

## Tilläggsdirektiv till utredningen En uppföljning av de nya skattereglerna för företagssektorn (Fi 2021:07)

Beslut vid regeringssammanträde den 7 april 2022.

### **Utvidgning av uppdraget**

Regeringen beslutade den 28 oktober 2021 kommittédirektiv om en uppföljning av de nya skattereglerna för företagssektorn (dir. 2021:97).

Den särskilda utredaren får nu i uppdrag att även lämna förslag på hur reglerna i direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper i unionen ska genomföras i Sverige. I uppdraget ingår att lämna nödvändiga författningsförslag. Detta uppdrag ska redovisas i ett delbetänkande senast den 31 januari 2023.

Den särskilda utredaren får även i uppdrag att utreda och föreslå hur undantagsregeln i de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna bör utformas eller anpassas för att vara förenlig med EU-rätten, samtidigt som det ska beaktas att reglerna ska förebygga skatteundandraganden och inte ska kunna kringgås. Detta uppdrag ska redovisas i samband med slutbetänkandet den 1 november 2023.

### **Uppdraget att analysera och föreslå hur direktivet om en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper ska genomföras**

Vad direktivet innebär

Kommissionen presenterade den 22 december 2021 ett förslag till direktiv om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper i unionen (COM(2021) 823 final 2021/0433 (CNS)). Syftet med

direktivet är att genomföra de modellregler avseende en global minimibeskattning som arbetats fram inom ramen för OECD och G20:s inkluderande ramverk mot skattebaserosion och flyttning av vinster (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS). Modellreglerna antogs den 14 december 2021 och innebär att multinationella företagsgrupper med en årlig omsättning motsvarande 750 miljoner euro ska vara föremål för en effektiv skatt om minst 15 procent på en särskild definierad skattebas. I direktivet utvidgas reglerna till att gälla även helt inhemska företagsgrupper med motsvarande omsättning för att reglerna ska stå i överensstämmelse med EU:s grundläggande friheter. Vidare ges medlemsstaterna en möjlighet att, i linje med vad som förutses i modellreglerna, införa nationella regler om minimibeskattning. Se även faktagruppmemorier 2021/22:FPM46.

Direktivet består huvudsakligen av två regler som är inbördes sammankopplade, Income Inclusion Rule (IIR-regeln) och Undertaxed Profit Rule (UTPR-regeln). Reglerna syftar till att säkerställa att låg beskattning, dvs. under miniminivån 15 procent, av ett bolag i en företagsgrupp kompenseras genom att mellanskillnaden upp till miniminivån tas ut av ett annat bolag i gruppen (s.k. top up-skatt). Syftet med modellreglerna och direktivet är att säkerställa att stora multinationella företagsgrupper betalar en rättvis andel av sina vinster i skatt oavsett var de har sin verksamhet.

Direktivet innebär ett harmoniserat genomförande av reglerna om en global minimibeskattning av vinster i bolagssektorn för att förhindra vinstflyttning till jurisdiktioner med låg eller ingen beskattning. Direktivet har ännu inte antagits av Europeiska unionens råd. Under förhandlingarna i rådet har ett antal kompromissförslag tagits fram, senast den 28 mars 2022 (doc. ST 7495/22). Reglerna ska enligt kompromissförslaget träda i kraft den 31 december 2023 och medlemsstaterna ska tillämpa dem för beskattningsår som börjar från och med den 31 december 2023. Dock ska UTPR-regeln tillämpas för beskattningsår som börjar från och med den 31 december 2024.

#### **Utgångspunkter för uppdraget**

Det behövs en analys av hur direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper i unionen ska genomföras i Sverige. Eventuella förändringar i direktivet som sker innan ett slutligt antagande av direktivet ska beaktas. En kommentar har tagits fram avseende det inkluderande ramverkets modellregler och ytterligare normgivning därifrån

är att vänta i form av detaljerade genomförandebestämmelser, som också ska beaktas.

Ett direktiv är bindande för medlemsstaterna när det gäller det resultat som ska uppnås, men medlemsstaterna får bestämma de närmare formerna för hur resultatet ska uppnås. Sverige har alltså vid genomförandet av direktivet ett visst utrymme att anpassa reglerna till svensk rätt i övrigt när det gäller systematik och terminologi. Det ska samtidigt beaktas att det är fråga om att genomföra modellreglerna avseende en global minimibesättning som har arbetats fram inom det inkluderande ramverket. Det är nödvändigt att bestämmelserna och begreppen i direktivet förklaras, tydliggörs och förenklas i möjligaste mån samtidigt som den EU-gemensamma uppfattningen om direktivets innebörd beaktas.

Utformningen av förslagen ska ansluta till den systematik och terminologi som används i svensk rätt, särskilt i inkomstskattelagen (1999:1229). De lösningar som föreslås ska i möjligaste mån ligga i linje med de principer som underbygger lagstiftningen på området. Detta gäller t.ex. principerna bakom de skatteregler som i svensk rätt har införlivat OECD:s och G20:s BEPS-rekommendationer om ränteavdrag, hybrida mismatchningar och CFC-regler samt direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet. Mer ingripande eller strängare regler än vad direktivet om säkerställande av en global minimiskattnivå för multinationella företagsgrupper i unionen kräver ska om möjligt undvikas.

Den särskilda utredaren ska därför

- överväga och ta ställning till hur direktivet ska införas i svensk rätt,
- bedöma vilka författningsändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till direktivet, exempelvis om det krävs några följdändringar i andra lagar än inkomstskattelagen eller skatteförfarandelagen (2011:1244) i och med införandet,
- särskilt beakta hur förslagen ska utformas för att vara förenliga med EU-rätten, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Enligt artikel 10 i direktivet får medlemsstaterna en möjlighet att införa inhemska regler om minimibesättning. Det innebär att top up-skatt tas ut i den medlemsstat där ett dotterbolag är etablerat och inte i den stat där toppmoderbolaget hör hemma.

Utredaren ska därför

- analysera behovet och lämpligheten av en inhemsk regel om minimibeskattnings enligt artikel 10 i direktivet, inklusive om det finns alternativa lösningar som innebär att det inte finns behov av att införa en sådan regel,
- oavsett utredarens ställningstagande ovan, lämna förslag på hur en sådan inhemsk regel kan utformas,
- särskilt beakta hur förslaget ska utformas för att vara förenligt med EU-rätten, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska vidare

- hålla sig informerad om relevant pågående arbete på EU-nivå och inom OECD,
- följa och ta intryck av arbetet med att införa direktivet i andra medlemsstater, och då i första hand i medlemsstater med förhållanden som liknar Sveriges, och
- dokumentera och redovisa författningsförslagen i förhållande till direktivet i en jämförelsetabell.

### **Uppdraget att analysera och föreslå hur undantagsregeln i de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna ska ändras med hänsyn till EU-rätten**

År 2009 infördes i 24 kap. 10 a–10 e §§ inkomstskattelagen, förkortad IL, undantag från den generella avdragsrätten för räntor som innebär att rätt till avdrag begränsades för räntor som belöper sig på lån från företag i intressegemenskap, om lånen tagits upp för att finansiera förvärv av delägarrätter från ett företag i intressegemenskap. Syftet med begränsningen var att förhindra skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap, s.k. räntesnurror (prop. 2008/09:65). Från den 1 januari 2013 skärptes ränteavdragsbegränsningsreglerna. Anledningen var bl.a. resultatet av de rapporter som Skatteverket lämnat efter införandet av 2009 års regler som visat att det fortfarande fanns stora möjligheter att undgå bolagsbeskattnings i Sverige genom skatteplanering med ränteavdrag (prop. 2012/13:1). Med hänsyn till detta begränsades avdragsmöjligheterna ytterligare för att skydda den svenska bolagsskattebasen. Avdragsbegränsningen utvidgades till att gälla ränteutgifter avseende alla skulder inom en koncern. Enligt huvudregeln fick ränteutgifter avseende skulder inom en intressegemenskap inte dras av

(24 kap. 10 b § II). Det gällde dock inte om räntan beskattades med minst 10 procent hos mottagaren. Därutöver infördes också ett undantag från 10 procentsregeln som innebar att ränteavdrag ändå inte fick göras om skuldförhållandet huvudsakligen hade uppkommit på grund av att intressegemenskapen skulle få en väsentlig skatteförmån (24 kap. 10 d § tredje stycket II), den s.k. undantagsregeln.

Från år 2019 har reglerna snävats in. Den särskilda begränsningen i avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap (de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna) finns nu i 24 kap. 16–20 §§ II. Undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket II innebär nu att avdrag inte får göras för ränteutgifter som avser interna skulder om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” avses i inkomstskattelagen ca 90–95 procent upp till 100 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 498 samt prop. 2017/18:245 s. 184). Syftet med begreppet är inte att en bedömning ska ske utifrån den specifika procentsatsen utan i stället indikerar det nya kravet att det vid tillämpningen av regeln krävs en mycket hög grad av skatteplanering, dvs. i princip rena missbruksfall (prop. 2017/18:245 s. 185).

I propositionen Nya skatteregler för företagssektorn (2017/18:245 s. 174) bedömde regeringen att det – trots den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och det avdragsförbud som föreslogs för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer – var nödvändigt med kompletterande ränteavdragsbegränsningsregler för att skydda den svenska bolagsskattebasen mot skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap. I propositionen anfördes att utan sådana regler skulle skatteundandragande kunna ske med belopp motsvarande den kvittning av räntekostnader som får göras mot ränteintäkter och upp till nivån för avdragsunderlaget.

I propositionen behandlades även frågan om huruvida den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln skulle kunna prövas mot bakgrund av EU-domstolens lära om missbruksdoktrin och bedömningen av förekomsten av rent konstlade upplägg. Enligt regeringens bedömning skulle en direkt tillämpning av EU-domstolens lära om missbruksdoktrin inte vara lämplig även om det som utgångspunkt är rena missbruksfall som ska omfattas av den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln (prop. 2017/18:245 s. 175–176).

I EU-domstolens mål C-484/19 (Lexel AB mot Skatteverket) begärde Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) ett förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 49 i EUF-fördraget. Prövningen i målet avsåg 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler. Av EU-domstolens avgörande den 20 januari 2021 framgår att domstolen anser att det föreligger en skillnad i behandling som inverkar negativt på bolagets möjlighet att utöva sin etableringsfrihet eftersom undantagsregeln i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler inte hade utgjort ett hinder för bolaget om det hade tagit upp lånet från ett bolag med hemvist i Sverige. Enligt domstolen beror det på att om det långivande bolaget hade haft hemvist i Sverige hade bolagen kunnat ge och ta emot koncernbidrag sinsemellan. Reglerna hade därför inte tillämpats i den interna situationen när det föreligger koncernbidragsrätt eftersom samma resultat hade kunnat uppnås med koncernbidrag. HFD meddelade på grundval av förhandsavgörandet dom i mars 2021 och medgav Lexel AB avdrag för räntorna (HFD 2021 not. 10).

HFD har i en dom från december 2021 (HFD 2021 ref. 68) förklarat att tillämpningen av 2019 års lydelse av undantagsregeln inte heller är förenlig med etableringsfriheten. Domstolen hänvisade till Lexel-målet och konstaterade att regeln därefter har ändrats såtillvida att tillämpningen av undantagsregeln nu är begränsad till de fall när skulden uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att koncernen ska få en väsentlig skatteförmån. Det framhölls dock att tillämpningen i övrigt ska ske efter samma omständigheter som tidigare. HFD fann att EU-domstolens resonemang i Lexel-domen var fullt ut överförbart på den nya lydelsen av bestämmelsen och att inte heller den var förenlig med etableringsfriheten när det hade funnits koncernbidragsrätt mellan parterna om båda varit svenska företag. HFD framhåller därvid särskilt att enbart den omständigheten att en transaktion genomförs uteslutande av skatteskäl inte innebär att den är konstlad eller fiktiv i den mening som avses i EU-domstolens praxis.

Mot denna bakgrund bör undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL ses över och ändras eller anpassas för att bli förenlig med EU-rätten. Regeln ska dock även fortfarande effektivt motverka skatteundandraganden och således uppfylla det ursprungliga syftet. Det finns även fortsatt ett behov av att skydda skattebasen mot skatteundandraganden genom ränteavdrag.

Utredaren ska därför

- utifrån rättspraxis, inklusive avgöranden från EU-domstolen, analysera hur undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL bör ändras eller anpassas för att vara förenlig med EU-rätten samtidigt som det ska beaktas att regeln effektivt ska förebygga skatteundandraganden och inte ska kunna kringgås,
- analysera om det skulle vara lämpligt att undantagsregeln även omfattar bolag som kan lämna koncernbidrag till varandra, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren ska dock inte bedöma behovet av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna, utan ska utgå från att regelverket ska behållas i den nuvarande omfattningen, men med de justeringar som omfattas av uppdraget ovan. Bristande förenlighet med EU-rätten ska således inte lösas genom att delar av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna slopas. Utredaren ska hålla sig informerad om relevant pågående arbete på EU-nivå.

### **Konsekvensbeskrivningar**

Som framgår av 14 § kommittéförordningen (1998:1474) ska konsekvenser av de förslag som presenteras i ett betänkande redovisas. Negativa offentligfinansiella effekter av förslagen ska finansieras. Det innebär att förslagen i ett betänkande ska betraktas som en enhet när det gäller offentligfinansiella effekter och finansiering. Detta innebär också att en eventuell positiv offentligfinansiell effekt som uppkommer på grund av förslagen i delbetänkandet inte får tas i anspråk eller användas som finansiering av de förslag som lämnas i slutbetänkandet.

### **Redovisning av uppdraget**

Uppdraget att lämna förslag på hur reglerna i direktivet om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU ska genomföras i Sverige ska redovisas senast den 31 januari 2023.

Uppdraget avseende att föreslå hur undantagsregeln i de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna ska ändras med hänsyn till EU-rätten ska redovisas i samband med att slutbetänkandet lämnas, dvs. senast den 1 november 2023.

(Finansdepartementet)