckling och kommer att upphöra vid utgången av år 2010. Med verkan från år 2006 har Belgien istället

infört fiktivt ränteavdrag, notional interest deduction. Reglerna innebär att belgiska bolag och utländska bolags fasta driftställen medges fiktivt ränteavdrag, s.k. NID-avdrag. Om ränteavdrag inte kan nyttjas ett år får det rullas framåt i 7 år. Ränteavdragets storlek beräknas utifrån företagets egna kapital, med vissa justeringar, multiplicerat med en procentsats motsvarande räntan på belgiska statsobligationer för året före det aktuella beskattningsåret. Räntesatsen för 2008 uppgick till 4,31 procent. Vidare har Belgien år 2007 infört lagstiftning som medger avdrag med 80 procent av inkomster som erhålls från patent som helt eller delvis utvecklats inom företaget. Reglerna innebär att den effektiva beskattningen för inkomster från patent uppgår till högst 6,8 procent (20 procent av 33,99 procent). Om avdrag inte kan nyttjas ett år kan det nyttjas senare år utan begränsning.

Bosnien-Hercegovina: Från och med den 1 januari 2008 är inkomstskatten 10 procent. Bolag som har erhållit 30 procent av den totala inkomsten genom export undantas från beskattning det året inkomsten erhålls.

Bulgarien: Den normala inkomstskatten är 10 procent.

Estland: Bolagsskatt tas ut först vid utdelningstillfället.

Irland: Den normala inkomstskatten från aktiva inkomster i bolag är 12,5 procent för ny verksamhet. Till och med 2010 utgår skatt för tillverkande bolag bildade före 1998 med 10 procent på aktiva inkomster. Irland har även vissa ekonomiska frizoner som är under avveckling. Inkomst relaterad till patent som avser uppfinning som genererats av arbete utförd inom EES från och med 1 januari 2008 är skattefri. Skattebefrielse medges med maximalt 5 miljoner euro per år per företag eller grupp av företag i intressegemenskap.

Kosovo: Inkomstskatten för bolag med bruttoinkomster över 50 000 euro är 10 procent. För mindre bolag utgår skatt med mellan 3 och 10 procent på bruttoinkomsten. Dessa kan välja att betala 10 procent av vinsten i skatt om de lämnar finansiell redovisning.

Kroatien: Inkomstskatten för bolag är 20 procent. Bolagen kan dock få skatten sänkt och även eliminerad om vissa villkor är uppfyllda, bl.a. om antalet anställda och storleken på investeringarna uppgår till vissa nivåer. Kroatien har ekonomiska frizoner där bolag beskattas med låg skattesats. I vissa frizoner tas ingen skatt ut.

Luxemburg: Från och med 1 januari 2008 undantas 80 procent av nettoinkomsten och vinster på vissa immateriella tillgångar från beskattning. Upphovsrätt till mjukvara, patent, varumärken, domännamn, mönster och ritningar är exempel på immateriella tillgångar som omfattas av undantaget. Reglerna gäller för inkomster som avser rättigheter som utvecklats eller förvärvats efter 31 december 2007

Makedonien: Från och med 1 januari 2008 är inkomstskatten för bolag 10 procent. Skatt tas ut först i samband med utdelningen.

Moldavien: Från och med 1 januari 2008 utgår ingen inkomstskatt för bolag.

Montenegro: Den normala inkomstskatten för bolag är 9 procent.

Nederländerna: Den normala inkomstskatten för bolag är progressiv och tas ut med 20-25,5 procent år 2009. Nederländerna har kvar förmånlig beskattning av internationell finansieringsverksamhet som bedrivs av närstående företag, the group finance company regime, till och med utgången av år 2010. Regimen innebär att upp till 80 procent av kvalificerade finansiella inkomster sätts av till en s.k. riskreserv. Nederländerna har vidare infört nya regler om s.k. patentboxar som innebär att royaltyinkomster hänförliga till självutvecklad patent och inkomster från certifierade forsknings- och

utvecklings (FOU) aktiviteter som kvalificerat för FOU-certifikat beskattas med 5 procent. Även vinster vid avyttring av dessa tillgångar omfattas av reglerna, se avsnitt 5.1.

San-Marino: Inkomstskatt utgår med 17 procent. Det finns speciella skatteincitament som reducerar skattesatsen till 6,5 procent. 95 procent av inkomster från bolag som har eller licensierar ut immateriella rättigheter kan undantas från beskattning. Managementbolag beskattas för 5 procent av inkomsterna från utländsk bolag inom samma koncern.

Schweiz: Vissa kantoner har lågt skatteuttag och skattefrihet i upp till tio år i vissa kantoner. Den effektiva beskattningen uppgår till 5 procent i kantoner med den lägsta inkomstskatten.

Serbien: Den normala inkomstskatten för bolag är 10 procent.

Ungern: Den normala inkomstskatten utgår med 19 procent från och med 2010. Bolag med minst en anställd person beskattas med 10 procent på vinst upp till 50 miljoner HUF (ca 1,8 miljoner kronor 2010).