Regeringens proposition 2024/25:7

Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Prop. 2024/25:7

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 10 oktober 2024

Ulf Kristersson

Niklas Wykman
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I denna proposition lämnas förslag på kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner i lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Genom lagen om tilläggsskatt genomfördes rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, kallat direktivet. Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler om en global minimibeskattning som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF). Modellreglerna kompletteras av förklaringar och exempel i Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), kallad kommentaren, som godkänts av IF. Kommentaren syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna. Vidare har IF antagit administrativa riktlinjer (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)) med kompletteringar till kommentaren som syftar till att ytterligare klargöra tolkning och tillämpning av reglerna.

IF antog administrativa riktlinjer den 1 februari 2023, den 13 juli 2023, den 15 december 2023 och den 24 maj 2024. I den utsträckning det är fråga om förtydliganden och exempel omfattas riktlinjerna redan av de bestämmelser som har införts i lagen om tilläggsskatt. Lagen bör dock kompletteras med ytterligare bestämmelser och bestämmelser bör ändras till den del det är nödvändigt med ny lagstiftning med anledning av riktlinjerna från 2023. Detta innebär att förslag på bestämmelser lämnas

t.ex. för att regelverket ska uppfylla villkoren för att vara ett godkänt regelverk för nationell tilläggsskatt så att det ska kunna omfattas av andra staters förenklingsregler. Det lämnas också förslag på bestämmelser bl.a. om hur konstlade arrangemang ska behandlas vid beräkningen enligt den tillfälliga förenklingsregeln, om uppskjuten tillämpning av kompletteringsregeln och om valuta. Därutöver föreslås att lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ändras så att utländsk nationell tilläggsskatt kan avräknas vid CFC-beskattning och vid beskattning av ett fast driftställe i utlandet.

I skatteförfarandelagen (2011:1244) föreslås en övergångsbestämmelse som innebär att någon tilläggsskatterapport inte behöver lämnas in före den 30 juni 2026.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025. Det lämnas dock ett förslag om att det ska införas en möjlighet för den rapporterande enheten att tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Innehållsförteckning

1 Förslag till riksdagsbeslut 7

2 Lagtext 8
2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 8
2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 10
2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt 11

3 Ärendet och dess beredning 71

4 Bakgrund 71

5 Det behöver införas ytterligare bestämmelser om tilläggsskatt för företag i stora koncerner 72

6 Valuta 76

7 Lagens tillämpningsområde 79
7.1 Vissa dotterföretag till ideella organisationer ska behandlas som undantagna enheter 79
7.2 Offentliga förmögenhetsfonder ska inte behandlas som moderföretag 82

8 När moderföretaget och en annan koncernenhet har olika räkenskapsår 85

9 Symmetrisk behandling av utdelning på vissa finansiella instrument 86

10 Koncernbidrag 88

11 Skattetillgodohavanden 91
11.1 Bakgrund 91
11.2 Kvalificerade skattetillgodohavanden 92
11.3 Marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden 94
11.3.1 Definition av marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande 94
11.3.2 Hanteringen av marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden hos det företag som har beviljats tillgodohavandet 97
11.3.3 Hanteringen av marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden hos ett företag som har förvärvat tillgodohavandet 99
11.4 Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden 101
11.4.1 Definition av icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande 101
11.4.2 Hanteringen av icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden 102

11.5 Övriga skattetillgodohavanden ... 105
12 Vissa frågor om uppskjuten skatt ... 106
12.1 Förlust i moderenhet med CFC-inkomst ... 106
12.2 Förtydligande beträffande det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ... 109
13 Beräkning av ett särskilt överskjutande skattebelopp ... 110
14 Beräkningen av det justerade resultatet ... 116
14.1 Säkringsinstrument som avser nettoinvestering i utlandsverksamhet ... 116
14.2 Ackordsvinster ... 119
14.3 Valmöjlighet avseende undantagna vinster och förluster ... 123
15 Övergången till systemet ... 128
15.1 Hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ... 128
15.2 Hanteringen av överförda tillgångar ... 132
16 Beräkning av substansbeloppet ... 135
16.1 Belopp för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar ... 135
16.2 Belopp för moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning ... 141
17 Frågor som särskilt berör försäkringsföretag ... 143
17.1 Avkastning på försäkringstagares kapital ... 143
17.2 Val att ta med undantagna utdelningar ... 146
17.3 Försäkringsinvesteringsenheter ... 147
18 Frågor som särskilt berör samriskföretag och samriskkoncerner ... 154
19 Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska företag ... 155
20 Den tillfälliga förenklingsregeln ... 158
20.1 Tidsgränsen och beräkningen av substansbeloppet ... 158
20.2 Uppgifter från en kvalificerad finansiell rapport ... 159
20.3 Kvalificerade finansiella rapporter för fasta driftställen ... 161
20.4 Medräknade skatter på inkomster hos fasta driftställen, kontrollerade utländska företag och hybridenheter ... 162
20.5 Fördelning av köpeskillingen för en enhet i redovisningen ... 164
20.6 Koncerner som inte behöver lämna land-för-land-rapporter ... 167
20.7 Transaktioner som skattemässigt har behandlats annorlunda i land-för-land-rapporten än i de kvalificerade finansiella rapporterna ... 168
20.8 Hur konstlade arrangemang ska behandlas vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln ... 170
20.9 Övergångsår ... 176

21 Nya förenklingsregler ... 177

22 Förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt ... 183

23 Godkända regler om tilläggsskatt och utformningen av regeln om svensk nationell tilläggsskatt ... 187
23.1 Godkända regler om tilläggsskatt ... 187
23.2 Kvalificerad nationell tilläggsskatt och förenklingsregeln för kvalificerad nationell tilläggsskatt ... 188
23.3 Särskilt om kraven på utformningen av svensk nationell tilläggsskatt för att denna ska omfattas av en annan stats förenklingsregel ... 189
23.4 Svensk nationell tilläggsskatt ... 192
23.4.1 Tillämpningsområde ... 192
23.4.2 Skattskyldighet ... 195
23.4.3 Justerat resultat ... 200
23.4.4 Justerad skattekostnad ... 210
23.4.5 Beräkning av tilläggsskattebelopp ... 213
23.4.6 Enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern ... 216
23.4.7 Modellreglernas särskilda regler om enheter som är föremål för beskattning i ett led ... 217
23.4.8 Godkänt utdelningsskattesystem ... 220
23.4.9 Investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter ... 220
23.4.10 Uppgiftsskyldighet ... 224
23.4.11 Övergången till systemet ... 226
23.4.12 Val och definitioner ... 230

24 Avräkning av utländsk skatt ... 231

25 När den första tilläggsskatterapporten ska lämnas in ... 234

26 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser ... 236

27 Konsekvensanalys ... 241
27.1 Syfte och alternativa lösningar ... 241
27.2 Konsekvenser av lagen om tilläggsskatt ... 242
27.3 Effekter för företagen ... 243
27.4 Effekter för kommuner och regioner ... 244
27.5 Övriga effekter ... 245
27.6 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ... 245
27.7 Förslagets förenlighet med EU-rätten ... 245

28 Författningskommentar ... 246
28.1 Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. ... 246
28.2 Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) ... 247
28.3 Lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt ... 247

Bilaga 1 Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti- Base Erosion Model Rules (Pillar Two)... 325

Bilaga 2 Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023 436

Bilaga 3 Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023..... 527

Bilaga 4 Sammanfattning av promemorian Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner 570

Bilaga 5 Promemorians lagförslag..... 571

Bilaga 6 Förteckning över remissinstanserna 624

Bilaga 7 Lagrådsremissens lagförslag 625

Bilaga 8 Lagrådets yttrande 686

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 10 oktober 2024 702

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringens förslag:

1. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.
2. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).
3. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

dels att 1 kap. 3 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 1 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

1 kap.

3 §[1]

Med utländsk skatt avses i denna lag följande skatter som betalats till en utländsk stat, delstat, lokal myndighet eller till Europeiska unionen:

1. allmän slutlig skatt på inkomst,
2. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
3. skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
4. skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund som uppburits i den utländska staten av skattskyldig som bedriver sjöfart eller luftfart i internationell trafik.

Med utländsk skatt avses även belopp som anges i 2 kap. 8 § första stycket 2 och 3.

Med utländsk skatt avses i 2 kap. 3–6 §§, 9 § andra stycket, 15 och 18–20 §§ även motsvarande preliminär skatt.

Med utländsk skatt avses även skatt som tas ut enligt en sådan regel om nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt och som betalats till en utländsk stat.

Med utländsk skatt avses i 5 kap. skatt som beräknats på underlag som motsvarar underlaget för riskskatt enligt lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut.

5 a §

Bestämmelserna i 2 och 4 kap. tillämpas också på sådan utländsk skatt som anges i 3 § fjärde stycket även om skatten enligt lagstiftningen i den utländska

[1] Senaste lydelse 2022:1852.

staten betalas av en annan enhet eller koncernenhet än den enhet eller koncernenhet som skatten avser, under förutsättning att de hör hemma i samma stat.

Vad som avses med enhet, koncernenhet och hör hemma i framgår av lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att ikraftträdandebestämmelsen till lagen (2023:880) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse,

dels att det i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2023:880) om ändring i den lagen ska införas en ny punkt, 2, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.	*1.* Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024. *2. Om ett beskattningsår har avslutats före den 31 mars 2025 ska en tilläggsskatterapport enligt 33 d kap. 13 § ha kommit in senast den 30 juni 2026.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om tilläggsskatt (2023:875)

dels att rubriken närmast före 1 kap. 4 § ska utgå,

dels att 1 kap. 2 §, 2 kap. 1, 11–14, 30 och 32 §§, 3 kap. 1, 6, 9, 18, 20, 23, 27–30, 33, 35, 37, 38 och 39 §§, 4 kap. 1, 13, 17, 18, 27 och 28 §§, 5 kap. 1–4, 8 och 14 §§, 6 kap. 1, 2 och 16 §§, 7 kap. 1, 25, 27–30, 31–33, 36–41, 45–47, 63, 64, 65 och 83 §§, 8 kap. 1, 2, 5, 6 och 13 §§ ska ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 2 kap. 30 §, 3 kap. 18 §, 4 kap. 18 §, 7 kap. 27 §, 8 kap. 1 och 2 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas 72 nya paragrafer, 1 kap. 7 a, 17 a och 17 b §§, 2 kap. 5 a § och 29 a–29 f §§, 3 kap. 6 a, 6 b, 9 a, 18 a–18 d, 29 a, 34 a–34 d och 37 a–37 c §§, 4 kap. 12 a–12 k, 19 a, 25 a–25 c, 28 a och 28 b §§, 5 kap. 4 a och 9 a §§, 6 kap. 2 a och 16 a–16 c §§, 7 kap. 30 a och 63 a–63 e §§, 8 kap. 4 a, 6 a–6 c, 7 a, 11 a–11 g och 14–19 §§,

dels att det närmast före 1 kap. 17 a §, 2 kap. 5 a, 29 a och 29 f §§, 3 kap. 9 a, 18 a och 18 d §§, 4 kap. 12 a, 12 b, 12 e och 12 f §§, 5 kap. 9 a §, 8 kap. 11 a, 14, 15, 18 och 19 §§ ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	2 §
Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande:	
– lagens innehåll och tillämpningsområde (1 kap.),	
– definitioner och förklaringar (2 kap.),	
– beräkning av tilläggsskattebeloppet (3 kap.),	
– val, tillkommande tilläggsskattebelopp i vissa fall och justering av skattekostnad (4 kap.),	
– substansbelopp, verksamhet av begränsad betydelse och internationell sjöfartsverksamhet (5 kap.),	
– skattskyldighet för tilläggsskatt (6 kap.),	
– särskilda enheter och transaktioner (7 kap.), och	
– *förenklingsregeln* (8 kap.)	– *förenklingsregler* (8 kap.).
	7 a §
	Som en undantagen enhet behandlas också en enhet vars värde uteslutande ägs av en eller flera ideella organisationer, direkt eller indirekt, om
	1. enheten och andra enheter som ingår i samma koncern och som inte är undantagna enheter enligt 5, 6 eller 7 § har en sammanlagd årlig intäkt som understiger 750 miljoner euro, och

2. den sammanlagda årliga intäkten för enheterna i 1 utgör mindre än 25 procent av koncernens sammanlagda årliga intäkt enligt moderföretagets koncernredovisning.

Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen justeras proportionellt.

Vid tillämpningen av den beloppsangivelse i euro som finns i första stycket ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 4 §.

Val av valuta vid beräkningar enligt lagen

17 a §

De beräkningar som ska göras för att bestämma ett tilläggsskattebelopp ska göras i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning (presentationsvalutan).

Belopp i annan valuta än presentationsvalutan ska räknas om till denna enligt de principer som används för valutaomräkning vid upprättandet av koncernredovisningen.

17 b §

Om det justerade resultatet vad avser svensk nationell tilläggsskatt beräknas enligt 3 kap. 6 §, ska beräkningarna av tilläggsskatt göras i svenska kronor om samtliga koncernenheter använder svenska kronor som redovisningsvaluta.

Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta får den rapporterande enheten välja att beräkna tilläggsskatten antingen i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning eller i svenska kronor. Vad gäller de koncernenheter som inte har sin

redovisning i den valda valutan, ska omräkning ske enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt.

Ett val enligt andra stycket avser samtliga koncernenheter. Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser.

2 kap.

1 §

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner av vissa begrepp och förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen också i andra kapitel.

Definitioner av följande begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 §
asymmetrisk vinst och förlust i utländsk valuta i 3 kap. 13 §
balansvärde i 5 kap. 5 §
beskattningsår i 24 §
bestämmande inflytande i 14 §
betydande snedvridning av konkurrensen i 3 kap. 7 §
bokfört nettovärde av materiella tillgångar i 23 §
delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2 §
delägd moderenhet i 13 §
effektiv skattesats i 3 kap. 37 §
enhet i 6 § första stycket
fast driftställe i 7 kap. 17 §
fastighetsinvesteringsföretag i 40 §
försäkringsinvesteringsenhet i 41 §
godkänd redovisningsstandard i 21 §
godkänt utdelningsskattessystem i 31 §
huvudenhet i 7 kap. 18 §
huvudregel för tilläggsskatt i 4 §
hör hemma i 1 kap. 11–16 §§
icke kvalificerat imputationsbelopp i 28 §
icke kvalificerat skattetillgodohavande i 30 §
icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 f §
ideell organisation i 34 §
internationell organisation i 33 §
investeringsenhet i 38 §
investeringsenhet för pensioner i 37 §
investeringsfond i 39 §
justerat resultat i 3 kap. 2 §

justerad skattekostnad i 3 kap. 23 §	
kompletteringsregel för tilläggsskatt i 5 §	
koncern i 7 §	
koncernenhet i 8 §	
koncernredovisning i 19 §	
kvalificerat imputationsbelopp i 27 §	
kvalificerat skattetillgodohavande i 29 §	
lågbeskattad koncernenhet i 44 §	
lågskattestat i 45 §	
	marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 a–29 e §§
medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§	
mellanliggande moderenhet i 12 §	
minimiskattesats i 25 §	
modellreglerna i 47 §	
moderenhet i 10 §	
moderföretag i 11 §	
myndighetsenhet i 32 §	
nettoskattekostnad i 3 kap. 8 §	
offentligt organ i 6 § tredje stycket	
omorganisering i 7 kap. 59 §	
omvänd hybridenhet i 7 kap. 4 §	
pensionsenhet i 35 §	
pensionsfond i 36 §	
portföljinnehav i 17 §	
procentsats för tilläggsskatt i 3 kap. 38 § första stycket	
rapporterande enhet i 43 §	
redovisat resultat i 18 §	
regel om nationell tilläggsskatt i 3 §	
räkenskapsår i 22 §	
skattetransparent enhet i 7 kap. 3 §	
stat i 46 §	
statslös koncernenhet i 48 §	
substansbelopp i 5 kap. 2 §	
svensk koncernenhet i 9 §	
system för beskattning av kontrollerade utländska företag i 26 §	
	system med avdragsgill utdelning i 7 kap. 66 §
särskild uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13 §	
tilläggsskatt i 2 §	
tilläggsskattebelopp i 3 kap. 37–39 §§	
tilläggsskatterapport i 42 §	
undantagna utdelningar i 3 kap. 9 §	
undantagen vinst och förlust avseende ägarintressen i 3 kap. 10 §	
undantagna enheter i 1 kap. 5–8 §§	
ägarenhet i 16 §	
ägarintresse i 15 §	
överskjutande vinst i 3 kap. 38 § andra stycket.	överskjutande vinst i 3 kap. 38 § andra stycket

övrigt skattetillgodohavande i 30 §.

Godkända regelverk för tilläggsskatt

5 a §

En stats regler ska anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ endast om regelverket är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

11 §

Med moderföretag avses

1. en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över den, eller
2. huvudenheten i en sådan koncern som avses i 7 § 2.

En sådan myndighetsenhet som avses i 32 § andra stycket anses dock inte vara ett moderföretag även om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda.

12 §

Med mellanliggande moderenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe *eller* en investeringsenhet.

Med mellanliggande moderenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe, en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

13 §

Med delägd moderenhet avses en koncernenhet

1. där mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen,
2. som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen, och
3. som inte är ett moderföretag, ett fast driftställe *eller* en investeringsenhet.

3. som inte är ett moderföretag, ett fast driftställe, en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

14 §

Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse som innebär att innehavaren

1. är skyldig att post-för-post konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

2. skulle ha varit skyldig att konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post-för-post om innehavaren hade upprättat en koncernredovisning.

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

En sådan myndighetsenhet som avses i 32 § andra stycket anses inte ha bestämmande inflytande över en annan enhet.

Marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 a §

Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande

1. som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,

2. som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet,

3. som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b §, och

4. vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c §.

29 b §

För en koncernenhet för vilken ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om tillgodohavandet kan överlåtas till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår då tillgodohavandet uppkommer (uppkomståret) eller inom 15 månader från uppkomstårets utgång.

För ett företag som har förvärvat ett skattetillgodohavande är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om tillgodohavandet kan överlåtas vidare till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår då det förvärvades. Rätten att överlåta

tillgodohavandet vidare får inte vara mer begränsad än vad som gällde för det företag för vilket tillgodohavandet beviljades.

29 c §

För en koncernenhet för vilken ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om tillgodohavandet överlåts till någon som inte är närstående enligt 29 e § inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §. Kriteriet är uppfyllt även om tillgodohavandet inte har överlåtits eller har överlåtits till en närstående part, om liknande tillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.

För ett företag som har förvärvat ett skattetillgodohavande är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om tillgodohavandet har förvärvats från en part som inte är närstående enligt 29 e § för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.

29 d §

Det lägsta marknadsmässiga priset motsvarar 80 procent av nuvärdet av den skatteminskning enligt 29 a § 2 som ännu inte har utnyttjats.

Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till

1. räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skattetillgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om

tillgodohavandet inte har överlåtits, under uppkomståret, och

2. det maximala belopp som skatten kan minskas med varje år enligt villkoren för tillgodohavandet.

29 e §

Vid tillämpningen av 29 b och 29 c §§ ska bedömningen av om två företag är närstående göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 f §

Med icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande och som

– om det innehas av det företag för vilket det beviljades, uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b § och inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 29 a §, eller

– om det innehas av ett företag som har förvärvat tillgodohavandet, inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 29 a §.

Icke kvalificerat skattetillgodohavande

30 §

Med *icke kvalificerat* skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte omfattas av 29 § *men som är helt eller delvis återbetalningsbart.*

Övrigt skattetillgodohavande

Med *övrigt* skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte omfattas av 29*, 29 a eller 29 f* §.

32 §

Med myndighetsenhet avses en enhet

1. som helt och hållet ägs av ett offentligt organ,

2. som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som har som huvudsakligt ändamål att

a) fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, *eller*	fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter,
b) förvalta eller investera det offentliga organets tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar,	

3. som är redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och som årligen rapporterar in uppgifter till detta,

4. vars nettoinkomster, om dessa fördelas, endast tillgodogörs det offentliga organet utan att någon del av nettoinkomsterna fördelas till förmån för någon privatperson, och

5. vars tillgångar tillfaller det offentliga organet vid upplösning.

Med myndighetsenhet avses också en enhet som uppfyller kriterierna i första stycket men som i stället för det ändamål som anges i första stycket 2 har som huvudsakligt ändamål att förvalta eller investera det offentliga organets tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar.

3 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– beräkning av det justerade resultatet (2–22 §§),

– justerad skattekostnad *för beräkning av den effektiva skattesatsen* (23–*37* §§), och	– *beräkning av* justerad skattekostnad (23–*36* §§), och
– beräkning av tilläggsskattebelopp (*38*–42 §§).	– beräkning av tilläggsskattebelopp (*37*–42 §§).

6 §

Vad avser nationell tilläggsskatt *får* det justerade resultatet för koncernenheter i en *stat*, i stället för *en beräkning enligt* 2–5 §§*, beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen*. *En godkänd redovisningsstandard får användas*	*Vid bestämmandet av svensk* nationell tilläggsskatt *gäller att beräkningen av* det justerade resultatet för *svenska* koncernenheter i en *koncern ska utgå från en nationell redovisningsstandard*, i stället för *vad som framgår av* 2–5 §§.

bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

6 a §

Med en nationell redovisningsstandard avses en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard. Detta förutsätter dock

1. att redovisningsstandarden är tillåten enligt lag eller godkänd av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige,

2. att det följer av lag att alla koncernenheter ska upprätta redovisning eller att deras redovisning ska vara föremål för extern revision, och

3. att alla svenska koncernenheter i koncernen använder samma redovisningsstandard och har samma räkenskapsår som det räkenskapsår som gäller för moderföretagets koncernredovisning.

6 b §

Om beräkningen enligt 6 § utgår från en godkänd redovisningsstandard ska resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

9 §

Utdelning eller annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen ska inte tas med i det justerade resultatet.

Detta gäller dock inte om

1. de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav, och

2. koncernenheten som tar emot utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen.

En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.

En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesterings-*

	enhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.
	Utdelning på vissa finansiella instrument
	9 a § *Om ett finansiellt instrument i redovisningen delas upp på en del eget kapital och en del skuld ska mottagen utdelning som är hänförlig till den del som redovisas som skuld inte behandlas som utdelning eller annan värdeöverföring enligt 9 §.* *Om ett finansiellt instrument som utfärdats av en koncernenhet och som innehas av en annan koncernenhet i samma koncern behandlas som skuld i redovisningen hos en av dessa och som eget kapital hos den andra, ska utfärdarens klassificering gälla vid tillämpningen av 9 §.*
Skattetillgodohavanden	*Kvalificerade skattetillgodohavanden*
18 §	
Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt. *Icke kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.*	*Ett kvalificerat skattetillgodohavande* ska tas upp som intäkt *för det år då det har beviljats.*
	Om det kvalificerade skattetillgodohavandet har beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har behandlat tillgodohavandet på samma sätt i sin redovisning. *En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och överlåter det ska behandla överlåtelsen enligt 18 b §. En koncernenhet som*

förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla det enligt 18 c §.

Marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

18 a §

En koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska ta upp detta som intäkt för det år då det har beviljats.

Om det marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavandet har beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande, ska det dras av som kostnad eller föranleda en höjning av värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången.

18 b §

Om en koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande överlåter detta inom 15 månader från uppkomstårets utgång, ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för vad som anges i 18 a § andra stycket.

Om en överlåtelse som avses i första stycket sker senare än 15 månader från uppkomstårets utgång, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat

möjligheten att fördela en intäkt på tillgångens nyttjandeperiod, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

18 c §

En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och utnyttjar detta för att minska medräknade skatter, ska ta upp en intäkt för det år som skatteminskningen erhålls. Intäkten ska uppgå till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas.

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare, ska en vinst tas upp som intäkt och en förlust dras av som kostnad för överlåtelseåret. Vinsten eller förlusten ska beräknas som försäljningspriset

– minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,

– ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och

– minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

Om skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande, ska ett belopp dras av som kostnad. Beloppet ska motsvara anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

– ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket, och

– minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

<u>Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden</u>

	18 d §
	Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.
	20 §
Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag *som* har redovisat en sådan skattekostnad som avses i *26* § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.	Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag *gäller följande:* *1. Om försäkringsföretaget* har redovisat en sådan skattekostnad som avses i *25* § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt. *2. Eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust ska tas med, i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.* *3. En förändring av försäkringsföretagets skuld till försäkringstagare som motsvaras av en utdelning eller annan värdeöverföring ska inte tas med till den del den inte tas med vid en tillämpning av 9 §. Detsamma gäller för vinster och förluster som vid tillämpningen av 10 § inte tas med.*
I det justerade resultatet ska ett försäkringsföretag ta med eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.	
	23 §
Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för	

1. nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt *29* och *30* §§,	1. nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt *28* och *29* §§,
2. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt *31–34* §§, och	2. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt *30–34 d* §§, och

3. nettoförändringen av skatter som redovisas direkt mot eget kapital till den del de hänför sig till intäkter eller kostnader som ingår i det justerade resultatet och som beskattas enligt lokala skatteregler.

Beräkningen av den justerade skattekostnaden ska utgå från den redovisning som används vid beräkning av det justerade resultatet enligt 2–7 §§. Vid beräkningen ska justering bara göras en gång även om flera bestämmelser skulle kunna gälla för samma skattebelopp.

I 27 § och i 7 kap. 11, 25, 63 och 64 §§ finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter till en annan koncernenhet än den som har tagit upp skatterna i sin redovisning.

27 §

Skattekostnader som avses i 24 och 25 §§ i en koncernenhets räkenskaper och avser utdelning under räkenskapsåret från en annan koncernenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnade utdelningen.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska den kostnad som avser utländsk skatt och som fördelas till en svensk koncernenhet enligt första stycket inte beaktas.

28 §

Skattekostnaden ska ökas med medräknade skatter enligt följande:

1. skatt som redovisats som en kostnad som påverkar resultatet före skatt,

2. skatt som avser uppskjutna skattefordringar som hanteras enligt 4 kap. 14 § första stycket,

3. belopp som avser betalning under räkenskapsåret av skatt som tidigare år inte räknats med som en skattekostnad för att skattesituationen då var osäker, och

4. belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.	4. belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande *eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande* om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

29 §

Skattekostnaden ska minskas med

1. aktuell skattekostnad som avser intäkter om intäkterna inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,

2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett *icke kvalificerat* skattetillgodohavande om kostnaden inte	2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett *övrigt* skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den

har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,	aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,

3. skatt som har återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, om skatten inte har behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna,

4. aktuell skattekostnad som är hänförlig till en osäker skattesituation, och

5. aktuell skattekostnad som inte förväntas bli betald inom tre år från räkenskapsårets utgång.

Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden.	Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden*, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden*.
	29 a §
	För en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten får med stöd av tillgodohavandet. Om tillgodohavandet överlåts ska ersättningen för tillgodohavandet minska skattekostnaden.
	För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet vid förvärvet och anskaffningsvärdet. Detta gäller om inte annat framgår av tredje stycket. För ett visst år ska minskningen göras med så stor del av beloppet som årets utnyttjade tillgodohavande utgör av det återstående tillgodohavandet vid förvärvet.
	Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare ska en vinst på tillgodohavandet minska skattekostnaden och en förlust dras av som kostnad.

30 §

Det uppskjutna skattejusteringsbeloppet uppgår till den nettopost i räkenskaperna som visar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar med justeringar enligt 31–*34* §§. Detta gäller under förutsättning att den skattesats som använts vid beräkningen i räkenskaperna är lika med eller lägre än minimiskattesatsen. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet i stället beräknas utifrån minimiskattesatsen.

Det uppskjutna skattejusteringsbeloppet uppgår till den nettopost i räkenskaperna som visar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar med justeringar enligt 31–*34 d* §§. Detta gäller under förutsättning att den skattesats som använts vid beräkningen i räkenskaperna är lika med eller lägre än minimiskattesatsen. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet i stället beräknas utifrån minimiskattesatsen.

33 §

Följande ska läggas till vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet:

1. belopp som *avser betalning av en uppskjuten skatteskuld, om skatteskulden* inte har räknats med *i det justerade resultatet* för tidigare räkenskapsår men har betalats under det aktuella räkenskapsåret, och

1. belopp som *enligt 34 § första stycket 2–4* inte har räknats med *vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet* för tidigare räkenskapsår men *som* har betalats under det aktuella räkenskapsåret, och

2. belopp som har minskat den justerade skattekostnaden enligt 35 § första stycket för ett tidigare räkenskapsår, om beloppet har betalats under det aktuella räkenskapsåret.

34 a §

För en moderenhet som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1,

3. utländsk skatt inte får avräknas senare år, och

4. den inhemska förlust som helt eller delvis har kvittats enligt 1 ett

tidigare år beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk.

Skattefordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas enligt första stycket 1 multiplicerad med det lägsta av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, ska den fiktiva uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

34 b §

Den fiktiva uppskjutna skattefordran ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år fordran uppkommer enligt 34 a §. Om fordran har räknats om enligt 34 a § tredje stycket sista meningen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet justeras i enlighet med omräkningen.

Fordran ska öka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år en sådan omklassificering som anges i 34 a § första stycket 4 sker och utländsk skatt därför avräknas. Ökningen ska uppgå till ett belopp som motsvarar fordran, dock högst det belopp som avräknats till följd av omklassificeringen.

34 c §

För en moderenhet som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en särskild uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1, och

3. belopp som inte avräknats ett tidigare år får avräknas senare år mot skatt på den inhemska inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat.

Den särskilda uppskjutna skattefordran ska uppgå till det lägsta av

1. det högsta tillåtna avräkningsbeloppet som enligt nationella regler får beaktas ett senare år, och

2. moderenhetens inhemska förlust för beskattningsåret enligt nationella regler multiplicerad med den nationella skattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, ska den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

34 d §

Den särskilda uppskjutna skattefordran ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år fordran uppkommer enligt 34 c §. Om fordran har räknats om enligt 34 c § tredje stycket sista meningen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet justeras i enlighet med omräkningen.

Fordran ska öka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år avräkning av utländsk skatt sker på det sätt som anges i 34 c § första stycket 3. Ökningen ska uppgå till ett belopp som motsvarar fordran,

	dock högst det belopp med vilket avräkning har medgetts.
	35 §
Om en uppskjuten skatteskuld som påverkat koncernenhetens justerade skattekostnad inte återförs, betalas eller regleras på annat sätt senast vid utgången av det femte räkenskapsåret från det att den först redovisades i räkenskaperna, ska de justerade skattekostnaderna för det året då skulden först redovisades minskas med ett belopp som motsvarar den del av skulden som kvarstår. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp ska fördelas enligt 40 och 41 §§.	
I 4 kap. *18* § finns en bestämmelse om att en uppskjuten skatteskuld inte behöver beaktas.	I 4 kap. *17* § finns en bestämmelse om att en uppskjuten skatteskuld inte behöver beaktas.
	37 §
Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten.	Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten.
	Om de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat uppgår till ett negativt belopp, ska ett överskjutande skattebelopp bestämmas. Detta gäller under förutsättning att underskottet som ger upphov till den negativa skattekostnaden inte kvittas mot tidigare års överskott vid inkomstbeskattningen. Det överskjutande skattebeloppet ska bestämmas till samma belopp som den sammanlagda justerade skattekostnaden uppgår till. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten ökas med ett positivt belopp motsvarande det överskjutande skattebeloppet.
Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för *investeringsenheter* finns i 7 kap. 28 och 29 §§.	Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats

för *sådana enheter* finns i 7 kap. 28 och 29 §§.

37 a §

Ett överskjutande skattebelopp enligt 37 § eller 4 kap. 19 a § ska, under varje efterföljande räkenskapsår då det uppkommer ett positivt justerat resultat i den stat för vilken ett överskjutande skattebelopp har bestämts och då den justerade skattekostnaden för staten uppgår till ett positivt belopp, minska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i den staten, dock lägst till noll.

37 b §

Om en, flera eller samtliga koncernenheter som hör hemma i den stat för vilken ett överskjutande skattebelopp har bestämts upphör att vara en del av koncernen, ska överskjutande skattebelopp kvarstå hos den koncern som koncernenheterna tillhörde under den tid då det överskjutande skattebeloppet bestämdes.

37 c §

När ett överskjutande skattebelopp bestäms ska beloppet registreras i en förteckning över överskjutande skattebelopp.

När ett överskjutande skattebelopp minskar den justerade skattekostnaden enligt 37 a § ska det överskjutande skattebeloppet i förteckningen minskas med samma belopp.

38 §

Om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen ska en procentsats för tilläggsskatt beräknas. Med *procentsats för tilläggsskatt* avses minimiskattesatsen minskad med koncernens effektiva skattesats för räkenskapsåret i den aktuella staten.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad

med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med <u>överskjutande vinst</u> avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Tilläggsskattebelopp som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter finns i 7 kap. 30 §§.	med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med <u>överskjutande vinst</u> avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Tilläggsskattebelopp som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter* finns i 7 kap. 30 *och 30 a* §§.

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det aktuella räkenskapsåret. Nationell tilläggsskatt ska dras ifrån eller läggas till enligt förutsättningarna i 39 §.

39 §[1]

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheterna hör hemma.

Om utländsk nationell tilläggsskatt för koncernenheterna i en medlemsstat i Europeiska unionen beräknats med utgångspunkt i IFRS som antagits av International Accounting Standards Board eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp inte beräknas för enheterna i den staten.

Till den del nationell tilläggsskatt inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den skulle ha betalats ska den läggas till tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i den staten i form av ett tillkommande tilläggsskattebelopp.

4 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– *de* val som *får göras i fråga om beräkning av* det justerade resultatet *och den justerade skattekostnaden* (2–17 §§),	– val som *påverkar* det justerade resultatet (2–*12 k* §§),

[1] Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

	– val som påverkar den justerade skattekostnaden (13–17 §§),
– tillkommande tilläggsskattebelopp *i vissa fall* när det *inte redovisas vinst* i en stat (18 *och 19* §§),	– tillkommande tilläggsskattebelopp när det *sammanlagda justerade resultatet* i en stat *är en förlust* (18–*19 a* §§),
– justering av skattekostnad i efterhand (20–24 §§), och	
– uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (25–*28* §§).	– uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (25–*28 b* §§).
	Nettoinvestering i utlandsverksamhet
	12 a §
	Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med vinster och förluster som återspeglas i koncernenhetens redovisade resultat och som är hänförliga till valutakursförändringar avseende säkringsinstrument, om
	1. den aktuella valutakursrisken som har säkrats genom säkringsinstrumentet avser ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav,
	2. vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital i moderföretagets koncernredovisning, och
	3. säkringsinstrumentet utgör en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning.
	Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Ackordsvinster

12 b §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med en ackordsvinst, om ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som

1. övervakas av en domstol eller motsvarande instans, eller

2. hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande befattningshavare.

Den rapporterande enheten får också välja att inte ta med en ackordsvinst, om

1. ackordet ingår i en ackordsuppgörelse som omfattar minst en borgenär som inte är närstående till gäldenären, och

2. det på grundval av utredning från en oberoende part kan antas att gäldenären skulle ha blivit insolvent inom tolv månader, om uppgörelsen inte hade omfattat borgenärerna som inte är närstående till gäldenären.

12 c §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten också välja att inte ta med en ackordsvinst i det justerade resultatet, om

1. ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är närstående till gäldenären, och

2. gäldenärens skulder omedelbart före ackordsuppgörelsen översteg det verkliga värdet av gäldenärens tillgångar.

Det belopp som undantas vid beräkningen får högst uppgå till det lägsta av

1. det belopp med vilket gäldenärens skulder översteg det verkliga värdet av dess tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen, och

2. det belopp av ackordsvinsten som inte är en skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där gäldenären hör hemma.

12 d §

Vid tillämpningen av 12 b och 12 c §§ ska bedömningen av om två företag är närstående göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Undantagna utdelningar och andra värdeöverföringar

12 e §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att ta med sådana utdelningar och andra värdeöverföringar från portföljinnehav som enligt 3 kap. 9 § inte ska tas med.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

12 f §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att ta med redovisad vinst eller förlust avseende ägarintressen som enligt 3 kap. 10 § inte ska tas med och som inte utgör kvalificerade ägarintressen. Valet innebär att följande poster ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet:

1. redovisade poster avseende vinst eller förlust hänförlig till

värdering till verkligt värde eller nedskrivning av ett ägarintresse om ägarenheten beskattas för värdeförändringen eller, om ägarenheten beskattas först vid realisering, ägarenhetens bokförda uppskjutna skatt har påverkats av värdeförändringen,

2. redovisade poster avseende vinst eller förlust hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet som ägarenheten redovisar enligt kapitalandelsmetoden, och

3. vinst eller förlust hänförlig till avyttring av ett ägarintresse om vinsten är skattepliktig och förlusten avdragsgill vid den nationella inkomstbeskattningen.

12 g §

Ett val enligt 12 f § gäller för samtliga koncernenheter som hör hemma i samma stat och för samtliga sådana ägarintressen som dessa koncernenheter innehar. Valet gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Om ett ägarintresse har gett upphov till en förlust eller ett kostnadsavdrag som har beaktats vid beräkningen av det justerade resultatet ska dock det ägarintresset fortfarande omfattas av valet, även om valet i övrigt återkallas.

12 h §

Med kvalificerat ägarintresse avses ett ägarintresse i en skattetransparent enhet under förutsättning att

– investeringen behandlas som en ägarandel enligt nationell skattelagstiftning och enligt en allmänt erkänd redovisnings-

standard i den stat där den skattetransparenta enheten bedriver verksamhet,

– den skattetransparenta enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inte tas upp i samma koncernredovisning som ägarenhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden, och

– investeringen i ägarintresset rimligen kan förväntas ge en positiv avkastning endast på grund av möjligheten för ägarenheten att tillgodogöra sig skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden.

Bedömningen av vilken avkastning som rimligen kan förväntas ska baseras på vad som är känt vid tidpunkten för investeringen.

12 i §

För en ägarenhet som omfattas av ett val enligt 12 f § gäller följande avseende en kvalificerad transparent skatteförmån hänförlig till innehav av ett kvalificerat ägarintresse. Om ägarenheten i sin redovisning har hanterat skatteförmånen som en minskning av enhetens skattekostnad, ska skatteförmånen läggas till vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheten. Förmånen ska i stället behandlas som en återbetalning av investerat belopp, till den del förmånen tillsammans med utdelning, återbetalning från det kvalificerade ägarintresset eller köpeskilling vid avyttring av ägarintresset sammantaget motsvarar ägarenhetens anskaffningskostnad för det kvalificerade ägarintresset.

När anskaffningskostnaden för det kvalificerade ägarintresset anses helt återbetald enligt första stycket, ska ytterligare kvalificerad transparent skatteförmån, utdel-

ning eller återbetalning från det kvalificerade ägarintresset som tillkommer ägarenheten minska den justerade skattekostnaden. Motsvarande gäller för köpeskilling vid avyttring av det kvalificerade ägarintresset.

12 j §

Om koncernenheten i sin redovisning periodiserar den kvalificerade transparenta skatteförmånen proportionerligt över det kvalificerade ägarintressets förväntade innehavstid, ska samma periodisering gälla vid tillämpning av 12 i §.

Om koncernenheten inte tillämpar proportionerlig periodisering i sin redovisning kan den rapporterande enheten välja att ändå tillämpa sådan periodisering vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för ägarenheten. Ett sådant val måste göras avseende det tidigaste av det första år som ägarenheten innehar det aktuella kvalificerade ägarintresset och det första år som ägarenheten omfattas av denna lag eller av utländsk lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna.

12 k §

Med kvalificerad transparent skatteförmån avses det belopp som motsvarar summan av

– skattetillgodohavanden som tillgodoräknas en ägarenhet av ett kvalificerat ägarintresse, och

– underskott hänförligt till ett kvalificerat ägarintresse som är skattemässigt avdragsgillt för ägarenheten, multiplicerat med den nominella inkomstskattesats som

ägarenheten beskattas med i den stat där den hör hemma.

13 §

Vid beräkning av den effektiva skattesatsen i en stat enligt 3 kap. 37 § får den rapporterande enheten välja att, i stället för att för koncernenheterna i staten beakta uppskjutna skattejusteringsbelopp beräknade enligt 3 kap. *31*–36 §§, ta upp en särskild uppskjuten skattefordran. Detta gäller bara om det sammanlagda justerade resultatet för de koncernenheter som hör hemma i staten är en förlust. Den särskilda uppskjutna skattefordran ska motsvara koncernenheternas sammanlagda justerade förlust multiplicerad med minimiskattesatsen.

Ett val enligt första stycket gäller för samtliga koncernenheter i den aktuella staten och får inte göras avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem.

Vid beräkning av den effektiva skattesatsen i en stat enligt 3 kap. 37 § får den rapporterande enheten välja att, i stället för att för koncernenheterna i staten beakta uppskjutna skattejusteringsbelopp beräknade enligt 3 kap. *30*–36 §§, ta upp en särskild uppskjuten skattefordran. Detta gäller bara om det sammanlagda justerade resultatet för de koncernenheter som hör hemma i staten är en förlust. Den särskilda uppskjutna skattefordran ska motsvara koncernenheternas sammanlagda justerade förlust multiplicerad med minimiskattesatsen.

Ett val enligt första stycket gäller för samtliga koncernenheter i den aktuella staten och får inte göras avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem *som kan vara tillämpligt för någon av de aktuella koncernenheterna.*

Ett val enligt första stycket får göras endast för det första räkenskapsår som en enhet i den stat som valet gäller ingår i den koncern som omfattas av denna lag eller av utländsk lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet.

17 §

Den rapporterande enheten får välja att vid beräkningen av den justerade skattekostnaden inte beakta en uppskjuten skatteskuld som inte förväntas bli reglerad inom den tid som anges i 3 kap. 35 § första stycket.

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser. *Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet.*

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Tillkommande tilläggsskattebelopp när *koncernenheterna* i en stat *inte redovisar vinst*

Tillkommande tilläggsskattebelopp när *det sammanlagda justerade resultatet* i en stat *är en förlust*

18 §

Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas, om

1. koncernenheterna i en stat *sammantaget inte redovisar någon justerad nettovinst*, och

1. *det sammanlagda justerade resultatet för* koncernenheterna i en stat *är en förlust*, och

2. den justerade skattekostnaden är

a) ett negativt belopp, och

b) lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

Det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

19 a §

Om ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas enligt 18 § kan den rapporterande enheten välja att i stället för att tillämpa 18 och 19 §§ beräkna ett överskjutande skattebelopp. Detta gäller under förutsättning att underskottet som ger upphov till den negativa skattekostnaden inte kvittas mot tidigare års överskott vid inkomstbeskattningen. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Det överskjutande skattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vad som sägs i 3 kap. 37 a–37 c §§ gäller för ett överskjutande skattebelopp beräknat enligt första och andra styckena.

25 a §

Om en fordran avseende avräkning av utländsk skatt har beräknats enligt en skattesats som överstiger minimiskattesatsen, ska den räknas om genom att det redovisade beloppet multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp

	räknas om enligt den nya skattesatsen.
	25 b § *Om ett skattetillgodohavande har uppkommit före övergångsåret men utnyttjas under ett senare år, ska skattekostnaden inte minskas enligt 3 kap. 29 §.*
	25 c § *Om en uppskjuten skattefordran inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska fordran ändå tas upp vid tillämpning av 25 §.*
	27 §
Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av *justerat resultat* ska undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.	*Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som avses i 25 § ska inte justeras enligt 3 kap. 34 eller 35 §.* Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av *det justerade resultatet* ska *dock* undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.
	28 §
Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före *övergångsårets* början ska *det skattemässiga* värdet för de överförda tillgångarna*, med undantag för lager,* motsvara *det* värde *som de överförda tillgångarna hade vid tidpunkten för överföringen* enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde.	Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före början *av den överförande koncernenhetens övergångsår,* ska värdet *beträffande tilläggsskatt* för de överförda tillgångarna *vid överföringen anses* motsvara *tillgångarnas* värde enligt den överförande koncernenhetens redovisning. *Detta gäller dock inte för lagertillgångar.* Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde.

Första stycket gäller för samtliga transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätten från en part till en annan. Bestämmelsen ska även tillämpas om en koncernenhet skriver upp värdet på tillgångar i redovisningen.

Om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår, ska första och andra styckena inte tillämpas på leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar total-avkastning.

28 a §

Vid transaktioner som avses i 28 § får den förvärvande koncern-enheten ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del den avyttrande koncernenheten har beskattats för transaktionen.

En fordran avseende uppskjuten skatt enligt första stycket får inte överstiga skillnaden mellan det skattemässiga värdet på en tillgång enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen. En sådan fordran ska inte påverka det upp-skjutna skattejusteringsbeloppet enligt 3 kap. 30–34 d §§ för det år då fordran uppkommer. I stället ska fordrans värde justeras årligen i proportion till den minskning av det bokförda värdet för tillgången som görs det året.

28 b §

Vid transaktioner som avses i 28 § kan den förvärvande koncernenheten välja att, i stället för värdet enligt den paragrafen, använda tillgångens verkliga värde. Detta gäller om

– koncernenheten i redovis-ningen tar upp tillgången till verkligt värde, och

– en fordran avseende upp-skjuten skatt enligt 28 a § skulle ha

	uppgått till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen om 28 a § hade tillämpats.

5 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– substansbelopp (2–11 §§),

– undantag *för* verksamhet av begränsad betydelse (12–14 §§), och	– undantag *vid* verksamhet av begränsad betydelse (12–14 §§), och

– undantag för internationell sjöfartsverksamhet (15–19 §§).

2 §

Vid beräkningen enligt 3 kap. 38 § av den överskjutande vinsten ska en koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat minskas med ett substansbelopp. Substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat är summan av ett belopp som avser personalkostnader beräknade enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar beräknat enligt 4 §.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter.	Första stycket gäller inte för investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter*.

3 §

Beloppet för personalkostnader *för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna* för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar *för koncernen i den staten i enhetens* ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll.	Beloppet för personalkostnader för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar *i en koncernenhets* ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll *beräknas enligt följande. Om dessa anställda och uppdragstagare arbetar mer än femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet för koncernenheten fem procent av kostnaderna för dem. För dem som arbetar högst femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet i stället fem procent av den andel av kostnaderna som hänför sig till arbetet där.*

Följande ska inte ingå i beräkningen:

1. personalkostnader som lagts till balansvärdet på sådana materiella anläggningstillgångar som avses i 4 §, och

2. personalkostnader som kan hänföras till det resultat som inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §.

4 §

Beloppet för materiella anläggningstillgångar *för en koncernenhet är fem procent av balansvärdet på sådana tillgångar i den stat där koncernenheten hör hemma. Som materiella anläggningstillgångar behandlas också följande tillgångar om de finns i eller kan hänföras till samma stat:*

1. naturresurser,

2. leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen, och

3. en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser och som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Följande ska inte ingå i beräkningen:

1. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering, och

2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i verksamhet som avses i 15 §.

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar *mer än femtio procent av tiden finns i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet för materiella anläggningstillgångar fem procent av balansvärdet på tillgångarna.*

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar högst femtio procent av tiden finns i den stat där koncernenheten hör hemma, uppgår beloppet för tillgångar till högst fem procent av den andel av beloppet som motsvaras av den tid som tillgångarna finns där.

Som materiella anläggningstillgångar behandlas också följande tillgångar om de finns i eller kan hänföras till samma stat:

1. naturresurser,

2. leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar

	som redovisas som tillgång i balansräkningen, och
	3. en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser och som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.
	4 a §
	Följande ska inte ingå i beräkningen enligt 4 §:
	1. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering, och
	2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i verksamhet som avses i 15 §.
	Vid leasing ska materiella anläggningstillgångar som finns i samma stat som leasegivaren hör hemma i inte undantas enligt första stycket 1. Detta gäller till den del det genomsnittliga balansvärdet på en tillgång hos leasegivaren vid räkenskapsårets ingång och utgång överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren vid motsvarande tidpunkter. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren, är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.
	Om en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång men använder den återstående delen av tillgången för eget bruk, ska värdet fördelas mellan delarna utifrån vad som är skäligt. För den del som leasas ut ska andra stycket tillämpas.
8 §	
Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de	Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de

materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt *med* 7 kap. 12 och 13 §§.	materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt 7 kap. 12 och 13 §§.
	Moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning
	9 a §
	För ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beloppen för personalkostnader och för materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där moderföretaget hör hemma sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som delas ut som sådan avdragsgill utdelning som avses i 7 kap. 66–70 §§.
	Första stycket gäller även andra koncernenheter om de omfattas av 7 kap. 70 §.
14 §	
Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter *eller på* investeringsenheter. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.	Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter, investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter*. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.

6 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt (2 §),	– skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt (2 *och 2 a §§*),

– skattskyldighet enligt huvudregeln för tilläggsskatt (3–8 §§),

– skattskyldighet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt (9–15 §§), och

– undantag från reglerna under fem år (16–18 §§).

I 7 kap. finns bestämmelser om hur bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas för särskilda enheter och transaktioner.

2 §

Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §.

En minoritetsägd koncernenhet som är en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 §.

Ett fast driftställe som är statslöst enligt 1 kap. 15 § är skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §, under förutsättning att

1. platsen för affärsverksamhet från vilken verksamhet bedrivs finns i Sverige, eller

2. verksamheten, om den inte bedrivs från någon viss plats, är att likställa med affärsverksamhet som bedrivs av en huvudenhet på en plats i Sverige.

2 a §

En svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 §, om företaget

1. hör hemma i Sverige, och

2. tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i.

Om en koncern har flera svenska koncernenheter ska skattskyldigheten för tilläggsskattebeloppet fördelas mellan dessa i proportion till varje enhets andel av koncernens anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser.

16 §

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet,

ska tilläggsskatt enligt 2 § sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Om tilläggsskatt ska sättas ned enligt första stycket ska även tilläggsskatt enligt 2 § för andra svenska koncernenheter i samma koncern sättas ned till noll under samma period. Detta gäller dock inte för en svensk koncernenhet som innehas av en *mellanliggande* moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om *den mellanliggande* moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 4 eller 5 § avseende svenska koncernenheter sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

För en koncern med samtliga koncernenheter i Sverige ska den tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 2, 4 eller 5 § sättas ned till noll under de första fem åren som koncernen omfattas av denna lag.

Om tilläggsskatt ska sättas ned enligt första stycket ska även tilläggsskatt enligt 2 § för andra svenska koncernenheter i samma koncern sättas ned till noll under samma period. Detta gäller dock inte för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

16 a §

Tilläggsskatt som en svensk koncernenhet enligt 2 a § är skattskyldig för avseende ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet. Detta gäller dock inte till den del ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag innehas av en koncernenhet som

omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

16 b §

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 4 eller 5 § avseende svenska koncernenheter sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

16 c §

För en koncern i vilken samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige ska den tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 2, 2 a, 4 eller 5 § sättas ned till noll under de första fem åren som koncernen omfattas av denna lag.

7 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– delägarbeskattade enheter (2–16 §§),

– fasta driftställen (17–26 §§),

– investeringsenheter (27–40 §§),

– investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter* (27–40 §§),

– minoritetsägda koncernenheter (41 och 42 §§),

– samriskföretag (43–47 §§),

– enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern (48–56 §§),

– överföring av tillgångar eller skulder (57–62 §§),

– kontrollerade utländska företag och hybridenheter (63–65 §§),

– moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning (66–70 §§),

– koncerner med flera moderföretag (71–77 §§), och

– godkänt utdelningsskattesystem (78–83 §§).

25 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska kostnad som enligt första stycket fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

Investeringsenheter

Beräkning av en investeringsenhets effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp

Investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter*

Beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp

27 §

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska beräknas enligt 28–32 §§. Detta gäller dock inte om

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska beräknas enligt 28–32 §§. Detta gäller dock inte om

1. enheten är en skattetransparent enhet, eller
2. den rapporterande enheten har gjort ett val enligt 33 eller 36 §.

28 §

En investeringsenhets effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade resultat.

Den effektiva skattesatsen för *investeringsenheten* ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där *investeringsenheten* hör hemma. Om flera investeringsenheter hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

En investeringsenhets *och en försäkringsinvesteringsenhets* effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av *enhetens* justerade resultat.

Den effektiva skattesatsen för *enheten* ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där *enheten* hör hemma. Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

29 §

Vid beräkningen enligt 28 § ska beaktas endast den del av den justerade skattekostnaden som är hänförlig till koncernens andel av

1. justerad vinst, och

2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.	2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten *eller försäkringsinvesteringsenheten* i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.
Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst ska inte beaktas.	Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *enhetens* justerade vinst ska inte beaktas.
30 §	
Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.	Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *eller för en försäkringsinvesteringsenhet* ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.
Tilläggsskattebeloppet för *investeringsenheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.	Tilläggsskattebeloppet för *enheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *enhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.
Om flera investeringsenheter hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av *investeringsenheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.	Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av *enheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.
	30 a §
	Tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med beloppet av den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma.

31 §

En investeringsenhets substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Beloppet för personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar ska tas med i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst.

En investeringsenhets *och en försäkringsinvesteringsenhets* substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Beloppet för personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar ska tas med i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av *enhetens* justerade vinst.

En rapporterande enhet får välja att inte göra avdrag för substansbelopp. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

32 §

Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhets justerade vinst motsvara moderföretagets andel av *dess* justerade resultat enligt 6 kap. 4 och 7 §§. Vid beräkningen av andelen ska ägarintressen som omfattas av ett val enligt 33 eller 36 § inte beaktas.

Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhets *eller en försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst motsvara moderföretagets andel av *enhetens* justerade resultat enligt 6 kap. 4 och 7 §§. Vid beräkningen av andelen ska ägarintressen som omfattas av ett val enligt 33 eller 36 § inte beaktas.

33 §

En rapporterande enhet får välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet om ägarenheten

1. är skattskyldig i den stat där den hör hemma enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten, och

2. *beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.*

1. är skattskyldig i den stat där den hör hemma enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten och *beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen, eller*

2. *är ett ömsesidigt försäkringsföretag*.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

36 §

En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa

En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa

bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet, om	bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, om
1. ägarenheten inte är en investeringsenhet, och	1. ägarenheten inte är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, och
2. *ägarenheten* rimligen kan förväntas *bli föremål för beskattning av utdelningar från investeringsenheten till* en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.	2. *det* rimligen kan förväntas *att utdelningar från investeringsenheten eller försäkringsinvesteringsenheten till ägarenheten beskattas med* en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.
	Vid beräkningen av skattesatsen enligt första stycket 2 ska beskattningen hos både den utdelande och den mottagande enheten beaktas.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

37 §

Vid ett val enligt 36 § gäller följande:

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.	1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets *eller försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.
2. Investeringsenhetens medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från *investeringsenheten*.	2. Investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från *enheten*.
3. Investeringsenhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av *investeringsenhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en låg-	3. Investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av *enhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska

beskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt bestämmelserna i 3, 4, 5 kap. och 27–30 §§ i detta kapitel. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.

tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt bestämmelserna i 3, 4, 5 kap. och 27–30 §§ i detta kapitel. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.

38 §

En investeringsenhets ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret ska beräknas genom att *investeringsenhetens* justerade vinst för det året minskas med följande poster, dock lägst till noll:

1. *investeringsenhetens* medräknade skatter,

2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,

En investeringsenhets *eller försäkringsinvesteringsenhets* ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret ska beräknas genom att *enhetens* justerade vinst för det året minskas med följande poster, dock lägst till noll:

1. *enhetens* medräknade skatter,

2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,

3. justerade förluster som uppstår under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår, och

4. återstående justerade förluster som har uppstått före beräkningsperioden.

39 §

Med uppskattad utdelning avses sådan värdeöverföring eller annan transaktion som beskattas som utdelning i den stat där ägarenheten hör hemma.

Med *uppskattad utdelning* avses att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. *Utdelningen ska* anses uppgå till den andel av den ej

Med uppskattad utdelning avses *också* att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. *Vid en sådan*

utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.	*överföring ska utdelningen* anses uppgå till den andel av den ej utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.

Med *beräkningsår* avses det tredje året som föregår räkenskapsåret.

Med *beräkningsperiod* avses den period som börjar den första dagen av det tredje året som föregår räkenskapsåret och som slutar den sista dagen av räkenskapsåret.

40 §

Om den rapporterande enheten återkallar *valet* ska investeringsenhetens justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som återkallelsen avser. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att en sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.	Om den rapporterande enheten återkallar *ett val enligt 36 §* ska investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som återkallelsen avser. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att en sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

41 §

Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska, vad avser koncernenheter som ingår i en minoritetsägd undergrupp, göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en egen koncern. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad enligt 3 kap. 37 § och dess tilläggsskattebelopp beräknat enligt 3 kap. 38 §.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller	Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller

dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet.	dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*.
45 §	
Beräkningen av tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag (en samriskföretagskoncern) ska göras i enlighet med 3 kap. *37–41 §§* som om enheterna hade varit koncernenheter i en egen koncern med samriskföretaget som moderföretag.	Beräkningen av tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag (en samriskföretagskoncern) ska göras i enlighet med 3–*8* kap. som om enheterna hade varit koncernenheter i en egen koncern med samriskföretaget som moderföretag.

46 §

En moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för samriskföretaget eller för dotterföretaget tillämpa bestämmelserna i 6 kap. 3–8 §§.

Om ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag hör hemma i Sverige ska i stället för vad som sägs i första stycket bestämmelserna i 6 kap. 2 a § tillämpas.

47 §	
Det tilläggsskattebelopp som belöper på en samriskföretagskoncern ska minskas med varje moderenhets andel av det tilläggsskattebelopp som ska tas ut enligt 46 §. Återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt bestämmelserna i 6 kap. 11 §.	Det tilläggsskattebelopp som belöper på en samriskföretagskoncern ska minskas med varje moderenhets andel av det tilläggsskattebelopp som ska tas ut enligt 46 § *och det tilläggsskattebelopp som ska tas ut av en koncernenhet enligt 6 kap. 2 a §*. Återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt bestämmelserna i 6 kap. 11 §.
63 §	
Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska *bolag*.	Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska *företag*. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska den*

	kostnad som fördelas till en svensk koncernenhet som är ett kontrollerat utländskt företag enligt lagstiftningen i en annan stat inte beaktas.
I fråga om skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen enligt första stycket motsvara det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för *den lågbeskattade staten* multiplicerad med de passiva intäkterna.	I fråga om skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen enligt första stycket motsvara det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för *lågskattestaten* multiplicerad med de passiva intäkterna.

Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

63 a §

Vid fördelningen av kostnaden för medräknade skatter enligt 63 § ska bestämmelserna i 63 b–63 e §§ tillämpas om

1. de medräknade skatterna har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag enligt 2 kap. 26 §, och

2. skatten för kontrollerade utländska företag enligt detta system beräknas gemensamt för samtliga sådana företag.

63 b §

Kostnaden för medräknade skatter enligt 63 a § ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag med ett belopp som motsvarar kostnaden multiplicerad med kvoten av företagets fördelningsbelopp och fördelningsbeloppen för samtliga kontrollerade utländska företag.

Ett kontrollerat utländskt företags fördelningsbelopp är ägarenhetens andel av företagets inkomst multiplicerad med skillnaden mellan skattesatsen enligt ett sådant system som avses i

63 a § och den effektiva skattesatsen.

63 c §

Med effektiv skattesats i 63 b § avses den effektiva skattesatsen i en stat med följande avvikelser:

– Skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag ska inte räknas med.

– Sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt ett sådant system som avses i 63 a § ska räknas med.

Om det i en stat finns flera effektiva skattesatser för koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag, är den effektiva skattesatsen i första stycket den skattesats som beräknas för det kontrollerade utländska företaget. Vid beräkningen ska sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt ett sådant system som avses i 63 a § räknas med.

63 d §

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att enheten omfattas av förenklingsregeln i 8 kap. 3–5 §§, ska den effektiva skattesatsen utgöras av den skattesats som framgår av 8 kap. 4 §.

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av förenklingsregeln i 8 kap. 18 §, ska den effektiva skattesatsen beräknas på följande sätt. Summan av skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats och nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt ett sådant system som avses i

63 a § ska divideras med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt.

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag av andra skäl än de som anges i första och andra styckena, ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport.

Om det i en stat finns flera effektiva skattesatser för koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag, är den effektiva skattesatsen i andra stycket den skattesats som beräknas för det kontrollerade utländska företaget. Vid beräkningen ska sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt ett sådant system som avses i 63 a § räknas med.

63 e §

För ett kontrollerat utländskt företag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska den effektiva skattesatsen motsvara den skattesats som beräknats enligt 63 c eller 63 d § för de koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i samma stat som företaget, och vilkas andel utgör den största andelen av den inkomst för ägarenheten som omfattas av ett sådant system som avses i 63 a §.

Om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där det kontrollerade utländska företaget hör hemma, ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten och den sammanlagda redovisade vinsten

	före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten och som omfattas av ett sådant system för beskattning som avses i 63 a §.

64 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena.	Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybridenhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas.*

Med *hybridenhet* avses en enhet som är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma.

65 §

Med <u>*passiva intäkter*</u> avses intäkter som	Med <u>*passiva intäkter*</u> avses *i 63 och 64 §§* intäkter som
1. ingår i den justerade vinsten för en koncernenhet och beskattas hos ägarenheten enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska *bolag* eller på grund av ägarintresse i en hybridenhet, och	1. ingår i den justerade vinsten för en koncernenhet och beskattas hos ägarenheten enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska *företag* eller på grund av ägarintresse i en hybridenhet, och

2. utgör
– utdelning eller motsvarande,
– ränta eller motsvarande,
– hyra,
– royalty,
– annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp), eller
– nettovinst vid försäljning av egendom som ger upphov till sådana intäkter.

83 §

Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning	Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning

för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt *med* 3 kap. 40 och 41 §§.

för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt 3 kap. 40 och 41 §§.

8 kap. ***Förenklingsregeln***

8 kap. ***Förenklingsregler***

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– tidsgräns för förenklingsregeln (2 §),

– villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–*7* §§),

– särskilda enheter och koncerner (8–11 §§),

– undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §), *och*

– övergångsår (13 §).

– tidsgräns för *den tillfälliga* förenklingsregeln (2 §),

– villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–*7 a* §§),

– verkan av konstlade arrangemang (11 a–11 g §§),

– undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §),

– övergångsår (13 §)*,*

– förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt (14 §),

– en förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen (15–17 §§),

– en förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt (18 §), och

– val (19 §).

Tidsgräns för förenklingsregeln

Tidsgräns för *den tillfälliga* förenklingsregeln

2 §

Bestämmelserna i *detta kapitel* gäller för koncernenheter i en stat för tid som

Bestämmelserna i *3–13 §§* gäller för koncernenheter i en stat för tid som

– motsvarar de räkenskapsår som gäller för enheternas moderföretag, och

– börjar närmast efter den 31 december 2023 men före den 1 januari 2027.

Bestämmelserna gäller dock inte för räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028.

4 a §

En skattekostnad som en huvudenhet har haft för ett fast driftställe i den stat där driftstället hör hemma ska inte tas med vid beräkningen enligt 4 § första stycket i den stat där huvudenheten hör hemma.

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte omfattas av 3–5 §§ i den stat där enheten hör hemma, ska 7 kap. 25 och 63–65 §§ inte tillämpas vid beräkningen enligt 4 § första stycket för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

5 §

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna som hör hemma i den staten har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet, beräknat enligt 5 kap. 2–10 §§. Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade *land-för-land-rapport*.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna som hör hemma i den staten har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet, beräknat enligt 5 kap. 2–10 §§. Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade *finansiella rapport*.

6 §

Med *kvalificerad land-för-land-rapport* avses i 3–5 §§ en rapport som har upprättats på grundval av en kvalificerad finansiell rapport.

Med *kvalificerad finansiell rapport* avses

1. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning,

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt

– en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller

– en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig, *eller*

3. om en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl, koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten.

– en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig,

3. om en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl, koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten*, eller*

4. om inte ett fast driftställes uppgifter framgår av 1–3, en separat finansiell rapport där det fasta driftställets andel av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt framgår.

6 a §

Om en förvärvad koncernenhets räkenskaper har justerats utifrån köpeskillingen för enheten vad avser värdet på tillgångarna och skulderna, ska följande justering göras vid tillämpningen av 4 och 5 §§. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021, ska läggas till enhetens vinst före inkomstskatt. Vid tillämpningen av 4 § gäller detta dock bara om räkenskaperna inte innehåller motsvarande justering av uppskjuten skatt som är hänförlig till goodwillposten.

Vad som sägs i första stycket gäller inte om

1. samma justeringar har gjorts i koncernens land-för-land-rapportering för samtliga räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022, eller

2. justeringarna i koncernenhetens räkenskaper har gjorts enligt lag eller annan författning.

6 b §

Om en koncernenhet ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport, ska uppgifterna om koncernenhetens intäkt och koncernenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.

6 c §

Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska uppgifter för alla koncernenheter som hör hemma i en stat hämtas antingen från en sådan kvalificerad finansiell rapport som avses i 6 § andra stycket 1 eller från en sådan som avses i 6 § andra stycket 2.

Detta gäller dock inte för fasta driftställen och en sådan koncernenhet utan väsentlig betydelse som avses i 16 §.

7 a §

Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i den mottagande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport räknas med vid bestämmandet av respektive koncernenhets intäkter och dess vinst eller förlust före inkomstskatt även om betalningen inte tagits med i land-för-land-rapporten.

Verkan av konstlade arrangemang

11 a §

Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska följande justeringar göras om ett konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022:

1. Kostnader eller förluster som uppstår till följd av arrangemang enligt 11 b § 1 eller 2 ska inte tas med i koncernenheternas sammanlagda vinst eller förlust.

2. Skattekostnader som uppstår till följd av ett arrangemang enligt 11 b § 3 ska inte tas med i koncernenheternas sammanlagda skattekostnader.

11 b §

Med konstlat arrangemang avses

1. ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning,

2. ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger, eller

3. ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger.

11 c §

Med arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning avses en överenskommelse där en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i en koncernenhets redovisning, under förutsättning att

1. kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos den koncernenhet som är motpart, eller

2. den skattepliktiga inkomsten hos den koncernenhet som är motpart inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid på det sätt som anges i 11 g §.

Första stycket gäller inte om kostnaden eller förlusten endast kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål.

11 d §

Med arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger

avses en överenskommelse som leder till att en kostnad eller förlust tas med i en koncernenhets finansiella rapport, om

1. kostnaden eller förlusten tas med i en annan koncernenhets finansiella rapport, eller

2. det uppstår ett avdragsgillt belopp vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för en koncernenhet som hör hemma i en annan stat.

11 e §

Med arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att mer än en koncernenhet inkluderar delar av eller hela skattekostnaden

1. i sin justerade skattekostnad, eller

2. vid beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt 4 §.

Första stycket gäller dock inte om den inkomst som skattekostnaden är hänförlig till tas med i den finansiella rapporten för varje koncernenhet.

11 f §

Vid tillämpningen av 11 a–11 e §§ ska även ett arrangemang som har ingåtts före den 15 december 2022 anses ingånget efter den tidpunkten, om

1. arrangemanget har ändrats eller överförts efter den 15 december 2022,

2. fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget efter den 15 december 2022 skiljer sig från fullgörandet före den tidpunkten, eller

3. det efter den 15 december 2022 har skett en förändring av hur arrangemanget behandlas i enhetens redovisning.

11 g §

Vid tillämpningen av 11 c § första stycket 2 ska en koncernenhets skattepliktiga inkomst inte rimligen förväntas öka i motsvarande mån till den del

1. inkomsten vid beskattningen kvittas mot en post som i redovisningen har gett upphov till en uppskjuten skattefordran och fordrans värde har skrivits ned i redovisningen, eller

2. den betalning som ger upphov till kostnaden eller förlusten även ger upphov till en avdragsgill kostnad eller förlust för en koncernenhet som hör hemma i samma stat som motparten utan att betalningen ingår som en kostnad eller förlust vid fastställandet av vinst eller förlust före inkomstskatt för koncernenheterna i den staten.

En uppskjuten skattefordran ska också anses ha skrivits ned enligt första stycket 1 om nedskrivning skulle ha skett om koncernen inte hade ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022.

13 §

Vid tillämpningen av 4 kap. *26 och 28 §§* ska ett övergångsår enligt 4 kap. *25* § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år då 3–5 §§ tillämpas av koncernenheten.

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska övergångsåret vara det första räkenskapsår då 3–5 §§ inte längre tillämpas i fråga om *en koncernenhet till vilken en tillgång har överlåtits*. *Detta gäller dock inte om den avyttrande koncernenheten omfattas av en regel om tilläggsskatt eller om överföringen ger upphov till en skattepliktig vinst enligt denna lag.*

Vid tillämpningen av 4 kap. *25* § ska ett övergångsår enligt 4 kap. *26* § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år då 3–5 §§ tillämpas av koncernenheten.

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska övergångsåret *enligt 4 kap. 26 § för en överförande koncernenhet* vara det första räkenskapsår då 3–5 §§ inte längre tillämpas i fråga om *enheten*.

Förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt

14 §

Tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma om bolagsskattesatsen i den staten uppgår till minst 20 procent för varje räkenskapsår under övergångsperioden.

Med övergångsperioden avses de räkenskapsår som inte omfattar mer än tolv månader och som börjar den 31 december 2025 eller tidigare och slutar före den 31 december 2026.

Förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen

15 §

Vid tillämpningen av 3 kap. 37 §, 5 kap. 2–10 samt 12–14 §§ vad avser en koncernenhet utan väsentlig betydelse, får den rapporterande enheten välja att

1. justerat resultat ska utgöras av enhetens intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler,

2. intäkt ska utgöras av enhetens intäkt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler, och

3. justerad skattekostnad ska utgöras av årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

16 §

En koncernenhet, tillsammans med sina fasta driftställen, ska anses som en koncernenhet utan väsentlig betydelse, om

1. enheten inte konsolideras post-för-post,

2. skälet till att enheten inte konsolideras post-för-post enbart är att den är av begränsad storlek

eller saknar väsentlig betydelse för koncernen,

3. enheten omfattas av en sådan koncernredovisning som avses i 2 kap. 19 § 1 eller 3, och

4. koncernredovisningen är föremål för extern revision.

Om enhetens intäkter överstiger 50 miljoner euro, krävs dessutom att de räkenskaper för enheten som ligger till grund för land-för-land-rapporten är upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Vid tillämpningen av den beloppsangivelse i euro som finns i andra stycket ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

17 §

Med relevanta land-för-land-rapporteringsregler avses rapporteringsbestämmelserna i den stat där moderföretaget hör hemma eller, om en land-för-land-rapport inte lämnas in i den stat där moderföretaget hör hemma, i den stat där ett ställföreträdande moderföretag hör hemma.

Om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat där moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler OECD:s standard om land-för-land-rapportering och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering.

Förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt

18 §

Vid bestämmandet av tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samrisk-

företag som hör hemma i en utländsk stat gäller följande förenklingsregel. Tilläggsskatte-beloppet för en sådan koncernenhet eller enhet ska anses vara noll, om den utländska statens regel om nationell tilläggsskatt är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en sådan regel som ska omfattas av andra staters förenklingsregler avseende utländsk nationell tilläggsskatt.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samrisk-företag ska dock inte sättas ned till noll enligt första stycket

1. till den del vissa slag av enheter och koncernenheter är undantagna från godkännandet av statens regel om nationell tilläggsskatt, eller

2. om ett beslut om tilläggsskatt enligt den utländska statens regel om nationell tilläggsskatt är överklagat eller om skatten inte går att bestämma eller driva in.

Val

19 §

Den rapporterande enheten får välja att tillämpa förenklings-reglerna i detta kapitel. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

3. Bestämmelserna i 7 kap. 63 a–63 e §§ tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

4. Den rapporterande enheten får dock tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

3 Ärendet och dess beredning

Den 1 januari 2024 trädde lagen (2023:875) om tilläggsskatt i kraft. Genom lagen genomfördes rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, kallat minimibeskattningsdirektivet eller direktivet, i svensk rätt. Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler om en global minimibeskattning (Global Anti-Base Erosion Model Rules, kallade modellreglerna) som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF).

Därefter har administrativa riktlinjer antagits av IF den 1 februari 2023 (*bilaga 1*), den 13 juli 2023 (*bilaga 2*), den 15 december 2023 (*bilaga 3*) och den 24 maj 2024. De administrativa riktlinjerna medför att lagen om tilläggsskatt behöver ändras och kompletteras i vissa delar. Inom Finansdepartementet har därför tagits fram en promemoria, Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, som behandlar riktlinjerna som antogs 2023.

En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 4*.

Promemorians lagförslag finns i *bilaga 5*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2024/00750).

I denna proposition behandlas promemorians lagförslag.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 15 augusti 2024 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 7*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 8*. Lagrådets förslag och synpunkter behandlas i avsnitt 5, 11.2, 11.3.1, 12.1, 14.2, 16.1, 19, 20.2, 20.5–20.8, 21, 22, 23.1, 23.4.2, 23.4.3 och i författningskommentaren. Regeringen följer i huvudsak Lagrådets förslag. I förhållande till lagrådsremissens lagförslag görs dessutom vissa språkliga och redaktionella ändringar.

4 Bakgrund

Europeiska kommissionen presenterade den 22 december 2021 ett förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (COM(2021) 823). Den 14 december 2022 antog rådet minimibeskattningsdirektivet. Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler om global minimibeskattning som antogs av IF den 14 december 2021. Syftet med modellreglerna är att säkerställa att stora multinationella koncerners vinster beskattas med en effektiv skattesats om minst 15 procent beräknat på ett underlag som utgår från koncernredovisningen. Modellreglerna kompletteras av förklaringar och exempel i Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

– Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), kallad kommentaren, som godkänts av IF. Kommentaren syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av modellreglerna.

Till modellreglerna har därefter fogats administrativa riktlinjer med kompletteringar till kommentaren som syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna, dvs. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), kallade administrativa riktlinjer. Vidare har ett dokument om s.k. safe harbour-regler (förenklingsregler) antagits av IF den 15 december 2022. Den 25 april 2024 publicerades en konsoliderad version av kommentaren till modellreglerna, som inkluderar administrativa riktlinjer och förenklingsregler. Samtliga hänvisningar till kommentaren i denna proposition avser den konsoliderade kommentaren. Kommissionen har i ett uttalande från Ekofin-rådets möte den 9 november 2023 förklarat att den anser att 2022 års dokument om safe harbour-regler och de administrativa riktlinjerna från februari och juli 2023 är förenliga med minimibeskattningsdirektivet.

Reglerna utgör ett koordinerat system för beskattning av lågbeskattade vinster genom att tilläggsskatt tas ut i en annan stat på sådana vinster. Reglerna ska genomföras i form av ett gemensamt tillvägagångssätt (”common approach”). Det innebär att de stater som enats om reglerna inte är förbundna att införa dem i nationell rätt, men om de gör det ska reglerna införas och administreras i enlighet med modellreglerna och tillhörande kommentar.

Regeringen föreslog i propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner bl.a. att det skulle införas bestämmelser i svensk rätt som motsvarar de materiella bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet samt att bestämmelserna skulle tas in i en särskild lag om tilläggsskatt (prop. 2023/24:32 s. 121–122). Riksdagen beslutade i allt väsentligt i enlighet med regeringens förslag. Lagen (2023:875) om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024.

Sedan modellreglerna antogs år 2021 har arbetet inom IF fortsatt och det är alltjämt pågående. Eftersom arbetet ännu inte är avslutat kommer det sannolikt att antas ytterligare administrativa riktlinjer framöver. I denna proposition behandlas ändringar i lagen om tilläggsskatt med anledning av de administrativa riktlinjer som antogs av IF den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och 15 december 2023. Vidare föreslås vissa förtydliganden och språkliga ändringar i lagen om tilläggsskatt.

5 Det behöver införas ytterligare bestämmelser om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Regeringens bedömning: Lagen om tilläggsskatt behöver kompletteras med ytterligare bestämmelser med anledning av de administrativa riktlinjer som har antagits i februari, juli och december

2023 inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *FAR* framhåller att det inte framgår av promemorian om och i vilken mån de administrativa riktlinjerna är förenliga med direktivet och de befintliga bestämmelserna i lagen (2023:875) om tilläggsskatt. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anför att den instämmer i bedömningen att nya administrativa riktlinjer kan behöva implementeras i lagen om tilläggsskatt men detta gäller under förutsättning att riktlinjerna är förenliga med direktivet, vilket bör analyseras. Om det råder tveksamhet om riktlinjerna är förenliga med direktivet bör lagstiftaren inte agera direkt utan invänta eventuella ändringar av direktivet. *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., framför att näringslivet måste involveras i ett tidigare skede av beredningen när det gäller internationella regelverk som detta, dvs. innan reglerna beslutas av OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF). FAR efterfrågar en utvärdering av hur reglerna har genomförts så här långt och menar att det bör tillskjutas ytterligare resurser i detta lagstiftningsärende. FAR anger även att det behöver införas ytterligare förklaringar till de föreslagna bestämmelserna utifrån ett svenskt perspektiv avseende specifika svenska förhållanden. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet och *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* framför att de föreslagna bestämmelserna är tekniskt mycket komplicerade och det vore önskvärt med en fylligare förklaring till dem i lagmotiven, förslagsvis med tillämpningsexempel. FAR och Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet framhåller att hänvisningar i lagstiftningsärendet måste ske till den konsoliderade kommentaren och att ytterligare lagstiftning kommer att behövas utifrån kommande administrativa riktlinjer från OECD. Flera av remissinstanserna tar även upp ytterligare frågor som inte omfattas av promemorians förslag.

Skälen för regeringens bedömning: I minimibeskattningsdirektivet anges att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt (skäl 4 och 6 i direktivet). Detta ska säkerställa att de regler som medlemsstaterna genomför i enlighet med direktivet är kvalificerade i den mening som avses i modellreglerna och att det blir en konsekvent tillämpning av reglerna i medlemsstaterna. I direktivet anges vidare att modellreglerna, förklaringarna och exemplen i kommentaren till modellreglerna som godkänts av IF samt implementeringspaketet, inbegripet dess safe harbour-dokument, utgör en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten (skäl 24 i direktivet). Vidare har kommissionen i ett uttalande från Ekofin-rådets möte den 9 november 2023 förklarat att den anser att 2022 års dokument om safe harbour-regler och de administrativa riktlinjerna från februari och juli 2023 är förenliga med minimibeskattningsdirektivet.

Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 4) framgår bl.a. följande. Utifrån artikel 8.3 i modellreglerna har IF kommit överens

om att en stat som implementerar reglerna ska ”tillämpa modellreglerna i enlighet med antagna administrativa riktlinjer med förbehåll för de krav som följer av nationell rätt”. Uttrycket antagna administrativa riktlinjer definieras i artikel 10.1 i modellreglerna som riktlinjer som har utfärdats av IF antingen rörande “tolkningen eller administrationen/tillämpningen av modellreglerna”. Administrativa riktlinjer förväntas spela en viktig roll när det gäller förutsebarheten i fråga om modellreglerna genom att klargöra tolkningen av reglerna och genom att tillhandahålla vägledning för skattemyndigheter avseende hur reglerna ska tillämpas. Eftersom de administrativa riktlinjerna också kommer att återspegla IF:s gemensamma syn på hur modellreglerna ska tolkas och tillämpas kommer de att spela en viktig roll för att säkerställa en konsekvent tillämpning av modellreglerna och för att skapa en jämn spelplan för multinationella koncerner. Av punkt 5 framgår bl.a. att definitionen av ”antagna administrativa riktlinjer” enligt artikel 10.1 i modellreglerna förutser att IF kan anta riktlinjer både vad gäller tolkningen och tillämpningen av reglerna. Riktlinjerna kompletterar eller ersätter punkter i kommentaren eller förklarar hur ordalydelsen ska tillämpas på vissa förhållanden.

Arbetet med kommentarerna till OECD:s modellregler pågår och är ännu inte avslutat. IF antog administrativa riktlinjer den 1 februari 2023, 13 juli 2023, 15 december 2023 och 24 maj 2024. De administrativa riktlinjer som antogs i februari 2023 omfattas – i den utsträckning det är fråga om förtydliganden och exempel – redan av de bestämmelser som infördes i lagen om tilläggsskatt med anledning av förslagen i propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32 s. 131). Det framgår av samma proposition att utformningen av bestämmelserna medför att även kommande riktlinjer och kommentarer kan användas som tolkning vid tillämpning av de svenska reglerna, såvida det inte skulle kräva ny lagstiftning. Vidare framgår att det kommer att bli nödvändigt med ytterligare lagstiftning mot bakgrund av att det internationella arbetet ännu inte är avslutat.

Mot denna bakgrund behöver lagen om tilläggsskatt endast kompletteras med ytterligare bestämmelser i de delar riktlinjerna från februari, juli och december 2023 innebär att det krävs ytterligare lagstiftning. Av vad som sägs ovan följer att det som anges i de administrativa riktlinjerna från juli och december 2023 – i den mån det är fråga om förtydliganden och exempel – redan ryms inom de införda bestämmelserna, i likhet med riktlinjerna från februari samma år. När det gäller de administrativa riktlinjerna från maj 2024 får regeringen anledning att återkomma med ytterligare lagstiftningsförslag.

Av propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner framgår att vid tillämpningen av bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt, genom vilken minimibeskattningsdirektivets bestämmelser genomförs, bör modellreglerna, kommentaren och de administrativa riktlinjerna utgöra en viktig källa för tolkning, i den mån dessa är förenliga med direktivet och unionsrätten (prop. 2023/24:32 s. 128–129). Detta gäller även för de förslag på kompletterande bestämmelser som lämnas i denna proposition. Som framgår ovan gäller detta också kommande riktlinjer till den del de inte kräver ny lagstiftning. Även vad gäller de ytterligare bestämmelser som föreslås i denna proposition är det viktigt att utforma dem så att de ligger så nära de administrativa riktlinjerna som möjligt.

FAR och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att lagstiftaren måste ta ställning till om de administrativa riktlinjerna är förenliga med såväl direktivet som befintliga bestämmelser i lagen om tilläggsskatt. Regeringen gör bedömningen att det utifrån den ovanstående redogörelsen framgår att avsikten med direktivet är att införa modellreglerna inom EU och att de administrativa riktlinjer som antas av IF är förenliga med direktivet. Detta innebär även att de föreslagna bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt som baseras på de administrativa riktlinjerna är förenliga med direktivet.

NSD m.fl. framför att näringslivet måste involveras i ett tidigare skede av beredningen när det gäller internationella regelverk. FAR, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet och *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* efterfrågar ytterligare förklaringar till de föreslagna bestämmelserna utifrån ett svenskt perspektiv avseende specifika svenska förhållanden. FAR och Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet framhåller att hänvisningar i lagstiftningsärendet måste ske till den konsoliderade kommentaren och att ytterligare lagstiftning kommer att behövas utifrån kommande administrativa riktlinjer från OECD. Regeringen gör bedömningen att det är svårt att involvera näringslivet i ett tidigare skede vad avser arbetet med administrativa riktlinjer då det är mycket korta tidsramar i arbetet, trots att det kunde vara önskvärt. Det skulle även aktualisera frågor om sekretess. I den mån det är möjligt kommer de föreslagna bestämmelserna förklaras ytterligare och exempel på tillämpningen ges. Det finns dock begränsningar i förhållande till vad som framgår av de administrativa riktlinjer som ligger till grund för bestämmelserna. Alla hänvisningar till kommentaren till modellreglerna i denna proposition avser den konsoliderade kommentaren (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023), Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). I den konsoliderade kommentaren har delar av safe harbour-dokumentet från 15 december 2022 och de administrativa riktlinjerna från februari, juli och december 2023 införts. I annex A i den konsoliderade kommentaren finns bestämmelserna om förenklingsreglerna (”safe harbour”).

FAR efterfrågar en utvärdering av hur reglerna har implementerats. *Lagrådet* anser att det är uppenbart att den nya lagstiftningen bör utvärderas i närtid så att eventuella feltolkningar av de administrativa riktlinjerna kan rättas till. Lagrådet noterar att det svenska regelverket kommer att granskas av IF och att den granskningen får antas ge förutsättningar för att det inom några år kommer till stånd en översyn av de nu föreslagna reglerna. Regeringen håller med om att det i framtiden bör göras en översyn av regelverket. IF har dock för avsikt att fortsätta att anta administrativa riktlinjer löpande för att komplettera och förtydliga olika delar av modellreglerna samt om det är nödvändigt komma med förslag för att motverka aggressiv skatteplanering som kan underminera reglerna eller hur de tillämpas i vissa delar. Vidare avser IF att fortsätta förenkla regelverket. Mot denna bakgrund anser regeringen att en översyn av regelverket bör ske först när arbetet inom IF i att allt väsentligt är klart. NSD m.fl. listar ett antal frågeställningar som inte berörs i promemorian, där ytterligare vägledning önskas. Det gäller bl.a. hur viss skatt på

utdelning ska behandlas, valmöjligheten som finns för enheter som ingår i en grupp för skattekonsolidering, ordval i bestämmelser om justering av skattekostnad i efterhand och behov av en definition av termen tillkommande tilläggsskattebelopp. Regeringen gör bedömningen att det är frågor som inte ryms inom det aktuella lagstiftningsärendet och de kommer därför inte behandlas i denna proposition. FAR efterfrågar ytterligare förklaringar utifrån ett svenskt perspektiv avseende specifika svenska förhållanden vad avser det justerade resultatet inom ramen för den tillfälliga förenklingsregeln. *Föreningen Svensk Sjöfart* frågar om tillämpningen av undantag för internationell sjöfart är obligatorisk eller om det finns en valmöjlighet att tillämpa detta undantag. Regeringen gör bedömningen att även dessa frågor ligger utanför det aktuella lagstiftningsärendet. De kommer därför inte behandlas i denna proposition.

6 Valuta

Regeringens förslag: De beräkningar som är nödvändiga för att bestämma tilläggsskattebeloppet ska göras i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning (presentationsvalutan). Om ett belopp som behövs för beräkningen inte uttrycks i presentationsvalutan ska det räknas om till denna enligt samma principer som de principer som används för valutaomräkning vid upprättandet av koncernredovisningen.

Om nationell tilläggsskatt har beräknats enligt en särskild regel för beräkning av svensk nationell tilläggsskatt gäller i stället följande. Om samtliga svenska koncernenheter använder svenska kronor som redovisningsvaluta ska de beräkningar som är nödvändiga för att bestämma tilläggsskattebeloppet göras i svenska kronor. Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta kan den rapporterande enheten välja att göra beräkningarna i presentationsvalutan eller i svenska kronor. Beräkningar avseende samtliga koncernenheter ska göras i samma valuta. Valet gäller i fem år fr.o.m. det år valet avser. De koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutan ska räkna om till denna valuta enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att lagstiftningen ska kompletteras med en uttrycklig bestämmelse beträffande hanteringen av asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta. *Näringslivets skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., efterfrågar ett förtydligande som rör beräkningen av nationell tilläggsskatt när de svenska bolagen tillämpar olika redovisningsprinciper. *FAR* efterfrågar ett förtydligande om att

omräkningsregeln för valuta som finns i 1 kap. 4 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt ska tillämpas för alla beloppsgränser.

Skälen för regeringens förslag: Eftersom reglerna om tilläggsskatt ska tillämpas på samma sätt i ett stort antal stater är det viktigt att det finns regler om hur olika valutor ska hanteras. I avsnitt 1 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 6) tas upp fyra olika frågor som rör omräkning från utländsk valuta. Det gäller följande:

1. vilken valuta som ska användas när beräkningarna för tilläggsskatt görs och när tilläggsskatterapporten upprättas,
2. hur omräkning ska göras om beloppen i enheternas redovisning inte är i denna valuta,
3. vilka omräkningsregler som ska tillämpas för att räkna om tilläggsskatt som har beräknats i en annan valuta än den lokala valutan, och
4. vilka omräkningsregler som behövs avseende gränsvärden när dessa har uttryckts i en annan valuta än moderföretagets presentationsvaluta.

Punkt 1 och 2 avser vilken valuta som ska användas för de beräkningar som behöver göras och hur omräkning ska ske om ett belopp inte är angivet i den valuta som ska tillämpas. För de situationerna anges att företagen ska använda samma valuta som den som moderföretagets koncernredovisning har upprättats i (presentationsvalutan). Ett skäl för detta är att reglerna om tilläggsskatt i stor utsträckning bygger på moderföretagets koncernredovisning. Eftersom många belopp i de enskilda företagens redovisningar ändå måste räknas om till presentationsvalutan för att flyta in i koncernredovisningen bidrar en sådan bestämmelse till att begränsa den administrativa bördan.

Enligt de administrativa riktlinjerna finns det olika metoder som företagen kan använda för att räkna om belopp till koncernredovisningen. Det kan röra sig om omräkning transaktion för transaktion eller omräkning på aggregerad nivå. Detta gör att det kan skilja sig mycket åt mellan olika system beträffande hur mycket data som direkt kan hämtas från koncernredovisningssystemen. Om belopp som behövs för beräkningen av tilläggsskatt inte kan hämtas direkt från koncernredovisningssystemet måste det räknas om. Denna omräkning ska då göras enligt samma principer för valutaomräkning som företaget använder när det upprättar sin koncernredovisning.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas bestämmelser i lagen (2023:875) om tilläggsskatt med motsvarande innebörd som framgår av kommentaren till artikel 3.1.2 i modellreglerna (punkt 5.1) om hur olika valutor ska hanteras.

Skatteverket har efterfrågat en uttrycklig bestämmelse beträffande hanteringen av asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta när presentationsvalutan är en annan valuta än den funktionella valutan eller beskattningsvalutan. Reglerna om asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta finns i 3 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt. Bestämmelsen blir tillämplig när en koncernenhets funktionella valuta och beskattningsvaluta skiljer sig åt. Den funktionella valutan är den valuta som används för att fastställa enhetens redovisade resultat. Beskattningsvalutan är den valuta som används för att fastställa koncernenhetens skattepliktiga inkomst när medräknade skatter beräknas. I denna proposition föreslås att även begreppet ”presentationsvaluta" införs för att

beskriva den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning. Förslaget innebär att de beräkningar som ska göras för att bestämma ett tilläggsskattebelopp ska göras i presentationsvalutan. I kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna (punkt 74.1) anges att reglerna om asymmetrisk vinst eller förlust inte ändras. Beräkningarna enligt 3 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt ska därför vara oförändrade. I de fall när beräkningarna enligt den paragrafen bygger på en annan valuta än presentationsvalutan ska resultatet räknas om till denna enligt den nu föreslagna bestämmelsen. Någon uttrycklig bestämmelse om detta i 3 kap. 13 § är inte nödvändig.

FAR efterfrågar ett förtydligande om att omräkningsregeln för valuta som finns i 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt ska tillämpas för alla beloppsgränser. På de ställen i lagen om tilläggsskatt där det förekommer uttryckliga beloppsangivelser finns redan en sådan omräkningsbestämmelse (se t.ex. 2 kap. 18 § andra stycket, 3 kap. 5 § andra stycket och 3 kap. 7 § andra stycket lagen om tilläggsskatt). Något ytterligare förtydligande behövs därför inte.

Punkt 3 och 4 ovan gäller hur tilläggsskatt som har beräknats i en annan valuta ska räknas om och vilka omräkningsregler som behövs avseende gränsvärden när dessa har uttryckts i en annan valuta än moderföretagets presentationsvaluta. Detta finns redan reglerat i 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt respektive 56 a kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Någon ytterligare lagstiftning beträffande dessa frågor är därför inte nödvändig.

I de administrativa riktlinjerna finns också bestämmelser om valutafrågor beträffande nationell tilläggsskatt (avsnitt 4). Grundregeln är att den nationella tilläggsskatten ska behandlas på samma sätt som den globala tilläggsskatten. För den nationella tilläggsskatten finns emellertid en särskild bestämmelse för beräkning av det justerade resultatet (3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt). Denna innebär att det justerade resultatet – i stället för att beräknas enligt de vanliga reglerna i 3 kap. 2–5 §§ – kan beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen. I avsnitt 23.4.3 i denna proposition föreslås ändringar av denna särbestämmelse. De ändringarna påverkar inte de överväganden om valuta som redovisas i det här avsnittet.

De företag som tillämpar bestämmelsen i 3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt kan alltså beräkna den nationella tilläggsskatten utifrån en annan redovisningsstandard än den som används i koncernredovisningen. Då är det också rimligt att ha andra omräkningsregler än de som beskrivits och föreslås ovan. Bestämmelsen i 3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt kan bara bli tillämplig för svenska koncernenheter och vid beräkning av den svenska nationella tilläggsskatten. Ett svenskt företag kan bara använda svenska kronor eller euro som sin redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Det är därför tillräckligt att uttryckligen reglera omräkning beträffande dessa valutor.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser ska införas i lagen om tilläggsskatt som innebär följande. Om samtliga svenska koncernenheter använder svenska kronor som redovisningsvaluta ska de

beräkningar som är nödvändiga för att bestämma tilläggsskattebeloppet göras i svenska kronor. Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta får den rapporterande enheten välja att göra beräkningarna i presentationsvalutan eller i svenska kronor. Valet omfattar samtliga koncernenheter, för vilka det ska användas samma valuta. Valet gäller i fem år fr.o.m. det år valet avser. De koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutan ska räkna om till denna enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt (jfr kommentaren till artikel 10.1, punkt 118.54).

NSD m.fl. efterfrågar ett förtydligande som rör beräkningen av nationell tilläggsskatt när de svenska bolagen tillämpar olika redovisningsprinciper. En förutsättning för att den särskilda beräkningsregeln avseende nationell tilläggsskatt ska kunna användas är att alla svenska koncernenheter i koncernen använder samma redovisningsstandard (förslaget till 3 kap. 6 a § 3 lagen om tilläggsskatt). Om detta inte är uppfyllt ska de vanliga reglerna i 3 kap. 2–5 §§ tillämpas. I så fall ska beräkningarna göras i presentationsvalutan, dvs. den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning. Någon uttrycklig bestämmelse om detta är inte nödvändig.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 17 a och 17 b §§ i lagen om tilläggsskatt.

7 Lagens tillämpningsområde

7.1 Vissa dotterföretag till ideella organisationer ska behandlas som undantagna enheter

Regeringens förslag: En undantagsbestämmelse införs, som innebär att en enhet som till hela sitt värde direkt eller indirekt ägs av en eller flera ideella organisationer ska behandlas som en undantagen enhet oavsett vilken verksamhet som bedrivs i enheten. Detta gäller under förutsättning att enheten tillsammans med övriga enheter som inte på andra grunder är undantagna enheter och som ingår i samma koncern, har årliga intäkter som understiger 750 miljoner euro. Ytterligare en förutsättning är att enheternas årliga intäkter ska utgöra mindre än 25 procent av koncernens totala årliga intäkter.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anger att den nya bestämmelsen framstår som ändamålsenlig och förenlig med de nya administrativa riktlinjerna men att det är tveksamt om bestämmelsen är förenlig med direktivet.

Skälen för regeringens förslag: Av lagen (2023:875) om tilläggsskatt framgår att vissa typer av enheter undantas från lagens tillämpnings-

område (1 kap. 3 §). Detta gäller för myndighetsenheter, internationella organisationer, ideella organisationer, pensionsfonder och investeringsenheter för pensioner, samt för investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag under förutsättning att dessa är moderföretag (1 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt). Även enheter som ägs av undantagna enheter, förutom av investeringsenheter för pensioner, kan behandlas som sådana under vissa förutsättningar. Detta gäller för enheter vars värde till minst 95 procent ägs av en eller flera undantagna enheter, om enheten uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den eller de undantagna enheterna, eller om enheten uteslutande bedriver verksamhet till stöd för verksamheten i den eller de undantagna enheterna (1 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt). Det gäller också för en enhet vars värde till minst 85 procent ägs av en eller flera undantagna enheter om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar eller andra värdeöverföringar, eller av kapitalvinster eller kapitalförluster som inte ingår i det justerade resultatet (1 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt).

I de administrativa riktlinjer som antogs i februari 2023 anges följande avseende ideella organisationer (avsnitt 1.6). Ideella organisationer är undantagna enheter enligt artikel 1.5.1 c i modellreglerna. Ideella organisationer kan ofta bedriva en begränsad kommersiell verksamhet, i syfte att finansiera sin samhällsnyttiga verksamhet. Exempelvis kan ett universitet driva ett konferenscenter eller en hotellverksamhet i syfte att finansiera sin undervisning. Sådan verksamhet kan bedrivas genom dotterföretag för att begränsa den ideella organisationens risker kopplade till den kommersiella verksamheten, och på grund av andra kommersiella eller rättsliga skäl. I många länder beskattas inte vinster från sådan kommersiell verksamhet. Antingen kan dotterföretagets vinster undantas från beskattning eller så kan avdrag få göras för utdelning som lämnas av dotterföretaget till den ideella organisationen. Dotterföretag till ideella organisationer kan inte definieras som en ideell organisation (jfr 2 kap. 34 § lagen om tilläggsskatt), då dess vinster eller tillgångar kan delas ut till dess ägare, som således har ett vinstintresse i dem. Det är vidare inte säkert att dotterföretagen kvalificerar som sådana enheter som ska behandlas som undantagna enheter, då verksamheten kan gå utöver att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den ideella organisationen. Det kan också vara tveksamt om dotterföretaget kan sägas uteslutande bedriva verksamhet till stöd för verksamheten i den ideella organisationen. Det innebär att sådana dotterföretag kan anses vara koncernenheter i modellreglernas mening. Eftersom även undantagna enheters intäkter räknas med när det avgörs om en koncern når upp till beloppsgränsen om 750 miljoner euro i årlig intäkt kan även en begränsad kommersiell verksamhet bli föremål för regelverket om den bedrivs i ett dotterföretag till en stor ideell organisation. Verksamheten kan vidare bli föremål för tilläggsskatt i de fall vinsten inte beskattas, och blir i andra fall föremål för rapporteringsskyldighet enligt regelverket. Det införs därför en specialregel (”bright-line test”) för att undanta vissa dotterföretag till ideella organisationer från regelverkets tillämpningsområde, med hänvisning till att det aldrig varit avsett att helägda dotterföretag till ideella organisationer som bedriver en begränsad kommersiell verksamhet för att finansiera den ideella organisationen ska bli föremål för tilläggs-

beskattning. Specialregeln har utformats för att underlätta bedömningen av om ett helägt dotterföretag kan sägas uteslutande bedriva verksamhet till stöd för verksamheten i den ideella organisationen. För det första ska det undersökas om det inom koncernen finns enheter som inte utgör undantagna enheter på annan grund än den nu aktuella specialregeln, vars sammanlagda årliga intäkt uppgår till högst 750 miljoner euro. För det andra ska det också undersökas om samma enheters sammanlagda årliga intäkter uppgår till mer eller mindre än 25 procent av de totala intäkterna inom koncernen (inklusive den ideella organisationens intäkter). Specialregeln gäller endast för enheter som är helägda av en eller flera ideella organisationer. Ägandet kan vara såväl direkt som indirekt. Om de aktuella enheternas sammanlagda årliga intäkter både understiger 750 miljoner euro och utgör mindre än 25 procent av koncernens totala årliga intäkter, ska enheterna behandlas som undantagna enheter. Om de årliga intäkterna i stället överstiger 750 miljoner euro eller om intäkterna utgör mer än 25 procent av koncernens totala intäkter, gäller omvänt att undantagsregeln inte är tillämplig. Att specialregeln inte är tillämplig innebär inte någon begränsning av prövningen om de aktuella enheterna kan behandlas som undantagna enheter enligt övriga bestämmelser i regelverket.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det i lagen om tilläggsskatt ska införas en bestämmelse med samma innebörd som specialregeln avseende dotterföretag till ideella organisationer, som följer av avsnitt 1.6 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 och punkt 54.2–54.4 i kommentaren till artikel 1.5.2 i modellreglerna. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det är tveksamt om bestämmelsen är förenlig med direktivet. Frågan om de administrativa riktlinjernas förenlighet med direktivet behandlas ovan i avsnitt 5.

I de administrativa riktlinjerna beskrivs specialregeln som en tolkningsregel avseende vilken verksamhet som kan anses vara ”ancillary” i förhållande till ideella organisationers verksamhet. I den svenska lagen motsvaras ”ancillary” av kriteriet i 1 kap. 6 § första stycket 2 lagen om tilläggsskatt, att enheten uteslutande bedriver verksamhet till stöd för verksamheten i den eller de undantagna enheterna eller offentliga organen. Specialregeln avseende ideella organisationer avviker dock på flera sätt från vad som gäller enligt 1 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt. Specialregeln gäller enbart för enheter som är helägda av en ideell organisation, till skillnad från undantagsbestämmelsen i lagen om tilläggsskatt som kräver ett ägande om minst 95 procent. Specialregeln är också helt frikopplad från bedömningen av ett samband mellan dotterföretagets verksamhet och den verksamhet som bedrivs av den undantagna enheten. Det bedöms därför mer lämpligt att i lagen om tilläggsskatt behandla specialregeln som en självständig undantagsregel, frikopplad från bestämmelsen i 1 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt. Den föreslagna bestämmelsen avser inte att förändra tillämpningen av den tidigare införda undantagsbestämmelsen i 1 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt, där bedömningen av vad som utgör verksamhet till stöd för ”ancillary” är en kvalitativ bedömning. Som anges i propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner kan det röra sig om verksamhet som lika gärna hade kunnat bedrivas i den undantagna enheten men som av någon anledning har placerats i ett fristående dotterföretag, t.ex. koncernintern it-service (prop. 2023/24:32 s. 171). Den

bestämmelse som nu föreslås är i stället kopplad till årliga intäkter och förhållandet mellan den ideella organisationens intäkter och dotterföretagens intäkter. Bestämmelsen föreslås inte innebära någon begränsning av tillämpningen av den kvalitativa bestämmelsen i 1 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt vad gäller dotterföretag till ideella organisationer. Ett dotterföretag som inte uppfyller kriterierna enligt den nu föreslagna bestämmelsen kan därmed prövas mot villkoren i 1 kap. 6 § på samma sätt som tidigare.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 7 a § i lagen om tilläggsskatt.

7.2 Offentliga förmögenhetsfonder ska inte behandlas som moderföretag

Regeringens förslag: Sådana myndighetsenheter som har som huvudsakligt syfte att förvalta och investera ett offentligt organs tillgångar (offentliga förmögenhetsfonder) ska inte behandlas som moderföretag vid tillämpning av lagen om tilläggsskatt.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anger att det i och för sig framstår som välgrundat att undanta dessa enheter från att kunna utgöra moderföretag men att det är tveksamt om ett undantag omfattas av direktivet. *Göteborgs kommun* och *Stockholms kommun* är positiva till förslaget men anger att promemorian saknar det förtydligande som finns i de administrativa riktlinjerna där det klart framgår att offentliga organ inte enbart avser stater utan även omfattar lokala myndigheter, dvs. kommuner och regioner. *Malmö kommun* och Stockholms kommun anser att det bör belysas hur fastighetsförvaltning i offentligt ägda företag förhåller sig till begreppet offentlig förvaltningsuppgift och då särskilt allmännyttiga bostadsbolag. Göteborgs kommun föreslår att samtliga kommunala bolag ska undantas från lagens tillämpning eftersom de drivs utifrån ett kommunalt ändamål.

Skälen för regeringens förslag: I 2 kap. 32 § lagen om tilläggsskatt definieras begreppet myndighetsenhet som en enhet som helt och hållet ägs av ett offentligt organ, som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som har som huvudsakligt ändamål att antingen fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter eller att förvalta och investera det offentliga organets tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar. Vidare gäller att myndighetsenheten ska vara redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och årligen rapportera in uppgifter till det offentliga organet. Om enhetens nettoinkomster fördelas ska inkomsterna endast tillgodogöras det offentliga organet utan att någon del fördelas till förmån för en privatperson. Myndighetsenhetens tillgångar ska också tillfalla det offentliga organet vid enhetens upplösning.

Av definitionen följer att det finns två grupper av myndighetsenheter, sådana som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter och sådana som förvaltar och investerar det offentliga organets tillgångar. Med den senare kategorin av myndighetsenheter avses offentliga förmögenhetsfonder, i kommentaren till modellreglernas definition av myndighetsenhet (”governmental entity”) benämnda ”sovereign wealth funds”.

I lagen om tilläggsskatt definieras ett moderföretag som en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över den (2 kap. 11 §). Definitionen omfattar också huvudenheten i en sådan koncern som avses i 2 kap. 7 § 2, dvs. en enhet som har ett eller flera fasta driftställen förutsatt att enheten inte är en del av en annan koncern. Vidare definieras bestämmande inflytande som ett ägarintresse som innebär att innehavaren är skyldig att post-för-post konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller som skulle ha varit skyldig att konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post-för-post om innehavaren hade upprättat en koncernredovisning (2 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt). En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

I de administrativa riktlinjer som antogs i februari 2023 anges följande avseende offentliga förmögenhetsfonder (avsnitt 1.4). Offentliga förmögenhetsfonder bildas vanligtvis av myndigheter i syfte att äga och förvalta myndighetens investeringar för att säkerställa framtida finansieringsbehov, stabilisera myndighetens betalningsförmåga och att säkerställa en lämplig balans mellan offentlig konsumtion och sparande. Förmögenhetsfonder äger eller förvaltar tillgångar å myndighetens vägnar. Offentliga organ kan välja att äga och förvalta investeringar genom en offentlig förmögenhetsfond för att minska eller undvika konflikter mellan myndighetens roll som investerare och dess regulatoriska roll. En offentlig förmögenhetsfond är alltså lik en investeringsfond eller fondförvaltare, till skillnad från moderföretaget i ett företagskonglomerat. Modellreglernas definition av moderföretag (”ultimate parent entity”) är utgångspunkten för att identifiera alla enheter som ingår i samma koncern enligt regelverket. Definitionen har också betydelse för andra delar av regelverket såsom prioriteringsregler i modellreglernas andra kapitel och för att avgöra vilken redovisningsstandard som ska användas vid beräkningar enligt regelverket. Moderföretaget upprättar en konsoliderad koncernredovisning. Offentliga förmögenhetsfonder kan vara föremål för olika krav vad gäller upprättande av koncernredovisning. En del förmögenhetsfonder kan klassificeras som investeringsfonder och kan då enligt tillämpliga redovisningsregler redovisa portföljinnehav baserat på verkligt värde i stället för genom konsolidering post-för-post. Sådana förmögenhetsfonder behandlas inte som moderföretag i en koncern enligt modellreglerna, eftersom de inte anses ha ett bestämmande inflytande över sina portföljbolag då dessa inte konsolideras post-för-post. Enligt andra redovisningsstandarder kan det dock följa ett krav på konsolidering. Antingen kan den aktuella redovisningsstandarden inte medge några undantag från konsolideringskrav för investeringsenheter alls, eller så kan det hända att den offentliga förmögenhetsfonden inte uppfyller alla kriterier för att klassificeras som en investeringsenhet. Offentliga

förmögenhetsfonder kan därmed uppfylla kriterierna för att vara ett moderföretag i regelverkets mening. Detta innebär att portföljinvesteringar som inte var och en för sig når upp till beloppsgränsen om 750 miljoner euro i årliga intäkter, anses tillhöra samma koncern och därför omfattas av regelverket. Om portföljinvesteringarna i stället hade ägts direkt av det offentliga organ som äger den offentliga förmögenhetsfonden hade de inte ansetts tillhöra en och samma koncern eftersom offentliga organ inte är enheter enligt regelverket. För att likställa offentliga förmögenhetsfonder med offentliga organ ska därför sådana fonder undantas från definitionen av moderföretag.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas en bestämmelse i lagen om tilläggsskatt med samma innebörd som undantaget för offentliga förmögenhetsfonder som följer av avsnitt 1.4 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 och punkt 36.1–36.4 i kommentaren till artikel 1.4.1 i modellreglerna. Det innebär att sådana myndighetsenheter som har som huvudsakligt syfte att förvalta och investera ett offentligt organs tillgångar inte ska behandlas som moderföretag. Undantagsregeln för offentliga förmögenhetsfonder ska föras in i definitionen av vad som utgör ett moderföretag. För att tydliggöra att definitionen av myndighetsenhet omfattar två olika kategorier av enheter, dels sådana som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter, dels offentliga förmögenhetsfonder, föreslås en redaktionell ändring av definitionen.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser att det är tveksamt om bestämmelsen är förenlig med direktivet. Frågan om de administrativa riktlinjernas förenlighet med direktivet behandlas ovan i avsnitt 5. *Göteborgs kommun* och *Stockholms kommun* efterfrågar ett förtydligande att ”the government” (offentligt organ) inte enbart avser staten utan även omfattar lokala myndigheter och deras administrationer eller förvaltningar, dvs. kommuner och regioner. Begreppet offentligt organ definieras i 2 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt. Där anges att med offentligt organ avses staten Sverige, Sveriges riksdag, Sveriges regering, svenska regioner, svenska kommuner och till någon av dessa hörande organ, verk och integrerade delar, samt utländska motsvarigheter. Eftersom kommuner och regioner uttryckligen omfattas av definitionen av offentliga organ anser regeringen inte att något ytterligare förtydligande är nödvändigt.

En följd av att offentliga förmögenhetsfonder föreslås undantas från definitionen av moderföretag är att dotterföretag till sådana enheter inte anses vara en del av en och samma koncern på grund av att de ägs av den offentliga förmögenhetsfonden. I stället ska dotterföretagens koncerntillhörighet bedömas utifrån vilka eventuella andra koncernförhållanden som kan föreligga. Det kan finnas underkoncerner som upprättar separata koncernredovisningar. Lagens tillämplighet på en sådan koncern ska då bedömas separat, på samma sätt som om respektive underkoncern hade ägts direkt av det offentliga organet. Detta följer av definitionen av koncern och den nu föreslagna nya lydelsen av definitionen av moderföretag.

En offentlig förmögenhetsfond ska inte heller anses ha det bestämmande inflytandet över sina dotterföretag, vilket ska klargöras i definitionen av bestämmande inflytande.

Det *Malmö kommun* och Stockholms kommun tar upp i fråga om fastighetsförvaltning omfattas inte av det aktuella lagstiftningsärendet och behandlas därför inte vidare här. Detsamma gäller vad Göteborgs kommun föreslår gällande undantag för kommunala bolag.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 2 kap. 11, 14 och 32 §§ lagen om tilläggsskatt.

8 När moderföretaget och en annan koncernenhet har olika räkenskapsår

Regeringens bedömning: När ett moderföretag och en annan koncernenhet har olika räkenskapsår ska hanteringen i koncernredovisningen följas. Om koncernenheten inte omfattas av koncernredovisningen bör enhetens justerade resultat beräknas i enlighet med alternativregeln för beräkning av det justerade resultatet.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens bedömning: Av kommentaren till artikel 1.1 i modellreglerna, punkt 13.1–13.4, framgår att räkenskapsåret enligt modellreglerna i allmänhet är den redovisningsperiod som moderföretaget använder vid upprättandet av koncernredovisningen. I vissa fall kan en koncern upprätta vissa koncernenheters redovisning baserad på ett annat räkenskapsår än moderföretagets räkenskapsår. Moderföretaget och övriga koncernenheter kan t.ex. upprätta sina redovisningar utifrån ett räkenskapsår som avslutas den 31 december samtidigt som en koncernenhet som hör hemma i en annan stat än moderföretaget upprättar sin redovisning baserat på ett räkenskapsår som avslutas den 30 november. I sådana fall får koncernen tillämpa olika redovisningsriktlinjer vid upprättandet av koncernredovisningen utifrån reglerna i den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen.

Mot denna bakgrund bedömer regeringen att det är den hantering av moderföretagets och en koncernenhets olika räkenskapsår som använts vid upprättande av moderföretagets koncernredovisning som ska följas. Detta gäller redan enligt lagen (2023:875) om tilläggsskatt utifrån att det är hanteringen enligt de principer som tillämpas i koncernredovisningen som ska följas och det är de principerna som ligger till grund för beräkningarna enligt modellreglerna (jfr 3 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt). Det finns därför inte behov av några ändringar i lagen om tilläggsskatt i detta avseende.

Nästa fråga är vad som ska gälla när en koncernenhet har ett annat räkenskapsår än moderföretaget och dess resultat inte ingår i den koncernredovisning som moderföretaget upprättar. Av kommentaren till artikel 1.1 i modellreglerna, punkt 13.5–13.7, följer att i dessa fall kan

koncernen fastställa koncernenhetens resultat enligt artikel 3.1.3 i modellreglerna (3 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt). Vidare kan den redovisning som ett samriskföretag eller en samriskföretagskoncern upprättar gälla för ett räkenskapsår som inte är detsamma som moderföretagets räkenskapsår. Modellreglerna är baserade på moderföretagets räkenskapsår. Om en koncernenhets redovisning avser ett annat räkenskapsår än moderföretagets räkenskapsår och inte ingår i koncernredovisningen ska beräkningarna enligt modellreglerna för koncernenhetens räkenskapsår göras baserat på den redovisningsperiod som slutar under moderföretagets räkenskapsår. På samma sätt, om ett samriskföretags eller en samriskföretagskoncerns redovisning upprättas ett annat räkenskapsår ska beräkningar enligt modellreglerna för samriskföretaget eller samriskföretagskoncernen göras baserat på en redovisningsperiod som slutar under moderföretagets räkenskapsår. Detta kommer att säkerställa att de uppgifter som krävs för att fastställa koncernens eventuella skyldighet att betala tilläggsskatt för ett beskattningsår finns tillgängliga när tilläggsskatterapporten för det beskattningsåret ska lämnas in.

I 3 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt finns en alternativregel för beräkningen av det justerade resultatet. Det bedöms att den bestämmelsen är tillämplig när en koncernenhet har ett annat räkenskapsår än moderföretaget och enheten inte ingår i moderföretagets koncernredovisning. Det finns således inte behov av att ändra bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt med anledning av vad som framgår av de administrativa riktlinjerna enligt ovan utan riktlinjerna innebär endast ett förtydligande i denna del.

9 Symmetrisk behandling av utdelning på vissa finansiella instrument

Regeringens förslag: Om ett finansiellt instrument i redovisningen delas upp på en del eget kapital och en del skuld ska mottagen utdelning som är hänförlig till den del som redovisas som skuld inte behandlas som utdelning eller annan värdeöverföring vid tillämpning av bestämmelsen om undantagen utdelning.

Om ett finansiellt instrument i redovisningen har behandlats som skuld hos en koncernenhet men som eget kapital hos en annan koncernenhet i samma koncern ska den klassificering som den part som har utfärdat det finansiella instrumentet har tillämpat användas av båda parterna.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: I lagen (2023:875) om tilläggsskatt finns bestämmelser om när utdelningar ska undantas vid beräkning av det justerade resultatet (3 kap. 9 §). Bestämmelserna innebär att utdelning eller annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som

har sin grund i ägarintressen inte ska tas med i det justerade resultatet. Detta gäller dock inte om

1. de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav, och
2. koncernenheten som tar emot utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen.

Av 2 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt framgår att med portföljinnehav avses en koncerns ägarintresse i en enhet om koncernen vid den tidpunkt då vinst delas ut eller andelar avyttras har rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna.

Genom kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna, punkt 37, och kommentaren till artikel 10.1 (”ownership interest”) i modellreglerna, punkt 85, kompletteras reglerna om skattefria utdelningar i vissa avseenden. Det gäller för det första s.k. sammansatta finansiella instrument, dvs. finansiella instrument som för utfärdaren kan sägas bestå av en del eget kapital och en del skuld. Detta blir aktuellt för exempelvis konvertibla skuldebrev. Redovisningsmässigt måste ett företag som ger ut sådana instrument dela upp dem på en del eget kapital och en del skuld. I de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (avsnitt 2.3.2, punkt 2–12) framkommer att det finns en risk att en mottagare av utdelning eller ränta på sammansatta finansiella instrument skulle göra gällande att det mottagna beloppet i sin helhet är utdelning som ska undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Eftersom detta inte är avsikten klargörs i kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna, punkt 37, att endast den del av avkastningen som utgivaren behandlar som eget kapital ska kunna behandlas som sådan utdelning (om övriga kriterier för att undantas är uppfyllda).

I kommentaren till artikel 10.1 (”ownership interest”) i modellreglerna, punkt 85, behandlas sådana finansiella instrument som kan ha en asymmetrisk behandling i redovisningen på så sätt att ett och samma instrument behandlas som skuld för den ena parten och som eget kapital för den andra parten. Som exempel nämns vissa typer av preferensaktier. I riktlinjerna införs regler för att förhindra asymmetrisk behandling när utgivare och innehavare av ett sådant finansiellt instrument ingår i samma koncern. I så fall ska båda parterna klassificera instrumentet på samma sätt. Om de inte har gjort det i sina respektive redovisningar ska den klassificering som utgivaren tillämpar även tillämpas av den andra parten.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser motsvarande kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna, punkt 37, och kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna, punkt 85, om undantagna utdelningar på vissa finansiella instrument införs i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 9 a § i lagen om tilläggsskatt.

10 Koncernbidrag

Regeringens bedömning: Koncernbidrag behandlas enligt den ekonomiska innebörden av transaktionen, vilket innebär att de behandlas som utdelning eller kapitaltillskott.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* instämmer i den bedömning som görs i promemorian men efterfrågar förtydligande om vad som gäller när koncernbidrag redovisas som en bokslutsdisposition. *Föreningen Svensk Sjöfart* önskar förtydliganden och även konkreta exempel på hur koncernbidrag ska interagera med undantaget för internationell sjöfart.

Skälen för regeringens bedömning: Koncernbidrag är en inkomstöverföring mellan företag inom en koncern. Bestämmelser om koncernbidrag finns uteslutande i skattelagstiftningen. Inom associationsrätten utgör överföringarna mellan koncernföretag antingen vinstutdelning eller aktieägartillskott.

I Sverige beskattas varje enskilt företag för sig, oavsett om det ingår i en koncern eller inte. Eftersom koncernen inte är ett skattesubjekt i Sverige finns behov av att skattemässigt utjämna resultatet mellan de företag som ingår i koncernen. Tanken är att den sammantagna skattebelastningen för koncernen inte ska vara större än om koncernens verksamhet hade bedrivits av ett enda företag. Det finns därför sedan lång tid tillbaka regler om s.k. koncernbidrag.

Reglerna innebär att givande företag inom koncernen gör en värdeöverföring till mottagande företag i koncernen. Givaren gör avdrag för bidraget samtidigt som mottagaren tar upp bidraget till beskattning. Koncernbidraget är med andra ord en ren inkomstöverföring mellan koncernföretag. Bidraget är inte en ersättning för tjänster eller varor som tillhandhållits givaren. Koncernbidrag regleras i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Genom koncernbidrag kan företagen i princip välja vilket eller vilka svenska företag inom en koncern som ska betala inkomstskatt.

Det är i princip bara inom en s.k. helägd koncern som koncernbidragsreglerna kan tillämpas. Det innebär att moderföretaget ska äga mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget (35 kap. 2 § IL). För att ett koncernbidrag ska få skatterättslig verkan måste värden motsvarande bidraget föras över från givaren till mottagaren. Värdeöverföringen ska ha skett senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration (35 kap. 1 § IL). Det måste inte vara en kontant överföring. Överföringen kan ske genom att bidraget bokförs som en skuld hos givaren och som en fordran hos mottagaren. Av rättspraxis framgår att avdragsrätten inte är beroende av hur bidragen redovisas i räkenskaperna. Något krav på att redovisningen av koncernbidrag i bokföringen ska ske över resultaträkningen finns inte. Det är tillräckligt att det uppstår en skuld hos givaren och en fordran hos mottagaren. En förutsättning för att koncernbidraget ska kunna dras av hos givaren är att både givaren och mottagaren öppet redovisar koncernbidraget i sina inkomstdeklarationer för beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen, eller som skulle ha haft det om inte

givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphört (35 kap. 3 § 2 IL).

Hur koncernbidrag ska redovisas skiljer sig åt mellan olika redovisningsstandarder. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) ska koncernbidrag som huvudregel redovisas som en bokslutsdisposition. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får redovisas som en ökning av andelens redovisade värde.

Enligt en rekommendation från Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering, RFR 2 Redovisning för juridiska personer, finns det två alternativa redovisningssätt, en huvudregel och en alternativregel. Den valda regeln ska tillämpas konsekvent på samtliga koncernbidrag. Huvudregeln bygger på transaktionens ekonomiska innebörd. Enligt huvudregeln ska ett företag redovisa koncernbidrag som det får från ett dotterföretag som en finansiell intäkt. Koncernbidrag som lämnas från moderföretaget till ett dotterföretag redovisas som en ökning av andelar i koncernföretag. Koncernbidrag som ett dotterföretag får från moderföretaget redovisas i dotterföretaget i eget kapital. Koncernbidrag som ett dotterföretag lämnar till moderföretaget redovisas också i eget kapital. Koncernbidrag som erhålls från ett systerföretag redovisas i eget kapital. Koncernbidrag som lämnas till ett systerföretag redovisas också i eget kapital. Enligt alternativregeln ska både erhållna och lämnade koncernbidrag redovisas som en bokslutsdisposition vilket innebär att resultatet för både givare och mottagare påverkas.

I avsnitt 9 i denna proposition behandlas vissa fall när finansiella instrument kan ha en asymmetrisk behandling i redovisningen på så sätt att ett och samma instrument behandlas som skuld för den ena parten och som eget kapital för den andre. Asymmetrisk behandling är inte acceptabel när båda parterna ingår i samma koncern och i avsnitt 9 föreslås därför en bestämmelse om att båda parterna vid beräkningen av det justerade resultatet ska klassificera instrumentet på samma sätt.

Som nämnts ovan kan även koncernbidrag ha en redovisningsmässigt asymmetrisk behandling avseende det redovisade resultatet, när koncernbidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag. Enligt huvudregeln i RFR 2 gäller i sådana fall att koncernbidrag redovisas som en finansiell intäkt i moderföretaget men som minskning av eget kapital i dotterföretaget. I dotterföretagets redovisning kommer det inte att finnas någon kostnad avseende koncernbidrag eftersom utdelning redovisas som en minskning av eget kapital. Eftersom dotterföretaget har en skattemässigt avdragsgill kostnad avseende koncernbidraget kommer däremot den redovisade skatten att minska. I moderföretagets redovisning kommer det att finnas en intäkt avseende mottagen utdelning. Eftersom det är fråga om ett mottaget koncernbidrag kommer skattekostnaden i moderföretaget att öka.

Koncernbidrag är ett sätt att skattemässigt omfördela vinster och förluster mellan företag i en helägd koncern. Systemets effekter är skattemässiga men eftersom de svenska reglerna kräver öppen redovisning kan de även få effekter i redovisningen. Systemet med tilläggsskatt bygger på en koncernmässig syn på så sätt att de sammanlagda skattekostnaderna i en stat jämförs med de sammanlagda vinsterna och förlusterna inom den staten (”jurisdictional blending”). I promemorian görs bedömningen att

det inte finns något behov av att införa någon uttrycklig bestämmelse om detta. *Skatteverket* instämmer i den bedömning som gjordes i promemorian men efterfrågar ett klarläggande av vad som gäller i de fall när koncernbidrag redovisas som en bokslutsdisposition.

Regeringen konstaterar att varken modellreglerna eller direktivet innehåller några uttryckliga regler om koncernbidrag. Koncernbidrag måste därför hanteras utifrån de allmänna reglerna i modellreglerna och direktivet. I detta sammanhang måste även de allmänna principer som systemet bygger på beaktas. En av de grundläggande principerna är att systemet med tilläggsskatt bygger på en koncernmässig syn på jurisdiktionsnivå på så sätt att de sammanlagda skattekostnaderna i en stat jämförs med de sammanlagda vinsterna och förlusterna inom den staten (”jurisdictional blending”). Tilläggsskattebeloppet beräknas alltså för alla koncernenheter i en stat som om de vore ett enda företag, för att sedan fördelas mellan dessa. Koncernbidragen är ett sätt att utjämna de skattemässiga resultaten mellan olika svenska företag i samma koncern. Syftet med koncernbidragssystemet kan sägas vara att företag inte ska förlora skattemässigt på att dela upp verksamheten i flera företag i stället för att bedriva all verksamhet i ett enda företag. Det innebär att koncernbidragen inte ska ha någon påverkan på det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i Sverige. Regeringen instämmer i promemorians bedömning att någon lagstiftning inte behövs i detta avseende.

När det gäller den fråga som Skatteverket tar upp beträffande redovisning som bokslutsdisposition gör regeringen följande bedömning. Enligt 3 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt ska resultatberäkningen göras enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning men utan elimineringar för koncerninterna transaktioner. Bokslutsdispositioner redovisas inte i koncernredovisningen. Enligt principerna för koncernredovisning gäller att bokslutsdispositioner behandlas i enlighet med transaktionens ekonomiska innebörd. För exempelvis en avsättning till periodiseringsfond gäller att den delas upp på en del avseende uppskjuten skatt och en del avseende eget kapital. Detsamma gäller överavskrivningar på inventarier som skrivs av enligt den räkenskapsenliga metoden (se prop. 2023/24:32 s. 210–211 och 227).

Utgångspunkten i koncernredovisningen är alltså att transaktionerna behandlas enligt sin ekonomiska innebörd. Enligt regeringens uppfattning bör motsvarande gälla för koncernbidrag oavsett hur de redovisas i juridisk person. För tilläggsskatteändamål bör därför koncernbidrag behandlas antingen som kapitaltillskott eller som utdelning, beroende på vilken ekonomisk innebörd transaktionen har i det enskilda fallet.

Föreningen Svensk Sjöfart tar upp frågan om hur koncernbidrag ska interagera med undantaget för internationell sjöfart. Föreningen menar att om koncernbidrag hanteras symmetriskt i resultaträkningen och därmed inte justeras bort vid beräkning av det justerade resultatet kan man hamna i en situation där undantagen sjöfartsinkomst ligger i ett bolag, medan skatten på inkomsterna som också måste justeras för ligger i ett annat bolag. Som framgått ovan är det regeringens uppfattning att koncernbidragen ska hanteras enligt sin ekonomiska innebörd. Någon ytterligare reglering med anledning av vad Föreningen Svensk Sjöfart anför är inte nödvändig.

11 Skattetillgodohavanden

11.1 Bakgrund

I flera stater finns olika typer av skattereduktioner. Hur dessa behandlas kan ha stor betydelse för utfallet beträffande skyldigheten att betala tilläggsskatt. Det finns två huvudsakliga lösningar för hur skattereduktioner kan hanteras, antingen som en intäkt som ska tas upp på samma sätt som andra intäkter eller som en minskad skattekostnad. Båda varianterna kommer att minska den effektiva skattesatsen men alternativet att behandla reduktionen som intäkt minskar den effektiva skattesatsen i mindre utsträckning än alternativet att behandla den som en skatteminskning.

Den terminologi som används i lagen (2023:875) om tilläggsskatt för att beskriva de aktuella skattereduktionerna är skattetillgodohavande. I modellreglerna behandlas två olika typer av skattetillgodohavanden, kvalificerade och icke kvalificerade. Med kvalificerat skattetillgodohavande avses enligt modellreglerna

1. ett anspråk på återbetalning (skattetillgodohavande) som är utformat på ett sådant sätt att det ska betalas kontant eller på något motsvarande sätt till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla betalningen enligt lagstiftningen i den stat som beviljar detta, eller
2. om skattetillgodohavandet delvis återbetalas, den del av skattetillgodohavandet som ska betalas kontant eller på något motsvarande sätt till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla detta belopp.

Med icke kvalificerat skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande men som är helt eller delvis återbetalningsbart.

Det som kallas kvalificerat skattetillgodohavande i lagen om tilläggsskatt kallas ”qualified refundable tax credit” i modellreglerna. Det som utmärker sådana skattetillgodohavanden är att de – förutom reduktion av skatt – ska kunna vara återbetalningsbara, dvs. de ska kunna betalas ut kontant eller på något annat motsvarande sätt. För att det ska vara fråga om ett kvalificerat tillgodohavande måste återbetalningen kunna göras inom fyra år. I annat fall är det ett icke kvalificerat skattetillgodohavande.

Den skattemässiga behandlingen (enligt modellreglerna och lagen om tilläggsskatt) ligger nära den redovisningsmässiga hanteringen och innebär att ett kvalificerat skattetillgodohavande ska tas upp som intäkt, oavsett om det utnyttjas som skatteminskning eller betalas ut kontant. Ett icke kvalificerat skattetillgodohavande ska minska skattekostnaden.

I de administrativa riktlinjerna som antogs i juli 2023 (avsnitt 2) behandlas ytterligare varianter av skattetillgodohavanden. Det gäller sådana tillgodohavanden som kan överlåtas till utomstående part (som i sin tur kan få den skatteminskning som tillgodohavandet ger rätt till). De befintliga reglerna måste därför både ändras och kompletteras. Detta behandlas i efterföljande avsnitt.

11.2 Kvalificerade skattetillgodohavanden

Regeringens förslag: Bestämmelsen om att kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt kompletteras med en bestämmelse om att detta ska ske för det år då tillgodohavandet har beviljats. Om ett kvalificerat skattetillgodohavande har beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har behandlat tillgodohavandet på samma sätt i sin redovisning.

En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och överlåter det ska behandla överlåtelsen på samma sätt som ett avyttrat marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. En koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla det på samma sätt som ett förvärvat marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens med undantag för att promemorian inte lämnar något förslag om att intäkten ska tas upp som intäkt för det år som tillgodohavandet beviljas. Promemorians förslag har dessutom en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* invänder mot uttrycket att ett skattetillgodohavande ”har beviljats”. Enligt Skatteverket ger det ett missvisande intryck av att de skattetillgodohavanden som omfattas av bestämmelsen är föremål för ett förfarande för fastställande eller godkännande. Skatteverket menar också att det för svenskt vidkommande i princip inte är möjligt att bestämma det skattemässiga värdet för enskilda inventarier som är föremål för värdeminskningsavdrag eftersom värdeminskningsavdrag bestäms på kollektiv nivå. Skatteverket föreslår i stället att den uppskjutna skatteskulden ska minskas för att uppnå samma resultat.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 3 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt ska ett kvalificerat skattetillgodohavande tas upp som intäkt. Genom förändringarna av punkt 111 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna införs en alternativ behandling. Den alternativa behandlingen rör sådana skattetillgodohavanden som har beviljats i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång. För sådana skattetillgodohavanden kan företaget välja att – i stället för att ta upp beloppet som intäkt omedelbart – minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp beloppet som en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Som förutsättning för att detta alternativ ska vara tillåtet gäller att koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen. Sett över tid kommer samma belopp att tas upp till beskattning oavsett vilken teknik som används. Den nu föreslagna tekniken ger emellertid företagen en möjlighet att antingen sprida ut en intäkt över tillgångens nyttjandeperiod eller indirekt ta upp beloppet på så sätt att avskrivningarna blir lägre än vad de annars skulle ha varit. I denna proposition används genomgående uttrycket att ett skattetillgodohavande har beviljats för att beskriva det företag som har

genomfört en investering eller liknande som har gett upphov till ett skattetillgodohavande (”the originator”).

Skatteverket anser att tekniken att minska det skattemässiga värdet på inventarier i princip inte är möjlig eftersom det skattemässiga värdet bestäms kollektivt beträffande inventarier enligt 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Regeringen instämmer i bedömningen att det skattemässiga värdet enligt inkomstskattelagen på inventarier bestäms kollektivt. När uttrycket används i det här sammanhanget är dock avsikten att det ska vara det skattemässiga värdet som gäller för tilläggsskatten. Detta värde bestäms i enlighet med de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning. Redovisningsmässigt gäller individuell avskrivning. För att undvika begreppsförvirring mellan lagen om tilläggsskatt och inkomstskattelagen föreslår regeringen att lagtexten ändras till att avse värdet beträffande tilläggsskatt. Avsikten är att det ska motsvara det värde som i inkomstskattelagen betecknas ”skattemässigt värde”. *Lagrådet*, som föreslår vissa redaktionella ändringar, använder sig inte av ledet ”beträffande tilläggsskatt”. Regeringen anser dock att det är viktigt att det klart framgår vilket värde det är som avses och föreslår att orden förs in så att det klart framgår att det är värdet beträffande tilläggsskatt som avses. Detta görs genomgående i lagen om tilläggsskatt utom i 7 kap. 56 och 59 §§, eftersom det beträffande dessa paragrafer är uppenbart att uttrycket ”skattemässigt värde” syftar på det skattemässiga värdet enligt lokala bolagsskatteregler.

Skatteverket invänder också mot uttrycket att ett skattetillgodohavande har ”beviljats” för att beskriva det som i de administrativa riktlinjerna benämns ”the originator”. Skatteverket menar att uttrycket ger ett missvisande intryck av att de skattetillgodohavanden som omfattas av bestämmelsen är föremål för ett förfarande för fastställande eller godkännande. Skatteverket föreslår att exempelvis uttrycket ”ursprunglig innehavare” ska användas i stället.

I kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna (punkt 111) beskrivs ”the originator” som – om ett kvalificerat skattetillgodohavande hör ihop med förvärv eller tillverkning av en tillgång – den koncernenhet som har genomfört den aktivitet som genererar skattetillgodohavandet. Regeringen anser att detta motsvaras av uttrycket att ett skattetillgodohavande har beviljats. Uttrycket bör dock tolkas i ljuset av skrivningen i den nämnda punkten i kommentaren, nämligen som den koncernenhet som har genomfört den aktivitet som genererar skattetillgodohavandet. Det viktiga är att ett företag har ett skattetillgodohavande. Om lagstiftningen i en stat inte ställer krav på något särskilt förförande för att ett företag ska få en sådan rätt bör det inte heller krävas beträffande tilläggsskatten.

Av kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna (punkt 112.6) framgår också att en koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla detta på samma sätt som ett förvärvat marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Hur sådana tillgodohavanden som förvärvas av någon annan ska hanteras behandlas nedan i avsnitt 11.3.3. Av de administrativa riktlinjerna framgår inte hur ett företag som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och som avyttrar det ska hantera avyttringen. Även i detta fall bör dock hanteringen vara densamma som beträffande marknadsmässigt överlåtbara skatte-

tillgodohavanden. Hur sådana tillgodohavanden som avyttras ska behandlas framgår i avsnitt 11.3.2 i denna proposition.

Lagrådet föreslår att bestämmelsen om att kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt kompletteras med en bestämmelse om att detta ska göras för det år då skattetillgodohavandet beviljas. Regeringen instämmer i Lagrådets bedömning och föreslår en sådan justering av lagtexten.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår punkt 111 och 112.6 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna om kvalificerade skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 3 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt.

11.3 Marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

11.3.1 Definition av marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

Regeringens förslag: Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande

– som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,

– som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet,

– som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet, och

– vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet.

För den koncernenhet för vilken ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om tillgodohavandet kan överlåtas till någon som inte är närstående under det räkenskapsår då tillgodohavandet uppkommer (uppkomståret) eller inom 15 månader från uppkomstårets utgång. För ett företag som har förvärvat ett skattetillgodohavande är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om tillgodohavandet kan överlåtas vidare till någon som inte är närstående under det räkenskapsår som det förvärvades. Rätten att överlåta tillgodohavandet vidare får inte vara mer begränsad än vad som gällde för det företag för vilket skattetillgodohavandet beviljades.

För det företag för vilket ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om tillgodohavandet överlåts till någon som inte är närstående inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset. Kriteriet är också uppfyllt även om tillgodohavandet inte har överlåtits eller har överlåtits till en närstående part om liknande tillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till ett pris som motsvarar det lägsta marknadsmässiga priset. För ett företag som har förvärvat ett skattetillgodohavande är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om tillgodohavandet har förvärvats från en

part som inte är närstående för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset.

Det lägsta marknadsmässiga priset motsvarar 80 procent av nuvärdet av den skatteminskning som ännu inte har utnyttjats. Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skattetillgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om tillgodohavandet inte har överlåtits, under uppkomståret. Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till det maximala belopp som skatten kan minskas med varje år enligt villkoren för tillgodohavandet.

Bedömningen av om två företag är närstående ska göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemorian föreslår en annan utformning av bestämmelsen om när två företag är närstående. Promemorians förslag i övrigt har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* för fram en synpunkt på den föreslagna lagtexten.

Skälen för regeringens förslag: Som nämnts ovan i avsnitt 11.1 utgår bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt för skattetillgodohavanden från om dessa är återbetalningsbara eller inte. Om de är återbetalningsbara inom fyra år klassificeras de som kvalificerade skattetillgodohavanden, i annat fall som icke kvalificerade skattetillgodohavanden.

Enligt det system som införs i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 kommer ytterligare en dimension att beaktas, nämligen om skattetillgodohavandet går att överlåta till någon annan eller inte. När det gäller hur ett visst skattetillgodohavande ska klassificeras anges i punkt 14.4 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna att man först ska pröva om skattetillgodohavandet är återbetalningsbart, därefter om det går att överlåta. Om ett skattetillgodohavande är återbetalningsbart inom fyra år ska det alltså klassificeras som ett kvalificerat skattetillgodohavande oavsett om det går att överlåta tillgodohavandet eller inte. Sådana skattetillgodohavanden som går att överlåta till en tredje part men som inte kan återbetalas inom fyra år eller som inte kan återbetalas alls kan under vissa förutsättningar klassificeras som ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. För att så ska bli fallet ska det vara fråga om ett skattetillgodohavande som gör att skyldigheten att betala medräknade skatter i den stat som har utfärdat tillgodohavandet minskar ”…a tax credit that can be used by the holder of the credit to reduce its liability for a Covered Tax in the jurisdiction that issued the tax credit…”. Därutöver måste tillgodohavandet för innehavaren uppfylla ytterligare två kriterier, nämligen kriteriet om överlåtbarhet och om marknadsmässighet (punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna). Av systematiken följer också att det ska vara fråga om ett skattetillgodohavande som inte klassificeras som ett kvalificerat skattetillgodohavande.

Skatteverket anser att ordet kostnad i den i promemorian föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 29 a § lagen om tilläggsskatt bör ersättas med ”skattskyldighet”. På så sätt skulle en närmare överensstämmelse uppnås

med den engelska originaltexten. Regeringen konstaterar att ett skattetillgodohavande inte påverkar skattskyldigheten i sig – i den betydelse begreppet har i 3–7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) – utan snarare storleken på den skatt som ska betalas ett visst år. Ordet kostnad i det här sammanhanget bör dock tolkas i vid bemärkelse som att det avser skyldigheten att vid någon tidpunkt betala skatt och inte i snäv betydelse som exempelvis att det bara är den skatt som belöper sig på ett visst år som avses.

Kriteriet om överlåtbarhet innebär att det ställs upp vissa krav beträffande överlåtbarheten för att tillgodohavandet ska klassificeras som ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Dessa krav ser olika ut beroende på om det är det företag som fått tillgodohavandet beviljat eller om det är ett företag som har förvärvat det som ska bedömas.

För den koncernenhet för vilken ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om skattetillgodohavandet kan överlåtas till någon som inte är närstående under det räkenskapsår då rättigheten uppkommer (uppkomståret) eller inom 15 månader från uppkomstårets utgång. I promemorian föreslogs att parterna ska anses vara närstående om en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av den andra parten eller om någon annan, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av var och en av parterna. Parterna ska alltid anses vara närstående om en av dem har bestämmande inflytande över den andra eller om någon annan har bestämmande inflytande över båda parterna. *Lagrådet* anser att förslaget väcker en del frågor, t.ex. vad som avses med vinstintresse, och om ”bolag” är rätt ordval. Lagrådet förordar att bestämmelsen utformas på samma sätt som i förslaget till 4 kap. 12 d § vilket innebär att den ska hänvisa direkt till OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Regeringen delar Lagrådets uppfattning och föreslår en ändrad lydelse. Bedömningen av om två företag är närstående ska därför göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

För ett företag som har förvärvat rätten till ett skattetillgodohavande är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om tillgodohavandet kan överlåtas vidare till någon som inte är närstående under det räkenskapsår som rätten förvärvades. Rätten att överlåta tillgodohavandet vidare får inte vara mer begränsad än vad som gällde för det företag för vilket skattetillgodohavandet beviljades.

Kriteriet om marknadsmässighet kan beskrivas som att det rent faktiskt ska finnas en marknad för tillgodohavandena. Skattetillgodohavanden handlas inte på börser med dagliga marknadsnoteringar men för att kravet ska vara uppfyllt ska det förekomma en faktisk handel där transaktioner förhandlas individuellt mellan fristående parter.

För det företag för vilket skattetillgodohavandet beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om tillgodohavandet överlåts, till någon som inte är närstående inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det som definieras som det lägsta marknadsmässiga priset. Kriteriet är också uppfyllt om tillgodohavandet inte har överlåtits eller har överlåtits till en närstående part om liknande skattetillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader

från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset. För ett företag som har förvärvat rätten till ett skattetillgodohavande är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om tillgodohavandet har förvärvats från en part som inte är närstående för ett pris som minst uppgår till det marknadsmässigt lägsta priset.

I de administrativa riktlinjerna definieras det lägsta marknadsmässiga priset på så sätt att det ska motsvara 80 procent av nuvärdet av den skatteminskning som ännu inte har utnyttjats. Med nuvärde avses det diskonterade värdet av framtida kassaflöden, dvs. ett räntejusterat belopp vars värde beräknas med hänsyn till tidsvärdet av pengar. En översiktlig redogörelse för tekniken avseende diskontering finns i propositionen Nya skatteregler för företagssektorn (prop. 2017/18:245 s. 226–227). Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skattetillgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om tillgodohavandet inte har överlåtits, uppkomståret. Nuvärdet ska också beräknas med hänsyn till det maximala belopp som skatten kan minskas med varje år enligt villkoren för tillgodohavandet.

I kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna (punkt 112.2) finns ett sifferexempel för att illustrera kriteriet om marknadsmässighet. Anta att ett företag har fått ett skattetillgodohavande på 100 år 1 och att företaget har möjlighet att antingen få en skatteminskning på 20 per år under fem år eller sälja tillgodohavandet fr.o.m. år 1 till en utomstående part. Samma stat som har beviljat tillgodohavandet har år 1 gett ut ett skuldinstrument på fem år med fyra procents ränta. Med dessa förutsättningar är nuvärdet av tillgodohavandet år 1 lika med 89,04. Det lägsta marknadsmässiga priset blir då 71,23. Kriteriet om marknadsmässighet kommer att vara uppfyllt om företaget säljer tillgodohavandet till någon som inte är närstående för ett pris som minst uppgår till 71,23. Om tillgodohavandet inte säljs, eller säljs till någon närstående, är kriteriet uppfyllt om liknande tillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter för ett pris som minst uppgår till 71,23.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna om marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden införs i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 29 a–29 e §§ i lagen om tilläggsskatt.

11.3.2 Hanteringen av marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden hos det företag som har beviljats tillgodohavandet

Regeringens förslag: En koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska ta upp detta som intäkt för det år då det har beviljats. Om det marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavandet har beviljats i samband med en

koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del som skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande ska det dras av som kostnad eller föranleda höjning av värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången.

Om en koncernenhet överlåter tillgodohavandet inom 15 månader från uppkomstårets utgång ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för det som angetts ovan. Om en koncernenhet överlåter tillgodohavandet senare än 15 månader från uppkomstårets utgång ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att fördela en intäkt på tillgångens nyttjandeperiod ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: Om ett företag som har fått ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande beviljat väljer att självt utnyttja detta för att minska sin skatt är hanteringen i systemet likvärdig med den som gäller för ett företag som har fått ett kvalificerat skattetillgodohavande beviljat. Det innebär att tillgodohavandet ska tas upp som intäkt. Om tillgodohavandet har beviljats i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får koncernenheten välja att i stället minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller dock bara om enheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen (punkt 112.4 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna). Till den del som skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. I fråga om uttrycket ”värdet beträffande tilläggsskatt”, se avsnitt 11.2 för en redogörelse för *Lagrådets* synpunkter.

Om företaget väljer att, helt eller delvis, inte utnyttja tillgodohavandet för att minska sin skatt utan i stället säljer det till en tredje part blir hanteringen beroende av när i tiden försäljningen görs. Om tillgodohavandet överlåts inom 15 månader från uppkomstårets utgång ska inte skattereduktionens beviljade belopp tas upp som intäkt, varken omedelbart eller utspritt över en tillgångs nyttjandeperiod. I stället ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret (punkt 112.5 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna).

Om företaget överlåter tillgodohavandet senare än 15 månader från uppkomstårets utgång kommer den valda hanteringen av intäkten inte att ändras. I stället ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att fördela en intäkt på tillgångens nyttjandeperiod ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet

och försäljningspriset dras av som kostnad under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Anta att ett företag får ett tillgodohavande på 100 och väljer att sprida ut intäkten över fem år. Ingen del av skattetillgodohavandet utnyttjas år 1 och år 2 säljs tillgodohavandet för 90. Företaget kommer då att ha en förlust på tillgodohavandet på 10 som ska dras av med lika stora delar år 2–5. Sett över innehavstiden kommer företaget att ha tagit upp en intäkt på 100 och dragit av en kostnad på 10 vilket ger en nettointäkt på 90, vilket motsvarar försäljningspriset.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av punkt 112.4 och 112.5 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna om marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt. På motsvarande sätt som föreslås beträffande kvalificerade skattetillgodohavanden (avsnitt 11.2) bör det finnas en uttrycklig regel om att intäkten ska tas upp för det år tillgodohavandet beviljas.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 18 a och 18 b §§ i lagen om tilläggsskatt.

11.3.3 Hanteringen av marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden hos ett företag som har förvärvat tillgodohavandet

Regeringens förslag: En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och utnyttjar detta för att minska medräknade skatter ska ta upp en intäkt för det år som skatteminskningen erhålls. Intäkten ska uppgå till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas.

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare ska en vinst tas upp som intäkt och en förlust dras av som kostnad för överlåtelseåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

– minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,
– ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och
– minskat med samtliga belopp som har tagits upp.

Om skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande, ska ett belopp dras av som kostnad. Beloppet ska motsvara anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

– ökat med samtliga belopp som har tagits upp, och
– minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: Ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande kan bli föremål för handel mellan företag. Ett företag som inte självt kan utnyttja den skatteminskning som

tillgodohavandet ger rätt till kan sälja tillgodohavandet till ett annat företag. För att ett företag ska vara intresserat av att köpa ett skattetillgodohavande måste priset vara lägre än den skatteminskning som företaget kan få med stöd av tillgodohavandet.

I punkt 112.6 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna behandlas den skattemässiga situationen för ett företag som har förvärvat ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Ett företag som har förvärvat ett sådant tillgodohavande och utnyttjar det för att minska sin medräknade skatt ska ta upp en intäkt det år då skatteminskningen erhålls. Intäkten ska uppgå till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas. Anta att ett företag förvärvar ett skattetillgodohavande som ger rätt till 100 i minskad skatt och betalar 90 för detta. Skillnaden mellan rätten till skatteminskning och priset för denna är alltså 10. Om företaget minskar sin skatt med 70 det första året ska alltså 70 procent av 10, dvs. 7 tas upp som intäkt.

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare ska en vinst tas upp som intäkt och en förlust dras av som kostnad för överlåtelseåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

– minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,
– ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och
– minskat med samtliga belopp som har tagits upp som intäkt.

I exemplet ovan har företaget fått 70 i skattesänkning, vilket gör att det återstår 30 att utnyttja. Anta att företaget inte kan utnyttja dessa 30 utan säljer tillgodohavandet vidare för 28. Då ska en vinst eller förlust beräknas. Enligt formeln uppgår denna till 28−90+70−7=1. Detta belopp kan förklaras enligt följande. Företaget betalade ut 90 för en rätt till skatteminskning på 100. Av denna rätt utnyttjades bara 70, därefter såldes tillgodohavandet vidare för 28. Totalt har företaget fått inbetalningar och skatteminskningar på 70+28=98 och betalat ut 90, dvs. ett sammanlagt överskott på 8. Av detta överskott har 7 beskattats år 1 och det som återstår att ta upp år 2 är alltså 1.

Om skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande ska ett belopp dras av som kostnad. Beloppet ska motsvara anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

– ökat med samtliga belopp som har tagits upp, och
– minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

Med samma siffror som i exemplet ovan uppkommer en förlust som uppgår till 90+7−70=27. Detta belopp kan förklaras som att företaget har betalat ut 90 och fått en skatteminskning om 70. Det innebär en ”faktisk” förlust på 20. Företaget beskattades emellertid för en intäkt på 7 år 1 vilket gör att förlustberäkningen måste ökas på med detta belopp så att förlusten år 2 blir 27. Sammanlagt för år 1 och 2 kommer en total förlust på 7−27=20 dras av, vilket motsvarar den ”verkliga” förlusten för båda åren tillsammans.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 112.6 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna om marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Förslaget medför införandet av 3 kap. 18 c § i lagen om tilläggsskatt.

11.4 Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

11.4.1 Definition av icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

Regeringens förslag: Med icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande och som

– om det innehas av det företag för vilket det beviljades, uppfyller kriteriet om överlåtbarhet och inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande, eller

– om det innehas av ett företag som har förvärvat tillgodohavandet, inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: I punkt 14.2 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna definieras vad som menas med ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Definitionen är olika beroende på om tillgodohavandet innehas av det företag för vilket det beviljades eller av ett företag som har förvärvat det.

När tillgodohavandet innehas av det företag för vilket det beviljades definieras ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande som ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande och som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet men som inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande (se ovan avsnitt 11.3.1). För att omfattas av definitionen ska tillgodohavandet alltså gå att överlåta men kravet på marknadsmässighet ska inte vara uppfyllt.

När tillgodohavandet innehas av ett företag som har förvärvat det omfattas det av definitionen av ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande om det varken är ett kvalificerat skattetillgodohavande eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 14.2 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna om icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 29 f § i lagen om tilläggsskatt.

11.4.2 Hanteringen av icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

Regeringens förslag: För en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten har fått med stöd av tillgodohavandet. Om tillgodohavandet överlåts ska ersättningen för tillgodohavandet minska skattekostnaden.

För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet vid förvärvet och anskaffningsvärdet. Detta gäller om skattetillgodohavandet inte överlåts vidare. För ett visst år ska minskningen göras med så stor del av beloppet som årets utnyttjade tillgodohavande utgör av det återstående tillgodohavandet vid förvärvet.

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare ska en vinst på tillgodohavandet minska skattekostnaden och en förlust dras av som kostnad.

Det undantag från att skattekostnaden ska minskas i vissa fall och som avser kvalificerade skattetillgodohavanden ändras på så sätt att undantaget även ska omfatta marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian lämnas inte förslag om att en förvärvare ska minska sin skattekostnad med ett belopp som motsvarar samma andel av skillnaden mellan det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet och anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet som det som motsvaras av den del av skattetillgodohavandet som utnyttjas det året och det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet. Promemorians förslag i övrigt har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att del av den nya bestämmelsen som föreslås införas inte stämmer överens med punkt 14.3 b i kommentaren till artikel 4.1.3 i modellreglerna.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 3 kap. 29 § första stycket lagen om tilläggsskatt ska den redovisade skattekostnaden minskas med vissa poster. Det gäller

1. aktuell skattekostnad som avser intäkter om intäkterna inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,
2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett icke kvalificerat skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,
3. skatt som har återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, om skatten inte har behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna,
4. aktuell skattekostnad som är hänförlig till en osäker skattesituation, och

5. aktuell skattekostnad som inte förväntas bli betald inom tre år från räkenskapsårets utgång.

Enligt 3 kap. 29 § andra stycket lagen om tilläggsskatt ska dock punkt 3 inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden. I punkt 14.1 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna utökas det undantaget till att även gälla marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden. I punkt 14.3 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna införs även nya regler avseende icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden.

För en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten har fått med stöd av tillgodohavandet och det belopp som enheten har erhållit som ersättning för skattetillgodohavandet.

För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande föreslogs i promemorian att skattekostnaden ska minskas med ett belopp som motsvarar anskaffningsvärdet för tillgodohavandet dividerat med summan av de skatteminskningar som tillgodohavandet ger rätt till multiplicerat med den skatteminskning som erhålls det året.

Skatteverket anser att denna bestämmelse i promemorian har fått en lydelse som inte stämmer överens med punkt 14.3 b i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna. Denna punkt lyder:

> (b) a purchaser shall reduce its Covered Taxes for a Fiscal Year by any excess of the face value of the tax credit over its purchase price in proportion to the amount of the credit used to satisfy its liability for a Covered Tax for a taxable period that ends during such Fiscal Year; and

Enligt punktens lydelse ska således en förvärvare minska sin skattekostnad med ett belopp som motsvarar samma andel av skillnaden mellan det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet (”face value”) och anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet som det som motsvaras av den del av skattetillgodohavandet som utnyttjas det året och det återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet. Regeringen anser att bestämmelsen bör utformas i enlighet med detta.

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare ska en vinst på tillgodohavandet minska skattekostnaden och en förlust dras av som kostnad.

Ett exempel visar hur artikeln ska tillämpas.

Anta att ett företag A beviljas ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande på 100. Skattetillgodohavandet klassificeras som ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eftersom det visserligen kan överlåtas men bara för ett pris som understiger det lägsta marknadsmässiga priset. Eftersom skattetillgodohavandet klassificeras som ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska tillgodohavandet inte tas upp som intäkt. År 1 utnyttjar A 10 (av totalt 100) för att minska sin skatt. Enligt punkt 14.3 a i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna ska A minska sin skattekostnad med 10. Om A i redovisningen har minskat sin skatt med 10 ska någon ytterligare

minskning inte göras. Om beloppet har redovisats på något annat sätt än som en skatteminskning ska det redovisade beloppet återläggas och ersättas med en minskning av skattekostnaden på 10.

År 2 säljer A den återstående rätten till skatteminskning (dvs. 90) för 80 till B. Enligt punkt 14.3 a ska A detta år minska sin skattekostnad med 80. A beräknar varken någon vinst eller förlust på försäljningen men det kan noteras att A de kommande åren kommer att betala 10 mer i skatt än A annars skulle ha gjort om skattetillgodohavandet inte hade sålts.

Inte heller B kan sälja tillgodohavandet vidare till ett pris som överstiger det lägsta marknadsmässigt priset. Även B kommer därför att klassificera tillgodohavandet som ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

År 2 använder B 27 av det totala återstående skattetillgodohavandet för att minska sin skatt. Förutom dessa 27 ska ett belopp på 3 minska skattekostnaden enligt punkt 14.3 b i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna. Detta belopp kan härledas i två steg. I steg 1 beräknas skillnaden mellan det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet och B:s anskaffningsvärde för skattetillgodohavandet. Detta belopp uppgår till 90−80=10. Detta motsvarar den ”rabatt” som B fick vid förvärvet av skattetillgodohavandet. Om B under de kommande åren skulle utnyttja hela skattetillgodohavandet (dvs. 90) för att sänka sin skatt ska sammanlagt dessa 10 behandlas som en minskning av den redovisade skattekostnaden. Hur stor del som ska minska skattekostnaden ett visst år avgörs i steg 2. Minskningen för ett visst år ska vara i proportion till kvoten mellan den del av skattetillgodohavandet som utnyttjas det året och det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet. Eftersom B använde 27 av skattetillgodohavandet för år 2 blir minskningen detta år $10 \times \frac{27}{90} = 3$.

År 3 säljer B den återstående rätten till skatteminskning (dvs. 90−27=63) för 63[1]. Detta år kommer B då att få en vinst som uppgår till 7. Detta belopp kan härledas enligt $63 - \left((90 - 27) \times \frac{80}{90}\right) = 7$, dvs. försäljningspriset minskat med det återstående skattetillgodohavandet vid försäljningen multiplicerad med kvoten mellan anskaffningsvärdet och det återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet. Enligt punkt 14.3 c ska B år 3 minska sin skattekostnad med 7. Vinsten på 7 kan också förklaras enligt följande. Under innehavstiden har B haft inbetalningar och skatteminskningar på 27+63=90 och utbetalningar på 80, dvs. sammanlagt 10. Av dessa 10 minskade 3 den redovisade skattekostnaden för år 2 och det återstående beloppet på 7 ska minska den redovisade skattekostnaden för år 3.

Anta i stället att B säljer den återstående rätten till skatteminskning för 52. I så fall uppkommer en förlust på 4. Detta belopp kan härledas enligt $52 - \left((90 - 27) \times \frac{80}{90}\right) = -4$. Enligt punkt 14.3 c ska detta belopp dras av som kostnad vid beräkning av det justerade resultatet för år 3 (notera att hanteringen skiljer sig åt mellan vinst- och förlustfallen). Förlusten på 4 kan förklaras enligt följande. Under innehavstiden har B haft

[1] För exemplets skull antas ett försäljningspris som är lika stort som det återstående skattetillgodohavandet även om det är orealistiskt att en köpare skulle vilja betala så mycket.

inbetalningar och skatteminskningar på 27+52=79 och utbetalningar på 80, dvs. sammanlagt −1. Emellertid minskade den redovisade skattekostnaden med 3 redan år 2. För att det inte ska bli överbeskattning behöver även detta belopp öka på förlusten år 3 vilket gör att förlusten detta år uppgår till 4.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 14.3 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna om icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden i lagen om tilläggsskatt. Det föreslås också att det undantag i 3 kap. 29 § andra stycket lagen om tilläggsskatt som avser kvalificerade skattetillgodohavanden ändras på så sätt att det även ska omfatta marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 3 kap. 29 § och införandet av 3 kap. 29 a § i lagen om tilläggsskatt.

11.5 Övriga skattetillgodohavanden

Regeringens förslag: Med övrigt skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande, ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eller ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Ett övrigt skattetillgodohavande eller ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska inte tas upp som intäkt.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: I lagen om tilläggsskatt finns en definition av icke kvalificerat skattetillgodohavande i 2 kap. 30 §. Den innebär att med ett icke kvalificerat skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande men som är helt eller delvis återbetalningsbart. I de administrativa riktlinjerna från juli 2023 diskuteras behovet av regler för ett antal nya sorters skattetillgodohavanden. Hur dessa ska hanteras framgår av avsnitt 11.3 och 11.4 om marknadsmässigt överlåtbara och icke-marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ovan.

Eftersom ett antal nya sorters skattetillgodohavanden införs behöver definitionen i 2 kap. 30 § lagen om tilläggsskatt ändras. Det mest ändamålsenliga är att ha en samlad beteckning för de skattetillgodohavanden som inte definieras på något annat ställe i lagen. Det är vidare lämpligt att benämna dem övriga skattetillgodohavanden. Denna definition kommer att omfatta ett anspråk på återbetalning som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande, ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eller ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

I lagen om tilläggsskatt finns en bestämmelse i 3 kap. 18 § som innebär att kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt och att icke kvalificerade skattetillgodohavanden inte ska tas upp som intäkt. Av punkt 34 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 framgår att kvalificerade skattetillgodohavanden och marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska behandlas som inkomst hos ett företag som har beviljats tillgodohavandet. Skattetillgodohavanden som inte klassificeras som kvalificerade skattetillgodohavanden eller marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska inte behandlas som inkomst. Ovan (avsnitt 11.2) föreslås att 3 kap. 18 § formuleras om på så sätt att den paragrafen endast gäller kvalificerade skattetillgodohavanden.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas en ny definition i lagen om tilläggsskatt som behandlar övriga skattetillgodohavanden, som medför en ändring av 3 kap. 29 §, samt en bestämmelse som innebär att ett övrigt skattetillgodohavande eller ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande inte ska tas upp som intäkt.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 2 kap. 30 § och 3 kap. 29 § samt införandet av 3 kap. 18 d § i lagen om tilläggsskatt.

12 Vissa frågor om uppskjuten skatt

12.1 Förlust i moderenhet med CFC-inkomst

Regeringens förslag: En fiktiv uppskjuten skattefordran ska beräknas för en moderenhet som har en inhemsk förlust och inkomst av ett kontrollerat utländskt företag, om dessa kvittas före avräkning av utländsk skatt på utländsk inkomst. Detta gäller om ett icke utnyttjat avräkningsbelopp enligt nationella inkomstskatteregler om avräkning av utländsk skatt inte får rullas vidare till senare år, utan den inhemska förlust som helt eller delvis har kvittats i stället beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk. Den fiktiva uppskjutna skattefordran ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år fordran uppkommer och öka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år en sådan omklassificering sker som medför att utländsk skatt avräknas.

En särskild uppskjuten skattefordran ska beräknas för en moderenhet som har en inhemsk förlust och inkomst av ett kontrollerat utländskt företag, om dessa kvittas före avräkning av utländsk skatt på utländsk inkomst. Detta gäller om ett icke utnyttjat avräkningsbelopp får rullas vidare till senare år för att avräknas senare år mot skatt på inhemsk inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat (dvs. när sådan rullning tillåts enligt nationella skatteregler om avräkning av utländsk skatt). Den särskilda uppskjutna skattefordran ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år fordran uppkommer och öka

det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år avräkning av utländsk skatt sker mot skatt på inhemsk inkomst som ingår i enhetens justerade resultat.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian lämnas inte förslag om hur en fiktiv respektive särskild uppskjuten skattefordran ska påverka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år fordran uppkommer. I promemorian föreslås en särskild bestämmelse om att 3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt inte ska tillämpas på en särskild uppskjuten skattefordran. Promemorians förslag har även en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* har vissa tekniska synpunkter avseende förslaget till nya bestämmelser i 3 kap. 31 a, 31 b och 32 b §§ lagen (2023:875) om tilläggsskatt (motsvarar 3 kap. 34 a–d §§ i denna proposition).

Skälen för regeringens förslag: I lagen om tilläggsskatt finns särskilda bestämmelser om justeringar hänförliga till uppskjuten skatt (3 kap. 30–36 §§), det s.k. uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas inte räknas med (3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt). Detta innebär i sin tur att förändringen av uppskjuten skatt avseende sådana skattereduktioner och reduktionsbelopp inte ingår vid beräkningen av justerad skattekostnad enligt 3 kap. 23 § lagen om tilläggsskatt. Bestämmelsen i 3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt motsvaras av artikel 22.5 e i direktivet och artikel 4.4.1 e i modellreglerna. Av punkt 80 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna framgår att den aktuella punkten bl.a. omfattar skattereduktion avseende utländsk skatt, dvs. avräkning av utländsk skatt. Enligt artikel 4.1.1 e ska effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att reduktionsbelopp utnyttjas inte räknas med i det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Av punkt 82 i kommentaren framgår att beviljandet av en skattereduktion därmed inte kommer att ge upphov till tilläggsskatt. Modellreglernas utformning innebär dock att artikel 4.4.1 e kan ge upphov till tilläggsskatt när en stats beskattningsregler innebär att en moderenhets inhemska förlust, i stället för att rullas till ett senare år, kvittas mot ett kontrollerat utländskt företags inkomst (CFC-inkomst) före eventuell avräkning av utländsk skatt. Uttrycket system för beskattning av kontrollerade utländska företag (”controlled foreign company tax regime”) är definierat i 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt.

Punkt 82.1–82.5 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna rör situationen att en stats beskattningsregler innebär att en moderenhets inhemska förlust, i stället för att rullas till ett senare år, ska kvittas mot CFC-inkomst före eventuell avräkning av utländsk skatt. Avsikten är att utfallet vid inhemsk förlust i kombination med CFC-inkomst ett visst år ska vara likvärdigt oavsett om en stat tillåter rullning av förluster eller s.k. carry-forward vid avräkning av utländsk skatt (dvs. att utländsk skatt som inte kan avräknas ett visst år får rullas framåt för att avräknas ett senare år) eller motsvarande (punkt 8 i avsnitt 2.8 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023).

Av punkt 82.1–82.5 i kommentaren till artikel 4.4.1 c i modellreglerna framgår bl.a. följande. För att ett system där inhemsk förlust kvittas mot utländsk inkomst före eventuell avräkning av utländsk skatt inte ska behandlas sämre än ett system där inhemsk förlust i stället omfattas av rullning, s.k. carry-forward, ska förstnämnda situation i vissa fall ge upphov till en särskild uppskjuten skattefordran som ersätter den minskning av förlusten som kvittningen medför (”substitute loss carry-forward DTA”). Bestämmelsen i artikel 4.4.1 e (motsvaras av 3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt) ska inte tillämpas på en sådan uppskjuten skattefordran.

Enligt punkt 9 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 ska ett likvärdigt utfall uppnås genom att en sådan skattemässig behandling som ersätter rullning av förlust när en moderenhet har en inhemsk förlust och CFC-inkomst, i vissa fall få genomslag vid tillämpning av modellreglerna. I ”likvärdig behandling” ligger vidare att utfallet inte ska vara mer förmånligt än vad som hade varit fallet om rullning av underskott hade fått göras. Genom att den inkomstskattemässiga behandlingen får genomslag på det sätt som anges i riktlinjerna undviks att en moderenhet som har CFC-inkomst och som enligt modellreglerna har en förlust i den stat den hör hemma blir lågbeskattad på grund av att belopp som avser avräkning av utländsk skatt inte får beaktas när det uppskjutna skattejusteringsbeloppet beräknas (punkt 82.1 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna).

Av punkt 82.2 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna framgår att det ska skapas en särskild uppskjuten skattefordran som ersätter den minskning av en förlust som kvittning av förlusten medför. En särskild uppskjuten skattefordran påverkar det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. De närmare förutsättningarna för detta anges i punkt 82.2 a–c. Av punkt 82.2 a framgår att det ska vara fråga om nationella skatteregler enligt vilka utländsk inkomst kvittas mot inhemsk förlust före eventuell avräkning av utländsk skatt mot skatt på utländsk inkomst. Av punkt 82.2 b framgår vidare att det ska vara fråga om en koncernenhet vars förlust helt eller delvis kvittas mot utländsk inkomst. Av punkt 82.2 c framgår slutligen att de nationella reglerna ska tillåta s.k. carry-forward vid avräkning av utländsk skatt och att denna avräkning ett senare år ska ske mot skatt på inkomst som ingår i beräkningen av koncernenhetens justerade resultat. Av punkt 82.3 framgår att en särskild uppskjuten skattefordran som ersätter den minskning av en förlust som kvittning av förlusten medför ska ingå i beräkningen av koncernenhetens uppskjutna skattejusteringsbelopp det år den uppstår och det år den återförs. Vidare framgår att den särskilda uppskjutna skattefordran uppgår till det lägsta av det högsta tillåtna carry-forward-beloppet enligt de nationella reglerna om avräkning av utländsk skatt och koncernenhetens förlust för beskattningsåret (före kvittning mot CFC-inkomsten) multiplicerad med den nationella inkomstskattesatsen. Om den nationella inkomstskattesats som använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet därför räknas om utifrån en skattesats på 15 procent enligt de principer som anges i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna.

I punkt 82.4 i kommentaren kompletteras punkt 82.2 och 82.3 med situationer som inte omfattas av sistnämnda punkt. Det rör sig om nationella inkomstskatteregler som, i stället för carry-forward av utländsk

skatt på CFC-inkomst, innehåller regler om omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk sådan. Sådana regler ska få genomslag på motsvarande sätt som enligt punkt 82.2 och 82.3 genom att en s.k. fiktiv uppskjuten skattefordran uppkommer och påverkar det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

Punkt 82.1–82.5 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna innebär en avvikelse från vad som gäller i fråga om justeringar avseende uppskjuten skatt enligt 3 kap. 30–34 §§ lagen om tilläggsskatt.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av punkt 82.2–82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna om fiktiv uppskjuten skattefordran och särskild uppskjuten skattefordran ska införas i lagen om tilläggsskatt. Bestämmelserna utformas i enlighet med de tekniska synpunkter *Skatteverket* framfört.

Lagrådet anför att behovet av det nya andra stycket i 3 kap. 34 § bör belysas ytterligare och att även de andra paragrafer som anknyter till den paragrafen bör ses över. I propositionen har, med anledning vad Lagrådet har anfört om behovet av det nya andra stycket i 3 kap. 34 §, nämnda bestämmelse utgått och ytterligare bearbetning och förtydliganden gjorts av paragraferna om fiktiv respektive särskild uppskjuten skattefordran, vilka samtidigt fått en ny placering efter 3 kap. 34 §. Det innebär att 3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt alltjämt ska tillämpas på eventuella bokförda skattekostnader eller -intäkter hänförliga till att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas. Sådana belopp ska inte räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. En fiktiv uppskjuten skattefordran eller en särskild uppskjuten skattefordran beräknad enligt de bestämmelser som nu föreslås, ska däremot räknas med.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 3 kap. 23 och 30 §§ samt införandet av 3 kap. 34 a–34 d §§ i lagen om tilläggsskatt.

12.2 Förtydligande beträffande det uppskjutna skattejusteringsbeloppet

Regeringens förslag: Bestämmelsen avseende vilka belopp som ska läggas till det uppskjutna skattejusteringsbeloppet justeras så att det tydligt framgår att det som avses är sådana belopp som inte har räknats med i den justerade skattekostnaden för tidigare räkenskapsår men som har betalats under det aktuella räkenskapsåret.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., påpekar att lagtexten och författningskommentaren skiljer sig åt och ber om ett förtydligande.

Skälen för regeringens förslag: Vid beräkning av den justerade skattekostnaden ska hänsyn tas till såväl aktuella som uppskjutna skatter.

Hur uppskjutna skatter ska justeras framgår av 3 kap. 30–34 §§. Enligt 30 § gäller som huvudregel att det uppskjutna skattejusteringsbeloppet uppgår till den nettopost i räkenskaperna som visar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar med justeringar enligt 31–34 §§. I 33 § regleras vilka poster som ska läggas till vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet och i 34 § vilka poster som inte ska räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Det som enligt 33 § 1 ska läggas till beräkningen är belopp som avser betalning av en uppskjuten skatteskuld, om skatteskulden inte har räknats med i det justerade resultatet för tidigare räkenskapsår men har betalats under det aktuella räkenskapsåret.

I författningskommentaren till den aktuella punkten anges att det framgår att det belopp som ska läggas till avser betalning av en uppskjuten skatteskuld om skatteskulden inte har räknats med i den justerade skattekostnaden för tidigare räkenskapsår men har betalats under det aktuella räkenskapsåret. *NSD m.fl.* påpekar att lagtexten talar om att skatteskulden inte har räknats med i det justerade resultatet för tidigare räkenskapsår medan författningskommentaren talar om att den inte har räknats med i den justerade skattekostnaden för tidigare räkenskapsår. Eftersom lagtexten och författningskommentaren skiljer sig åt framför NSD m.fl. att diskrepansen bör åtgärdas.

Regeringen instämmer i att det finns en skillnad mellan lagtext och författningskommentar. Enligt systematiken i lagen om tilläggsskatt gäller att det justerade resultatet beräknas utan hänsyn till den redovisade skattekostnaden. Redan av detta följer att lagtextens hänvisning till det justerade resultatet är felaktig. Avsikten är att den aktuella bestämmelsen ska motsvara artikel 22.3 a i direktivet och artikel 4.4.2 a i modellreglerna. Enligt dessa artiklar är det helt klart att avsikten är att det som ska läggas till är vissa poster avseende skattekostnader som har betalats under det aktuella räkenskapsåret men som exkluderades vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för ett tidigare räkenskapsår. Konkret avser det de punkter som nämns i 34 § 2–4. Dessa poster avser

2. skattekostnad som är osäker,
3. skattekostnad som avser utdelning från en koncernenhet, och
4. skattekostnad som avser en uppskjuten skatteskuld om skatteskulden omfattas av ett val enligt 4 kap. 17 §.

Regeringen föreslår därför att lagtexten ändras så att detta framgår tydligt.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 3 kap. 33 § lagen om tilläggsskatt.

13 Beräkning av ett särskilt överskjutande skattebelopp

Regeringens förslag: Det införs bestämmelser om ett särskilt överskjutande skattebelopp. Om det sammanlagda justerade resultatet

för koncernenheterna i en stat är positivt och de sammanlagda justerade skattekostnaderna för samma enheter uppgår till ett negativt belopp, ska det vara obligatoriskt att bestämma ett överskjutande skattebelopp. Det överskjutande skattebeloppet ska då utgöras av den sammanlagda justerade skattekostnaden. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska den sammanlagda justerade skattekostnaden ökas med ett positivt belopp motsvarande det särskilda överskjutande skattebeloppet. Efterföljande år, då den justerade skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp, ska det överskjutande skattebeloppet i stället minska skattekostnaden. Något särskilt överskjutande skattebelopp ska dock inte bestämmas om det underskott som ger upphov till den negativa skattekostnaden vid inkomstbeskattningen kvittas mot tidigare års överskott. Om koncernen upphör att ha koncernenheter i den stat för vilken ett överskjutande skattebelopp har bestämts ska beloppet kvarstå hos koncernen. Bestämmelsen om minskning av skattekostnad aktualiseras åter om koncernen under senare år på nytt bildar eller förvärvar koncernenheter i staten.

En ny valmöjlighet införs också som innebär att bestämmelserna om att bestämma ett särskilt överskjutande skattebelopp kan tillämpas när de särskilda reglerna om tillkommande tilläggsskatt när det justerade resultatet är en förlust, är tillämpliga.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian saknas bestämmelser om underskott som kvittas mot tidigare års överskott och om vad som gäller om koncernen upphör att ha koncernenheter i den stat för vilken det överskjutande skattebeloppet har bestämts. Promemorians förslag har också en något annat redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *FAR* anser att ytterligare lagreglering behövs avseende förluster som får rullas bakåt i tiden och situationen att en koncernenhet i den aktuella staten säljs. *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna*, *Finansbolagens förening*, *Företagarna*, *Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., anser att det bör tydliggöras att det inte handlar om en för hög fordran utan om en för hög negativ kostnad (dvs. intäkt). *Skatteverket* anser att det kan förtydligas att det inte är skattefordran utan det lokalt fastställda skattemässiga underskottet (”the local tax loss”) som ska vara större än underskottet som beräknas enligt modellreglerna och att det bör regleras i 19 a § att bestämmelsen inte gäller till den del en överskjutande skattefordran är hänförlig till en förlust som rullas bakåt och kvittas mot tidigare års vinster.

Skälen för regeringens förslag

Tilläggsskatt när det justerade resultatet är negativt

I en särskild undantagssituation kan tilläggsskatt tas ut även om koncernenheterna i en stat har ett negativt justerat resultat, dvs. en förlust. Denna situation regleras i 4 kap. 18 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 21.5 minimibeskattningsdirektivet och i artikel 4.1.5 modellreglerna. Bakgrunden till bestämmelsen framgår av kommentaren till artikel 4.1.5 i modellreglerna.

I kommentaren i dess ursprungliga lydelse anges att regeln bara ska tillämpas om koncernenheterna i en stat redovisar förluster. En ytterligare förutsättning är att koncernen redovisar en negativ skattekostnad, dvs. en intäkt/uppskjuten skattefordran i staten. Det skattemässiga underskottet enligt lokala regler ska dessutom vara större än vad som är fallet om resultatet beräknas enligt modellreglernas bestämmelser. Denna situation kan uppstå när de lokala skattereglerna är mer förmånliga än de regler om justerat resultat som finns i modellreglerna. De mer förmånliga lokala skattereglerna ska inte avse rena tidsmässiga skillnader (s.k. temporära skillnader) utan det ska handla om permanenta skillnader mellan redovisning och beskattning. Det kan exempelvis förekomma att en stat tillåter avskrivning utifrån ett högre avskrivningsunderlag än den faktiska anskaffningsutgiften. Det kan också handla om att intäkter eller vinster enligt nationell rätt behandlas som skattefria utan att motsvarande gäller enligt modellreglerna. Eftersom systemet för tilläggsskatt utgår från de redovisade skatterna måste permanenta skillnader hanteras i systemet. I annat fall skulle de mer förmånliga lokala skattereglerna indirekt kunna komma att beaktas i systemet. Den modell som har valts för att hantera problemet kan förenklat uttryckt sägas innebära att skillnaden mellan den redovisade skattefordran och den skattefordran som koncernen skulle ha redovisat om modellreglernas bestämmelser om justerat resultat hade tillämpats, ska behandlas som ett tillkommande tilläggsskattebelopp.

I de administrativa riktlinjerna från februari 2023 anges följande exempel för att illustrera reglernas tillämpning (avsnitt 2.7 punkt 3–6). Det sammanlagda justerade resultatet för samtliga koncernenheter i en stat är under ett visst år noll. Enligt lokala skatteregler är resultatet dock en förlust om 100 då koncernenheterna har fått göra avskrivning med ett högre belopp än anskaffningskostnaden för ett inventarium. Den inkomstskattemässiga förlusten får rullas framåt och det följer av modellreglernas artikel 4.4.1 att en uppskjuten skattefordran om 15 ska beaktas. Följande år uppgår det sammanlagda justerade resultatet för samma koncernenheter till en vinst om 100, vilket överensstämmer med det skattemässiga resultatet enligt lokala skatteregler. Den skattemässiga vinsten kvittas mot det inrullade underskottet varför det inte uppkommer någon aktuell skattekostnad. Den uppskjutna skattefordran minskar dock med 15, vilket innebär att den effektiva skattesatsen enligt modellreglerna beräknas till 15 procent. Att följa denna metod innebär i praktiken att den avskrivning som överstiger anskaffningskostnaden tillåts få genomslag vid tillämpningen av modellreglerna. För att motverka detta finns två delar i modellreglerna, artikel 4.1.5 och artikel 5.2.1. Enligt artikel 4.1.5 uppkommer en tillkommande tilläggsskatt som motsvarar den del av den uppskjutna skattefordran som hänför sig till den permanenta skillnaden mellan modellreglerna och lokala skatteregler. Den tillkommande tilläggsskatten motsvarar den högsta påverkan som den uppskjutna skattefordran kan få på tilläggsskatten under kommande år. I praktiken kan dock påverkan komma att bli lägre. Om, i exemplet ovan, det skattemässiga resultatet för de aktuella koncernenheterna i stället var 200 under det följande året, och om resultatet (efter avdrag för underskottet från föregående år) beskattades med en skattesats om 30 procent, skulle den aktuella skattekostnaden under år 2 motsvara en effektiv skattesats om 15 procent beräknat enligt modellreglerna. Det skulle innebära att den

uppskjutna skattefordran om 15 hänförlig till år 1 i praktiken inte får någon påverkan på uttaget av tilläggsskatt.

Det anges vidare i riktlinjerna att kommentaren till artikel 4.1.5 är formulerad så att den ger intryck av att bestämmelsen endast är tillämplig om det föreligger en förlust enligt lokala skatteregler. Bestämmelsen ska dock vara tillämplig när den aktuella medräknade skattekostnaden är lägre än noll och lägre än den förväntade justerade skattekostnaden. Punkt 20 i kommentaren till artikel 4.1.5 i modellreglerna anpassas för att korrekt återspegla detta.

När procentsatsen för tilläggsskatt överstiger 15 procentenheter

I 3 kap. 38 § första stycket lagen om tilläggsskatt anges att om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen ska en procentsats för tilläggsskatt beräknas. Med procentsats för tilläggsskatt avses minimiskattesatsen, dvs. 15 procent, minskad med koncernens effektiva skattesats för räkenskapsåret i den aktuella staten.

I samma avsnitt i de administrativa riktlinjerna som nämns ovan (avsnitt 2.7 punkt 7) beskrivs också den aspekt av modellreglerna, som gäller beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt enligt artikel 5.2.1. Det anges att regeln i artikel 5.2.1 har en liknande funktion som den ovan beskrivna regeln i artikel 4.1.5 i de fall när det justerade resultatet är positivt. Den effektiva skattesatsen kan då uppgå till ett negativt belopp. När en negativ effektiv skattesats subtraheras från minimiskattenivån uppkommer en procentsats för tilläggsskatt som är högre än minimiskattesatsen. Effekten av att multiplicera denna högre procentsats med det justerade resultatet ger en effekt som liknar den som följer av artikel 4.1.5. Det innebär att tilläggsskatt tas ut motsvarande det högsta belopp som den permanenta skillnaden mellan det justerade resultatet och det skattemässiga resultatet enligt lokala skatteregler skulle kunna sänka tilläggsskatten med under ett senare år. Tilläggsskattebeloppet beräknas dock inte med det justerade resultatet som utgångspunkt utan den överskjutande vinsten, vilket innebär att ett substansbelopp dras av från det justerade resultatet. Substansbeloppet minskar därmed effekten av den ovan beskrivna systematiken genom vilken modellreglerna hanterar avvikelser mellan modellreglerna och nationell rätt.

Ny metod för att hantera skillnader mellan modellreglerna och nationell rätt

I riktlinjerna anges vidare (avsnitt 2.7 punkt 8–10) att de båda ovan nämnda reglerna är nödvändiga för att säkerställa modellreglernas fulla genomslag. Ingen av reglerna tar dock hänsyn till hur stor påverkan den uppskjutna skattefordran får på tilläggsbeskattningen, det år då den minskar. En särskild ny metodologi utvecklas därför, för att bestämma ett överskjutande skattebelopp (”excess negative tax expense”). Metodologin ska vara valfri vid tillämpning av artikel 4.1.1 (när tilläggsskatt beräknas trots att det inte finns någon överskjutande vinst) och obligatorisk vid en tillämpning av artikel 5.2.1 (när den effektiva skattesatsen är negativ och det finns en överskjutande vinst). Metodologin innebär att det beräknas ett överskjutande skattebelopp för det aktuella räkenskapsåret, vilket minskar den justerade skattekostnaden under ett senare räkenskapsår.

I punkt 21.1–21.8 i kommentaren till artikel 4.1.5 i modellreglerna anges bl.a. följande. IF har kommit överens om att när artikel 4.1.5 är tillämplig ska en koncern kunna använda sig av metoden att beräkna ett överskjutande skattebelopp (”excess negative tax expense administrative procedure”). Om koncernen tillämpar metoden ska den negativa skattekostnaden tas bort från den justerade skattekostnaden och ett överskjutande skattebelopp föras till en särskild förteckning och rullas framåt. När artikel 4.1.5 är tillämplig ska det överskjutande skattebeloppet uppgå till samma belopp som den tillkommande tilläggsskatten. Under varje efterföljande år då det uppkommer ett positivt justerat resultat i den aktuella staten och då den justerade skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp (dvs. är en kostnad), ska den sammanlagda justerade skattekostnaden minskas med ett belopp motsvarande det överskjutande skattebeloppet. Minskningen ska dock göras som lägst till noll. I den särskilda förteckningen ska också den överskjutande skattefordran minskas med samma belopp. Det framgår vidare att det överskjutande skattebeloppet ska finnas med i framtida tilläggsskatteberäkningar för den aktuella koncernen till dess att det helt har använts, oavsett om de koncernenheter som gett upphov till skattebeloppet har avyttrats. Den överskjutande skattefordran hänförs således till koncernen och inte till de enskilda koncernenheterna. Det framgår också att om den negativa skattekostnaden är hänförlig till en förlust som rullas bakåt och kvittas mot tidigare års vinster (”loss carry-back”) ska något överskjutande skattebelopp inte beräknas, utan då gäller alltjämt tidigare gällande bestämmelser. Metoden leder till att det inte uppkommer någon tillkommande tilläggsskatt enligt artikel 4.1.5 och att procentsatsen för tilläggsskatt enligt artikel 5.2.1 inte kommer att överstiga 15 procent. Vad gäller tillkommande tilläggsskatt när det inte redovisas någon vinst, ska det vara en årlig valmöjlighet (”annual election”) att beräkna ett överskjutande skattebelopp. Valet ska redovisas i tilläggsskatterapporten, jfr 33 d kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Valet görs genom att en beräkning av ett överskjutande skattebelopp sker. Det överskjutande skattebeloppet måste sedan beaktas vid alla kommande beräkningar av den effektiva skattesatsen i den aktuella staten. Om en eller flera koncernenheter i staten avyttras, ska den avyttrande koncernen fortsätta att beakta och hålla förteckningen över överskjutande skattebelopp aktuell. Det gäller även om samtliga koncernenheter i staten avyttras. Om koncernen senare på nytt förvärvar eller bildar koncernenheter i den aktuella staten, ska förteckningen över överskjutande skattebelopp beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för dessa nya koncernenheter.

Vad gäller beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt när det justerade resultatet är positivt och den justerade skattekostnaden är negativ anges följande i punkt 15.1–15.5 i kommentaren till artikel 5.2.1. Procentsatsen för tilläggsskatt kan under vissa förhållanden överstiga minimiskattesatsen. Det kan hända när det sammanlagda justerade resultatet i staten är positivt men den effektiva skattesatsen är negativ. Om den effektiva skattesatsen t.ex. är minus 4 procent (dvs. en intäkt/skattefordran motsvarande 4 procent av det justerade resultatet), blir procentsatsen för tilläggsskatt 19 procent (15 % − (− 4 %)). När procentsatsen för tilläggsskatt beräknad på detta sätt överstiger minimi-

skattesatsen ska det vara obligatoriskt att beräkna ett överskjutande skattebelopp. Skälen för och bakgrunden till metoden beskrivs närmare i kommentaren till artikel 4.1.5. Skälet för att behandlingen ska vara obligatorisk vid tillämpning av artikel 5.2.1 är att substansbeloppet inte felaktigt ska påverka beskattningen av permanenta skillnader mellan lokala skatteregler och modellreglerna. Koncernen ska ta bort den negativa skattekostnaden från den justerade skattekostnaden och ett överskjutande skattebelopp ska föras till en särskild förteckning och rullas framåt. Det överskjutande skattebeloppet ska motsvara den negativa justerade skattekostnaden. Den sammanlagda justerade skattekostnaden ska ökas med motsvarande belopp som det överskjutande skattebeloppet uppgår till och beloppet ska föras till en förteckning över överskjutande skattebelopp. Det överskjutande skattebeloppet måste sedan beaktas vid alla kommande beräkningar av den effektiva skattesatsen i staten.

Bestämmelserna som beskrivs i riktlinjerna och i kommentaren saknas i lagen om tilläggsskatt. I promemorian föreslås därför att bestämmelser om beräkning av en särskild överskjutande skattefordran ska införas. *NSD m.fl.* anför att en fordran är en balanspost, men att det som anges i riktlinjerna är en resultatpost. Regeringen instämmer i den bedömningen och föreslår ett ändrat ordval.

FAR anser att situationen att koncernenheter lämnar koncernen behöver regleras i lagtexten. FAR och *Skatteverket* anser också att situationen att förluster rullas bakåt och kvittas mot tidigare års vinster bör regleras uttryckligen. Regeringen instämmer i de bedömningarna och föreslår att det införs sådana bestämmelser i lagen om tilläggsskatt.

I kommentaren uttrycks att om en eller flera koncernenheter i staten avyttras, ska den avyttrande koncernen fortsätta att beakta och hålla förteckningen över överskjutande skattefordran aktuell, även om det inte längre finns några koncernenheter i staten. Även om kommentaren uttryckligen endast nämner avyttring bör detsamma gälla om koncernenheter avvecklas eller på något annat sätt lämnar koncernen.

Effekten av att tillämpa den nya bestämmelsen om överskjutande skattebelopp i förhållande till 3 kap. 38 § lagen om tilläggsskatt är att eftersom den justerade skattekostnaden och därmed också den effektiva skattesatsen beräknas till noll i stället för till ett negativt belopp, kommer procentsatsen för tilläggsskatt att uppgå till minimiskattesatsen, dvs. 15 procent.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen sammanfattningsvis att bestämmelser med samma innebörd som följer av punkt 21.1–21.8 i kommentaren till artikel 4.1.5 samt punkt 15.2–15.5 i kommentaren till artikel 5.2.1 modellreglerna om beräkning och behandling av ett överskjutande skattebelopp ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Alternativ beräkning av uppskjuten skattefordran och andra redaktionella ändringar

I 4 kap. 13–16 §§ lagen om tilläggsskatt behandlas möjligheten till en alternativ beräkning av en uppskjuten skattefordran. Valmöjligheten ska enligt direktivet och modellreglerna inte vara tillämplig för koncernenheter som omfattas av ett godkänt utdelningsskattesystem. Vad som avses med ett godkänt utdelningsskattesystem framgår av 2 kap. 31 §

lagen om tilläggsskatt. Det bör klargöras i lagen om tilläggsskatt att begränsningen avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem endast aktualiseras om de aktuella koncernenheterna skulle kunna vara föremål för det regelverket. Det kan förekomma stater där ett sådant regelverk finns men bara är tillgängligt för företag med t.ex. en viss högsta omsättning eller endast för företag som inte ingår i en koncern. Om de aktuella koncernenheterna inte uppfyller kriterierna för att omfattas av ett sådant regelverk, t.ex. på grund av sin omsättning, ska de inte heller omfattas av begränsningen i lagen om tilläggsskatt. Om en tillämpning av reglerna om ett godkänt utdelningsskattesystem är valfri ska det dock inte krävas att koncernenheterna i den aktuella staten har gjort det valet, om de uppfyller kriterierna för att få göra valet enligt den nationella lagstiftningen.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 3 kap. 37 § och 4 kap. 13 och 18 §§ samt införandet av 3 kap. 37 a–37 c §§ och 4 kap. 19 a § i lagen om tilläggsskatt.

14 Beräkningen av det justerade resultatet

14.1 Säkringsinstrument som avser nettoinvestering i utlandsverksamhet

Regeringens förslag: En ny valmöjlighet införs, som ger den rapporterande enheten möjlighet att inte räkna med vissa valutakurseffekter vid beräkningen av det justerade resultatet. Detta gäller under förutsättning att den aktuella valutakurseffekten avser ett säkringsinstrument, att den valutakursrisk som har säkrats avser ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav, att vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital i moderföretagets koncernredovisning och att säkringsinstrumentet utgör en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning. Valet ska gälla i fem år fr.o.m. det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår en annorlunda utformad rubrik i lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Skälen för regeringens förslag: I lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om att vinster och förluster som ingår i en enhets redovisade resultat och som avser ägarintressen i vissa fall inte ska tas med i det justerade resultatet (3 kap. 10 §). Detta gäller vinster och förluster som beror på ändringar i det verkliga värdet på ett ägarintresse som inte är ett

portföljinnehav, vinster och förluster som avser ett ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden och sådana resultatposter som beror på avyttring av ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav. Ett portföljinnehav definieras i sin tur som en koncerns ägarintresse i en enhet om koncernen vid den tidpunkt då vinst delas ut eller andelar avyttras har rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna (2 kap. 17 §).

I de administrativa riktlinjer som antogs i februari 2023 anges bl.a. följande (punkt 1–7 i avsnitt 2.2). Vinster och förluster hänförliga till ägarintressen som överstiger 10 procent av en enhet undantas ofta från beskattning enligt lokala skatteregler. Att sådana vinster och förluster undantas vid beräkningen av det justerade resultatet innebär därmed att det justerade resultatet kommer mer i linje med det skattemässiga resultatet enligt lokala inkomstskatteregler, än vad som annars vore fallet. Några stater, men inte alla, undantar också vinster och förluster avseende valutasäkring kopplade till sådana ägarintressen från beskattning. Det är vanligt inom internationella koncerner att det sker en säkring av valutakursrisker kopplade till att verksamhet bedrivs i dotterföretag som har en annan funktionell valuta än moderföretaget. Valutakursexponeringen mellan moderföretagets funktionella valuta och dotterföretagets funktionella valuta är en risk som det går att skydda sig mot genom olika finansiella instrument, t.ex. derivat. De finansiella instrumenten fungerar i regel så att en värdeförändring på den underliggande tillgången (ägarandelen i dotterföretaget eller dotterföretagets verksamhet) som beror på valutakursfluktuationer leder till en motsatsvis värdeförändring av det finansiella instrumentet (derivatet). Förändringen av värdet på tillgången och det finansiella instrumentet tar därmed helt eller delvis ut varandra. Enligt allmänt erkända redovisningsprinciper såsom International Financial Reporting Standards, kallade IFRS, ska effektiva säkringsförhållanden avseende nettoinvestering i utlandsverksamhet redovisas i övrigt totalresultat (”other comprehensive income”) i koncernredovisningen. I respektive legal enhet kan det däremot finnas krav på att säkringsinstrumenten redovisas i resultaträkningen. Det kan då uppstå betydande resultatposter hänförliga till valutafluktuationer, vilket återspeglas i det justerade resultatet. I många stater är dock sådana valutafluktuationer undantagna från beskattning. Säkring av nettoinvesteringar bör vid beräkningen av det justerade resultatet behandlas på samma sätt som det ägarintresse som säkringen avser. Vinst och förlust på ett säkringsinstrument undantas i ett sådant fall från beräkningen av det justerade resultatet om det avser ett ägarintresse som ger upphov till undantagen vinst eller förlust. Om de lokala skattereglerna inte tillåter undantag från beskattning kan dock en sådan regel vara till nackdel för den berörda koncernen. Koncerner ges därför en valmöjlighet avseende sådana säkringsinstrument. Valet ska vara ett femårigt val (”five-year election”).

Av punkt 57.1 och 57.2 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna framgår att syftet med den införda valmöjligheten är att säkringsinstrumentet ska behandlas på samma sätt som investeringen som säkras. Förutsättningarna för att en valutakurseffekt som redovisas i en koncernenhets resultaträkning ska få behandlas på samma sätt som en undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen är enligt punkt 57.1 a

att valutakurseffekten är hänförlig till ett säkringsinstrument som säkrar valutakurseffekter i ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav, enligt punkt 57.1 b att valutakurseffekten redovisas direkt mot övrigt kapital (övrigt totalresultat eller ”other comprehensive income”) i moderföretagets koncernredovisning och enligt punkt 57.1 c att säkringsinstrumentet är en effektiv säkring enligt den redovisningsstandard som används vid upprättande av moderföretagets koncernredovisning.

Av punkt 57.3 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna framgår vidare att det aktuella säkringsinstrumentet kan vara koncerninternt på så sätt att en koncernenhet kan vara part i ett säkringsavtal avseende en annan koncernenhets valutakursrisker. Det kan vara fråga om en koncernenhet som agerar internbank eller har andra finansfunktioner. De ekonomiska effekterna avseende säkringen kan överföras till den koncernenhet som innehar ägarintresset genom koncerninterna lån eller andra arrangemang, vilket även kan få genomslag i redovisningen. I så fall är det den koncernenhet som innehar ägarintresset som kan komma i fråga för den nu aktuella valmöjligheten.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en valmöjlighet med samma innebörd som valmöjligheten avseende säkringsinstrument som följer av punkt 57–57.3 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det är lämpligt att placera bestämmelsen om en sådan valmöjligheten i 4 kap. tillsammans med övriga val som rör beräkningen av det justerade resultatet. Valet ska göras av den rapporterande enheten och det följer av 33 d kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, att tilläggsskatterapporten ska innehålla en förteckning över de val eller återkallelser av val som har gjorts. Att det är fråga om ett s.k. femårigt val innebär att valet gäller i fem år fr.o.m. det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om inte den rapporterande enheten återkallar valet. En återkallelse av ett femårigt val är också den giltig i fem år fr.o.m. det år då valet återkallas. Ett val avseende portföljinnehav som görs avseende beskattningsår 2025 är därmed bindande även för åren 2026, 2027, 2028 och 2029. Från och med beskattningsår 2030 är det möjligt att återkalla, dvs. att ändra, valet. Om så sker avseende beskattningsår 2030, är det inte möjligt att på nytt göra valet förrän tidigast år 2035.

Valet ska kunna göras för varje koncernenhet för sig och behöver således inte omfatta samtliga koncernenheter i en och samma stat.

Det följer av 3 kap. 29 § första stycket 1 lagen om tilläggsskatt att om valmöjligheten utnyttjas, ska också eventuell aktuell skattekostnad hänförlig till den aktuella valutakurseffekten tas bort vid beräkningen av den justerade skattekostnaden.

Skatteverket anför att rubriken ”Säkringsinstrument” är missvisande eftersom regeln inte blir tillämplig för säkringsinstrument i allmänhet och föreslår att rubriken ändras till ”Nettoinvestering i en utlandsverksamhet”. Skatteverket anser att det säkringsförhållandet som avses är säkring av nettoinvestering i en utlandsverksamhet och att övriga säkringsförhållanden (säkring av verkligt värde och kassaflödessäkring) som framgår av punkt 6.5.2 i IFRS 9 inte berörs av bestämmelsen. Nettoinvestering i utlandsverksamhet utgörs av värdet på det rapporterande företagets andel av en utlandsverksamhets nettotillgångar (IAS 21 punkt 8). Det är ett säkringsförhållande som enbart kan finnas på koncern-

nivå eftersom moderföretagets individuella räkenskaper inte innehåller dotterföretagets nettotillgångar utan enbart andelarna, alltså aktier i dotterföretag. I koncernredovisningen elimineras anskaffningsvärdet på andelarna mot aktiekapitalet och i stället tas det verkliga värdet på nettotillgångarna upp. Regeringen instämmer i synpunkterna och föreslår att rubriken i lagtexten utformas i enlighet med Skatteverkets förslag. Regeringen noterar också att säkringsinstrument kan innehas av vilket eller vilka koncernenheter som helst inom koncernen medan den säkrade posten (nettoinvestering i utlandsverksamhet) endast finns i koncernredovisningen. I de fall säkringsredovisning tillämpas kommer säkringsredovisningen enbart finnas på koncernnivå.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 12 a § i lagen om tilläggsskatt.

14.2 Ackordsvinster

Regeringens förslag: En ny valmöjlighet införs, som ger den rapporterande enheten möjlighet att inte räkna med vissa ackordsvinster vid beräkningen av det justerade resultatet. Detta ska gälla under förutsättning att ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som övervakas av en domstol eller motsvarande instans eller som hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande befattningshavare. Det ska också gälla om ackordet ingår i en ackordsuppgörelse som omfattar minst en borgenär som inte är närstående till gäldenären och om det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom 12 månader om uppgörelsen inte hade omfattat borgenärer som inte är närstående till gäldenären.

En motsvarande valmöjlighet ska också införas som gäller under förutsättning att ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är närstående till gäldenären och att gäldenärens skulder omedelbart före ackordsuppgörelsen översteg det verkliga värdet av dess tillgångar. Det belopp som i så fall får undantas vid beräkningen av det justerade resultatet uppgår till det lägsta av det värde med vilket gäldenärens skulder översteg dess tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen, och det belopp som behandlas som en skattefri intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där gäldenären hör hemma.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det bör anges i lagtexten att det är det verkliga värdet av gäldenärens tillgångar som avses.

Skälen för regeringens förslag: I de administrativa riktlinjer som antogs i februari 2023 anges bl.a. följande (avsnitt 2.4). Eftersom redovisningen utgör utgångspunkten för beräkningen av det justerade resultatet är det sannolikt att det uppkommer permanenta skillnader mellan det skattemässiga resultatet i en koncernenhets hemviststat och det justerade resultatet. Vissa redovisade poster ska enligt artikel 3.2 i modellreglerna inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, då

det är poster som i många fall inte tas med vid inkomstbeskattningen i de implementerande staterna. I modellreglerna finns dock inte någon justering hänförlig till ackordsvinster. Det är vanligt att sådana vinster redovisas som en inkomst men att inkomsten inte är skattepliktig enligt lokala skatteregler. Diskrepansen mellan behandlingen av ackordsvinster vid beräkningen av det justerade resultatet och enligt lokala skatteregler kan ge upphov till tilläggsskatt, vilket i sin tur kan sägas underminera nationell lagstiftning avseende företag i ekonomiskt trångmål. För att minimera möjlighet till skatteplanering bör en justering för ackordsvinster begränsas till situationer som kan verifieras objektivt, till skillnad från subjektiva bedömningar.

Av punkt 86.1–86.7 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna framgår bl.a. följande. Den rapporterande enheten ska kunna välja att göra undantag för ackordsvinster vid beräkningen av det justerade resultatet endast under förutsättning att det är fråga om ett reglerat insolvens- eller konkursförfarande som övervakas av en domstol eller annan liknande instans eller som handhas av en oberoende konkursförvaltare eller liknande, om borgenären inte är närstående till gäldenären och om det är rimligt att anta att gäldenären skulle vara insolvent inom tolv månader om det inte vore för ackordsförfarandet. Om dessa förutsättningar är för handen bör ackordsvinster undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Det gäller för ackord i förhållande till borgenärer som inte är närstående till gäldenären. Även ackord i förhållande till borgenärer som är närstående till gäldenären bör omfattas av bestämmelsen om ett sådant ackord ingår i samma ackordsförfarande som ett förfarande avseende borgenärer som inte är närstående till gäldenären. Undantag för ackordsvinster vid beräkningen av det justerade resultatet bör också tillåtas om borgenären inte är närstående till gäldenären och gäldenärens skulder översteg värdet av dess tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen. I så fall bör dock undantaget begränsas till det lägre av det belopp med vilket gäldenärens skulder överstiger värdet av dess tillgångar omedelbart före ackordet och det belopp av ackordsvinsten som inte är en skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där gäldenären hör hemma (”the reduction in the debtor’s attributes under the tax laws of the debtor’s juisdiction resulting from the debt release”). Att begränsa undantag för ackordsvinster på detta sätt säkerställer att endast genuina ackordsförfaranden omfattas, vilka sannolikt omfattar större belopp och är nödvändiga för företagets överlevnad. Om de ovan nämnda förutsättningarna är för handen ska hela det belopp som omfattas av ackordsuppgörelsen undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Om de lokala skattereglerna exempelvis begränsar avdragsrätten för tidigare års underskott ska den uppskjutna skattekostnad som följer av reduceringen av underskotten inte tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. En aktuell skattekostnad hänförlig till en ackordsvinst, för det fall att ackordsvinsten är skattepliktig enligt lokala skatteregler, ska tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden, liksom en förändring av uppskjuten skatt.

Av punkt 86.1 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna framgår att den ovan beskrivna hanteringen av ackordsvinster ska vara frivillig, dvs. det ska vara ett val som rapporterande enhet kan göra. Det framgår också att med ett reglerat insolvens- eller konkursförfarande menas

förfaranden enligt lokal lagstiftning som är avsett att hjälpa företag i ekonomiskt trångmål att omorganisera sig, säkerställa företagets överlevnad eller säkerställa en organiserad upplösning av företaget, som övervakas eller bekräftas av en domstol eller annan liknande juridisk enhet. Att förfarandet också kan handhas av en oberoende konkursförvaltare utvidgar regeln till situationer där en oberoende konkursförvaltare utses för att sköta företaget. I vissa stater behöver inte domstolar övervaka eller bekräfta sådana förfaranden. Endast skulder som har eftergetts efter det att en sådan oberoende konkursförvaltare har utsetts, omfattas av undantagsregeln (punkt 86.5 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna). Det framgår vidare att bedömningen av om borgenären och gäldenären är närstående till varandra eller inte ska göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) (punkt 86.6 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna). Huruvida det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom 12 månader om det inte vore för det medgivna ackordet, är en bedömning som ska stödjas av en kvalificerad oberoende part. För att uppfylla det aktuella kriteriet krävs det alltså att koncernenheten tar in extern rådgivning från en kvalificerad oberoende part. Med insolvens menas i detta sammanhang den vedertagna innebörden att inte kunna betala sina skulder när de förfaller till betalning. Det är alltså inte fråga om ett strikt test av balansräkningen. Vid bedömningen av insolvens ska den oberoende bedömaren endast ta hänsyn till skulder till borgenärer som inte är närstående till gäldenären. Om insolvens enligt detta test föreligger kan dock även skulder till företag i intressegemenskap med gäldenären omfattas av undantagsregeln. Med förfarande menas en förhandling eller överenskommelse mellan borgenären och gäldenären. Det är inte nödvändigt att all skuldeftergift regleras i samma juridiska dokument men endast eftergifter som vid en objektiv bedömning framstår som del av en och samma förfarande eller arrangemang omfattas.

Lagrådet anser att lagrådsremissens lagförslag som i ett andra stycke anger att om en ackordsuppgörelse omfattar både borgenärer som är och som inte är intressegemenskap med gäldenären, gäller valmöjligheten hela ackordsuppgörelsen, är oklart särskilt i fråga om dess tillämplighet på ackordsuppgörelser enligt första stycket 1. Lagrådet anser också att det är oklart om bestämmelsen – såsom lagtexten antyder – är avsedd att utvidga möjligheterna att utelämna ackordsvinster enligt första stycket 2 eller om den i stället – som punkt 86.1 b i kommentaren närmast tyder på – innefattar ett ytterligare begränsande rekvisit, nämligen ett krav på att ackordet ska ingå i en ackordsuppgörelse i vilken det deltar minst en borgenär utan intressegemenskap med gäldenären, och anser att frågorna bör belysas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Lagrådet anser vidare att det krav på bevisning från oberoende part som anges i författningskommentaren bör komma till uttryck i lagtexten och lämnar ett förslag till lagtext.

Regeringen vill klargöra att vad gäller ackordsuppgörelser som följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som övervakas av en domstol eller motsvarande instans eller som hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande, görs det ingen skillnad mellan borgenärer som är närstående till gäldenären och sådana som inte är det. När det gäller andra ackordsuppgörelser görs det däremot en skillnad på så sätt att endast

borgenärer som inte är närstående till gäldenären får beaktas när det ska avgöras om gäldenären hade blivit insolvent inom 12 månader, om det inte vore för det medgivna ackordet. Det krävs därmed att ackordsuppgörelsen omfattar minst en borgenär som inte är närstående till gäldenären, annars är det inte möjligt att klara insolvenstestet. Om insolvens enligt detta test föreligger omfattas dock även skulder till borgenärer som är närstående till gäldenären av valmöjligheten. Regeringen följer Lagrådets förslag till lagtext i dessa delar. Lagrådet anger dock också i sitt yttrande angående lagförslaget 2 kap. 29 e §, att samma uttryck bör användas för att beskriva intressegemenskap respektive närstående i de båda bestämmelserna. Lagrådets lagförslag bör därför justeras på så sätt att uttrycket närstående används i stället för intressegemenskap. Lagrådet anger också i lagförslag att tidsfristen vad gäller insolvenstestet ska vara tre månader. Det följer dock av punkt 86.1 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna att den relevanta tidsfristen ska vara 12 månader.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att valmöjligheter med samma innebörd som den valmöjlighet avseende ackordsvinster som följer av punkt 86.1–86.7 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det är lämpligt att placera bestämmelserna om en sådan valmöjlighet i 4 kap. lagen om tilläggsskatt tillsammans med övriga val som rör beräkningen av det justerade resultatet. Valet ska göras av den rapporterande enheten, och det följer av 33 d kap. 7 § SFL att tilläggsskatterapporten ska innehålla en förteckning över de val som har gjorts. Valet är varken ett s.k. femårigt val (”five year election”) eller ettårigt val (”one year election”). I stället gäller valet för ett specifikt ackordsförfarande.

Det följer av 3 kap. 29 § första stycket 1 lagen om tilläggsskatt att om valmöjligheten utnyttjas ska också eventuell aktuell skattekostnad hänförlig till den aktuella ackordsvinsten tas bort vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Av 3 kap. 34 § 1 samma lag följer att detsamma gäller för en uppskjuten skattekostnad hänförlig till en sådan ackordsvinst.

Skatteverket anser att det är viktigt att det anges att det är tillgångarnas verkliga värde som ska jämföras med skulderna då det kan vara stor skillnad om jämförelse görs mot bokfört värde eftersom de flesta tillgångar värderas utifrån historisk anskaffningsutgift. Även regeringen är av uppfattningen att det inte är de aktuella tillgångarnas bokförda värde som efterfrågas, utan deras marknadsvärde. I kommentaren till den aktuella bestämmelsen används uttrycket ”in excess of the fair market value”. Uttrycket verkligt värde (”fair value”) används i redovisnings-sammanhang, se t.ex. 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554). I första hand gäller enligt bestämmelsen i årsredo-visningslagen att det verkliga värdet ska bestämmas på grundval av marknadsvärdet. Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, ska i andra hand det verkliga värdet bestämmas på grundval att beståndsdelarna eller det likartade instrumentet. Om inte heller en sådan värdering är möjlig ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet. Att kommentaren använder uttrycket ”fair market value” och inte ”fair value” indikerar att

det är marknadsvärde i vidare bemärkelse som avses, vilket inte behöver motsvara det bokförda värdet.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 12 b–12 d §§ i lagen om tilläggsskatt.

14.3 Valmöjlighet avseende undantagna vinster och förluster

Regeringens förslag: En ny valmöjlighet införs, som ger den rapporterande enheten möjlighet att vid beräkningen av det justerade resultatet räkna med vissa vinster och förluster hänförliga till ägarintressen som inte utgör portföljinnehav. Valet ska omfatta samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat och samtliga ägarintressen som dessa koncernenheter innehar. Vad gäller ägarintressen som utgör kvalificerade ägarintressen gäller dock särskilda regler.

Valet ska gälla i fem år fr.o.m. det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val göras först fem år efter det år som återkallelsen avser. Ett ägarintresse som har gett upphov till en avdragsgill förlust under den tid som valet varit giltigt ska dock även fortsatt behandlas i enlighet med valet, även om valet har återkallats.

Kvalificerade skattetransparenta skatteförmåner som härrör från innehav i kvalificerade ägarintressen ska behandlas som en återbetalning av investeringen i det kvalificerade ägarintresset, till dess att hela investeringen anses ha återbetalats. Överskjutande belopp ska minska den justerade skattekostnaden. Återbetalning av investeringen i det kvalificerade ägarintresset kan periodiseras proportionellt över investeringens förväntade innehavstid, om så sker i redovisningen eller om den rapporterande enheten väljer det.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag

Valmöjlighet avseende undantagna vinster och förluster

I lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om att vinster och förluster som ingår i en enhets redovisade resultat och som avser ägarintressen i vissa fall inte ska tas med i det justerade resultatet (3 kap. 10 §). Detta gäller vinster och förluster som beror på förändringar i det verkliga värdet av ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav, vinster och förluster som avser ett ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden och sådana resultatposter som beror på avyttring av ett ägarintresse som inte

utgör ett portföljinnehav. Ett portföljinnehav definieras i sin tur som en koncerns ägarintresse i en enhet om koncernen vid den tidpunkt då vinst delas ut eller andelar avyttras har rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna (2 kap. 17 §). Av 3 kap. 29 § följer att skattekostnaden ska minskas med bl.a. aktuell skatt som avser intäkter, om intäkterna inte ingår i beräkningen av det redovisade resultatet.

I de administrativa riktlinjer som antogs i februari 2023 anges bl.a. följande (avsnitt 2.9 punkt 1–9). Undantag för vinst eller förlust avseende ägarintressen vid beräkningen av det justerade resultatet enligt artikel 3.2.1 c i modellreglerna gäller oavsett om resultatet behandlas som skattepliktigt respektive avdragsgillt enligt de nationella skattereglerna i den stat där koncernenheten hör hemma. Det kan hända att innehav i ett delägarbeskattat bolag redovisas enligt kapitalandelsmetoden och att bolaget behandlas som en skattetransparent enhet vid inkomstbeskattningen. Det innebär att den skattetransparenta enhetens resultat tas upp till beskattning hos ägarenheten men det bokförda resultatet ska ändå inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Det följer av artikel 4.1.3 a i modellreglerna att medräknade skatter ska reduceras med aktuell skattekostnad som hänför sig till intäkter som enligt 3 kap. i modellreglerna ska undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Den medräknade skatten ska minskas med skatt som avser inkomster som inte tas med i det justerade resultatet. Skälet för detta är att symmetri vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska uppnås. Om inte skattekostnaden justeras i motsvarande mån som det justerade resultatet, skulle den effektiva skattesatsen överskattas. Artikel 3.2.1 c gäller uttryckligen såväl vinster som förluster medan artikel 4.1.3 a till sin ordalydelse endast gäller skattekostnader hänförliga till intäkter som undantagits från det redovisade resultatet. Om det inte föreligger symmetri mellan medräknade skatter och poster som inkluderas i det justerade resultatet riskerar dock beräkningen av den effektiva skattesatsen att inte bli rättvisande. En möjlig lösning skulle kunna vara att ta hänsyn till den minskade skattekostnad som följer av en förlust eller kostnadspost som är avdragsgill enligt nationella skatteregler. En sådan lösning medför dock nya problem och frågeställningar. I stället ska koncerner tillåtas att välja att inkludera vinster och förluster hänförliga till ägarintressen i beräkningen av det justerade resultatet och att då också inkludera motsvarande skattekostnader eller intäkter hänförliga till vinsterna eller förlusterna (”equity investment inclusion election”).

I riktlinjerna anges också (punkt 13) att en valmöjlighet avseende ägarintressen ska införas avseende stater där intäkter, vinster eller förluster avseende ägarintressen ingår i den nationella skattebasen. Riktlinjerna förklarar under vilka omständigheter valet får göras och vilken effekt ett sådant val får. Vissa aspekter av valmöjligheten kommer dock att vara föremål för vidare överväganden inom IF.

I punkt 57.5 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna anges vidare att den nya valmöjligheten ska gälla för samtliga koncernenheter inom samma stat, och för samtliga ägarintressen som inte utgör portföljinnehav. Valet ska vara femårigt (”five year election”) men valet ska inte vara möjligt att återkalla avseende ett ägarintresse för vilket en förlust har behandlats som avdragsgillt under den period då valet var aktiverat. Valet innebär att bokförd intäkt, vinst eller förlust avseende ett

ägarintresse som inte utgör ett kvalificerat ägarintresse ska tas med vid beräkningen av det redovisade resultatet om det uppfyller något av följande kriterier.

1. Den bokförda posten avser vinst eller förlust hänförlig till marknadsvärdering eller nedskrivning avseende ett ägarintresse. Dessutom ska ägarenheten antingen beskattas för förändringen i marknadsvärdet (eller beviljas avdrag eller sänkt skatt), alternativt, om ägarenheten beskattas först vid en realiserad vinst eller förlust, ska ägarenhetens bokförda uppskjutna skatt ha påverkats av marknadsvärderingen eller nedskrivningen.
2. Den bokförda posten är en vinst eller förlust hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet och ägarenheten redovisar ägarintresse enligt kapitalandelsmetoden.
3. Vid avyttring av ägarintresset är vinst skattepliktig och förlust avdragsgill vid den lokala inkomstbeskattningen.

I samtliga fall enligt punkt 1–3 ovan ska all aktuell och uppskjuten skatt hänförlig till de bokförda intäkterna, vinsterna eller förlusterna, tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden.

Vad som avses med ett kvalificerat ägarintresse framgår av punkt 57.11 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna. Ett kvalificerat ägarintresse är ett ägarintresse i en skattetransparent enhet om den skattetransparenta enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöde inte konsolideras i moderföretagets koncernredovisning och om den sammanlagda avkastningen avseende investeringen i den skattetransparenta enheten (inklusive utdelningar, skattemässiga förlustavdrag och tillgodogörande av kvalificerade skattetillgodohavanden som härrör från den skattetransparenta enheten men utan hänsyn till icke kvalificerade skattetillgodohavanden) kan förväntas vara lägre än ägarenhetens investering i ägarintresset och en del av investeringen förväntas betalas tillbaka i form av skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden. Huruvida den förväntade avkastningen uppfyller kriteriet eller inte ska avgöras baserat på omständigheter som är kända när investeringen görs, inklusive investeringsvillkoren.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser med samma innebörd som den valmöjlighet avseende undantagna vinster och förluster som följer av punkt 57.4 och 57.5 i kommentaren till artikel 3.2.1 c ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Skattetillgodohavanden och skattetransparenta enheter

I de administrativa riktlinjer som antogs i februari 2023 anges bl.a. följande (punkt 10 i avsnitt 2.9). Skattetillgodohavanden kan tillgodoräknas hos en skattetransparent enhets ägare (”flow through a tax transparent entity”). Eftersom skattetillgodohavanden generellt sett minskar medräknade skatter påverkar sådana tillgodohavanden beräkningen av den effektiva skattesatsen för en ägarenhet till en skattetransparent enhet. Ett skattetillgodohavande ändrar inte karaktär bara för att den som tillgodoräknar sig tillgodohavandet gör det i egenskap av ägarenhet till en skattetransparent enhet. Exempelvis ska ett kvalificerat skattetillgodohavande som härrör från en skattetransparent enhet som

redovisas enligt kapitalandelsmetoden behandlas som en inkomst vid beräkningen av ägarenhetens justerade resultat medan ett icke kvalificerat skattetillgodohavande ska minska ägarenhetens justerade skattekostnad. Det är inte avgörande hur den skattetransparenta enheten hanteras i koncernredovisningen, om enheten konsolideras eller redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

Vidare anges (punkt 11 och 12 i de administrativa riktlinjerna) att en särskild regel ska tillämpas på kvalificerade transparenta skattetillgodohavanden (”qualified flow-through tax benefits”). Det rör sig om skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden och om den skatteförmån som tillkommer en investerare genom att förluster tillgodoräknas denne som en del av återbetalning av en gjord investering (”as a return of, rather than a return on, the investor’s investment”). Kvalificerade transparenta skattetillgodohavanden ska räknas med som ett positivt belopp vid beräkningen av ägarenhetens justerade skattekostnad. Om det kvalificerade transparenta skattetillgodohavandet i redovisningen behandlas som en post som minskar den aktuella skattekostnaden, ska den posten läggas tillbaka vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Syftet med bestämmelsen är att bevara skatteneutraliteten i vissa investeringsstrukturer där icke kvalificerade skattetillgodohavanden utgör avkastning på en investering. Bestämmelsen ska bara tillämpas om det vid tidpunkten när en investering görs, inte skulle förväntas att avkastningen avseende ett ägarintresse skulle vara positiv om det inte vore för det icke kvalificerade skattetillgodohavandet och endast till den del det kvalificerade transparenta skattetillgodohavandet utgör en återbetalning av ägarenhetens investering. En koncern som tillämpar bestämmelsen måste hålla en förteckning över kvalificerade transparenta skattetillgodohavanden och information måste lämnas i tilläggsskatterapporten.

I punkt 57.7 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna anges också bl.a. följande. En ägarenhet som är föremål för ett val avseende ägarintressen (”equity investment inclusion election”) ska tillämpa de bestämmelser som anges i punkt 57.8–57.10 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna, vad gäller kvalificerade transparenta skattetillgodohavanden som härrör från kvalificerade ägarintressen. Valet avseende ägarintressen gäller inte för kvalificerade ägarintressen. Det innebär att intäkter hänförliga till ett kvalificerat ägarintresse inte tas med vid beräkningen av ägarenhetens justerade resultat och att skattekostnad hänförlig till sådana intäkter inte ska tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. På samma sätt gäller att om en förlust är hänförlig till ett kvalificerat ägarintresse ska det inte tas hänsyn till den förlusten vid beräkningen av det justerade resultatet. Vid beräkningen av den justerade skattekostnaden ska inte heller hänsyn tas till en förmån eller minskad skattekostnad hänförlig till förlusten. I punkt 57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna anges att kvalificerade transparenta skattetillgodohavanden ska tas upp som ett positivt belopp vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för den direkta ägaren av ett kvalificerat ägarintresse. Detsamma gäller för en indirekt ägare om ägarkedjan består av skattetransparenta enheter som inte är koncernenheter inom den aktuella koncernen, om det kvalificerade

transparenta skattetillgodohavandet i redovisningen har hanterats som en reduktion av skattekostnaden.

I punkt 57.9 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna anges också slutligen följande. En ägarenhets investering i ett kvalificerat ägarintresse ska reduceras, som lägst till noll, med

– avkastning i form av skattetillgodohavanden som har tillgodogjorts ägarenheten och som härrör från ägarintresset,
– ett belopp motsvarande löpande underskott hänförliga till ägarintresset som ägarenheten har fått tillgodoräkna sig vid sin inkomstbeskattning multiplicerat med den skattesats som ägarenheten beskattas med enligt nationell lagstiftning,
– utdelning eller utskiftning från ägarintresset till ägarenheten, och
– köpeskilling vid en försäljning av hela eller delar av ägarintresset.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser om skattetillgodohavanden och skattetransparenta enheter med samma innebörd som följer av punkt 57.7–57.10 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Ytterligare vägledning avseende skattetillgodohavanden

I de administrativa riktlinjerna från juli 2023 anges bl.a. följande (avsnitt 2 punkt 45–47). I riktlinjerna från februari 2023 anges att kvalificerade transparenta skattetillgodohavanden som tillgodoräknas ägaren av ett kvalificerat ägarintresse först ska minska anskaffningskostnaden för ägarintresset ner till noll, och att överskjutande belopp därefter ska minska den justerade skattekostnaden (punkt 57.10 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna). Det föreslås nu en alternativ periodiseringsregel. En koncern som använder proportionerlig avskrivning av det kvalificerade ägarintresset i sin redovisning ska använda samma periodisering för att avgöra i vilken mån det kvalificerade transparenta skattetillgodohavandet ska anses minska anskaffningskostnaden respektive minska den justerade skattekostnaden. En koncern som inte använder proportionerlig avskrivning av det kvalificerade ägarintresset i sin redovisning kan välja att göra det för tilläggsskatteändamål. Den proportionerliga metoden i redovisningen innebär att investeraren minskar sin skattekostnad med nettoförmånen som härrör från det kvalificerade ägarintresset. Nettoförmånen baseras på den överskjutande skatteförmån som tillkommer ägarenheten, utöver det proportionerliga beloppet från investeringen. Det proportionerliga beloppet är i sin tur beräknat utifrån hur stor skatteförmån som uppskattas ska tillkomma ägarenheten totalt, dividerat med det antal år som ägarintresset förväntas innehas. I punkt 57.10.1 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna anges att samma princip som används i redovisningen också ska användas för tilläggsskatteändamål. Om den proportionella avskrivningen inte används i redovisningen kan den rapporterande enheten välja att använda den för tilläggsskatteändamål. Ett sådant val kan bara göras avseende det första räkenskapsår då det finns möjlighet att göra valet, dvs. det år som investeringen i det kvalificerade ägarintresset görs eller det år då ägarenheten första gången omfattas av lagstiftning som genomför modellreglerna. Valet kan sedan inte återkallas.

Vad gäller olika redovisningsstandarder anges i riktlinjerna från juli 2023 (avsnitt 2 punkt 50 och 51) att huruvida ett kvalificerat ägarintresse ses som ett andelsinnehav eller inte kan bero på vilken redovisningsstandard som koncernen använder. US GAAP behandlar både den som ger upphov till de aktuella skattetillgodohavandena (”developer”) och ägarenheten (”investor”) som andelsägare i en enhet (”partnership”). Enligt IFRS ska ofta ägarenheten ses som långivare till enheten (”partnership”) och den som ger upphov till skattetillgodohavanden (”developer”) ses som den enda ägaren till enheten. Skattetillgodohavanden som investeraren kan tillgodogöra sig behandlas då som återbetalning av ett lån och ränta. För att det vid beräkning av tilläggsskatt inte ska göras skillnad mellan investerare beroende på vilken redovisningsstandard som används ska det inte krävas att det kvalificerade ägarintresset ses som ett andelsinnehav enligt den redovisningsstandard som investeraren använder. I stället ska det krävas att innehav i den skattetransparenta enheten behandlas som ett andelsinnehav enligt nationell skattelagstiftning och att den skulle behandlas så enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den skattetransparenta enheten är verksam. Ett klargörande görs också, att det för att vara fråga om ett kvalificerat ägarintresse krävs att investeraren har ett verkligt ekonomiskt intresse i den skattetransparenta enheten och att investeraren inte är skyddad från förluster hänförliga till investeringen. Det krävs också att det inte är fråga om skattetillgodohavanden som endast tillgodoräknas investerare som är föremål för skattskyldighet enligt modellreglerna.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser motsvarande de som beskrivs i punkt 57.10.1–57.10.3 och 57.11 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna om kvalificerade ägarintressen och kvalificerade skattetransparenta skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt. I enlighet med *Lagrådets* yttrande förtydligas att om ett sådant val görs som avses i 4 kap. 12 f § så ska skatteförmånen behandlas på visst sätt, dvs. det finns ingen valmöjlighet.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 12 f–12 k §§ i lagen om tilläggsskatt.

15 Övergången till systemet

15.1 Hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder

Regeringens förslag: Om en fordran avseende avräkning av utländsk skatt har beräknats enligt en skattesats som överstiger minimiskattesatsen ska den räknas om genom att det redovisade beloppet multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen

ändras därefter ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Om en uppskjuten skattefordran inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska fordran ändå tas upp vid övergången till systemet.

Om ett skattetillgodohavande har uppkommit före övergångsåret men utnyttjas under ett senare år ska skattekostnaden inte minskas.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som förs in i systemet ska inte justeras enligt lagens justeringsbestämmelser. Detta gäller dock inte sådana uppskjutna skattefordringar som härrör från poster som inte ska ingå vid beräkningen av det justerade resultatet när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians förslag angående skattetillgodohavanden som har uppkommit före övergångsåret men återbetalas under ett senare år har en annan utformning. Promemorians förslag innebär också att bestämmelsen om uppskjutna skattefordringar som inte alls har redovisats i räkenskaperna är begränsad till att endast omfatta uppskjutna skattefordringar avseende ej utnyttjade förlustavdrag. Promemorians förslag i övrigt har även en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *FAR, Näringslivets skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., och *Skatteverket,* efterfrågar förtydliganden om vilka krav som ställs för att uppskjutna skattefordringar avseende ej utnyttjade förlustavdrag som inte har redovisats i räkenskaperna ändå ska tas upp vid övergången till systemet. FAR anser att regeln inte bara bör omfatta uppskjutna skattefordringar avseende förlustavdrag som inte utnyttjats. Skatteverket efterfrågar även ett förtydligande beträffande skattetillgodohavanden som förs in i systemet. FAR anser att den bestämmelsen har fått en felaktig utformning.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 4 kap. 25 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat beaktas när ett företag börjar tillämpa regelverket om tilläggsskatt. Bestämmelsen motsvaras av artikel 9.1.1 i modellreglerna. Grundregeln är alltså att alla uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som finns med i redovisningen ska beaktas, när lagen om tilläggsskatt eller modellreglerna för första gången börjar tillämpas.

I de administrativa riktlinjer som antogs i februari 2023 (avsnitt 4.1) behandlas vissa aspekter av sådana uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till skattereduktioner. I artikel 4.4.1 e i modellreglerna (vilken motsvaras av 3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt) finns en bestämmelse om att effekter som uppstår till följd av att en skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas inte ska räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Den fråga som behandlas i riktlinjerna är om detta bara ska gälla sådana fordringar som uppkommer när ett företag tillämpar systemet med tilläggsskatt eller även på sådana fordringar som förs in i systemet. Om artikel 4.4.1 e i modellreglerna

skulle tillämpas även på uppskjutna skattefordringar som förs in i systemet skulle det innebära en överbeskattning på så sätt att fordringar avseende kommande avräkning av utländsk skatt inte skulle få beaktas. För att förhindra ett sådant utfall tas det in en bestämmelse i punkt 6.1 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna där det klargörs att så inte ska vara fallet.

I punkt 6.1 behandlas ytterligare en aspekt beträffande uppskjutna skattefordringar avseende framtida avräkning av utländsk skatt, nämligen hur dessa ska räknas om enligt minimiskattesatsen. Enligt 3 kap. 30 § lagen om tilläggsskatt ska en uppskjuten skattefordran beräknas utifrån minimiskattesatsen om den skattesats som har använts för redovisningsändamål är högre än minimiskattesatsen. En ”vanlig” uppskjuten skattefordran baseras antingen på skillnaden mellan det bokförda respektive skattemässiga värdet av en tillgång eller skuld eller på storleken av en förlust. Sådana poster kan räknas om utifrån minimiskattesatsen genom att man multiplicerar med denna skattesats i stället för med den nationella skattesatsen. Uppskjutna skattefordringar som beror på framtida avräkning av utländsk skatt skiljer sig från de ”vanliga” uppskjutna skattefordringarna på så sätt att de inte beräknas utifrån någon tillgång eller skuld. I punkt 6.1 föreskrivs därför ett förenklat omräkningsförfarande som innebär att om fordran har beräknats enligt en skattesats som överstiger minimiskattesatsen ska den räknas om genom att det redovisade beloppet multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen ändras under kommande år ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Enligt ordalydelsen i artikel 9.1.1 (4 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt) i modellreglerna ska uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i räkenskaperna beaktas. Detta ska enligt punkt 6.3 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna även gälla sådana fordringar avseende uppskjuten skatt som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda. Sådana fordringar ska ändå tas upp vid övergången till systemet. Vad gäller kravet på att den uppskjutna skattefordran eller skatteskulden ska återspeglas eller redovisas i räkenskaper kan också följande noteras. Enligt redovisningsstandarder krävs det typiskt sett att ett underskottsavdrag förväntas kunna utnyttjas inom en viss framtida tidsrymd för att en uppskjuten skattefordran ska få redovisas till sitt fulla belopp. I koncernredovisningen gäller olika principer enligt å ena sidan IFRS och å andra sidan US GAAP. Enligt IFRS ska en nettometod tillämpas medan det enligt US GAAP ska tillämpas en bruttometod. Bruttometoden enligt US GAAP innebär att alla uppskjutna skattefordringar redovisas initialt för att därefter reduceras genom ”valuation allowance” beroende på sannolikheten för att underskottsavdraget kan användas i framtiden. Genom bruttoredovisning kommer den uppskjutna skattefordran att framgå av redovisningen även om den inte tas med till sitt fulla belopp. Vid redovisning enligt IFRS gäller i stället att en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till underskottsavdrag eller andra framtida skattemässiga avdrag endast får redovisas om det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Vad gäller lagtextens krav på att uppskjuten skatt

ska återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper angavs i promemorian att det bör finnas en flexibilitet som tar hänsyn till att olika redovisningsstandarder hanterar uppskjutna skatter olika. Så länge det rör sig om uppskjuten skatt som redovisas i koncernredovisningen eller i den enskilda koncernenhetens redovisning och som går att härleda till koncernenheten, t.ex. genom en not i koncernredovisningen, kan kriteriet anses vara uppfyllt. *NSD m.fl., Skatteverket* och *FAR* anser att detta synsätt är för strikt. Enligt Skatteverket bör det vara tillräckligt att underskottet kan härledas till den enskilda koncernenheten genom t.ex. not i koncernredovisningen tillsammans med övrigt räkenskapsmaterial. Det ska alltså vara möjligt att göra en samlad bedömning av räkenskapsmaterialet. På så sätt säkerställs att upplysningskravet inte är högre än de krav som finns i t.ex. IAS 12 vad gäller uppskjuten skatt. Regeringen delar den uppfattningen. Någon ytterligare lagstiftning om detta behövs inte.

FAR anför också att den föreslagna ordalydelsen av 4 kap. 25 c § lagen om tilläggsskatt är för snäv eftersom den enbart omfattar uppskjutna skattefordringar för förlustavdrag som inte utnyttjats. FAR menar att bestämmelsen ska omfatta alla typer av uppskjutna skattefordringar där en värdejustering har gjorts i redovisningen och inte enbart uppskjutna skattefordringar för förlustavdrag. Regeringen delar den uppfattningen och föreslår att lagtexten justeras i enlighet med det.

I punkt 6.2 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna behandlas också en undantagssituation beträffande skattetillgodohavanden. Skattetillgodohavanden kan vara kvalificerade (2 kap. 29 § lagen om tilläggsskatt) eller icke kvalificerade (2 kap. 30 §) (ytterligare kategorier av skattetillgodohavanden samt en ändring av benämningen icke kvalificerat skattetillgodohavande till övrigt skattetillgodohavande föreslås införas i avsnitt 11.5 i denna proposition). Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt (3 kap. 18 §) medan icke kvalificerade skattetillgodohavanden ska minska skattekostnaden (3 kap. 29 §). För att förhindra oönskade effekter föreskrivs i punkt 6.2 att uppskjutna skattefordringar som förs in i systemet och därefter regleras inte ska minska skattekostnaden.

FAR och Skatteverket menar att den föreslagna lagtexten är otydlig och behöver formuleras om. Av punkt 14 i de administrativa riktlinjerna framgår att avsikten med regeln är att återbetalningsbara skattetillgodohavanden som har uppkommit före övergångsåret ska behandlas på samma sätt oavsett om det är ett kvalificerat eller ett övrigt skattetillgodohavande (med den terminologi som föreslås i avsnitt 11.5). Om ett sådant skattetillgodohavande regleras under övergångsåret eller något följande år ska skattekostnaden inte minska det året. Regeringen anser att detta bör förtydligas i lagtexten.

Som angetts ovan ska bestämmelsen i 3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt inte tillämpas på uppskjutna skattefordringar avseende skattereduktioner när sådana fordringar förs in i systemet. I 3 kap. 34 och 35 §§ lagen om tilläggsskatt finns ytterligare justeringsbestämmelser som ska tillämpas beträffande uppskjutna skattefordringar och skulder som uppkommer när ett företag är inne i systemet. I punkt 6.3 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna anges att inte heller dessa justeringsbestämmelser ska tillämpas på sådana poster som förs in i systemet. Det

innebär att uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som förs in i systemet inte ska bli föremål för någon justering enligt artikel 4.4.1 a–d eller artikel 4.4.4 i modellreglerna (vilket motsvarar 3 kap. 34 § 1–6 respektive 3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt). Bestämmelsen ska dock inte tillämpas på sådana uppskjutna skattefordringar som omfattas av 4 kap. 27 § lagen om tilläggsskatt. Enligt den bestämmelsen ska uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. lagen om tilläggsskatt inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat inte föras in i systemet när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer genom en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas bestämmelser i lagen om tilläggsskatt motsvarande punkt 6.1–6.3 i kommentaren till artikel 9.1.1. om hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 4 kap. 27 § och införandet av 4 kap. 25 a–25 c §§ i lagen om tilläggsskatt.

15.2 Hanteringen av överförda tillgångar

Regeringens förslag: Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före början av den överförande koncernenhetens övergångsår, ska värdet beträffande tilläggsskatt för de överförda tillgångarna vid överföringen anses motsvara tillgångarnas värde enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Bestämmelsen ska gälla för samtliga transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som en överföring av äganderätten från en part till en annan. Bestämmelserna ska även tillämpas om en koncernenhet skriver upp värdet på tillgångar i redovisningen. De ska inte tillämpas på leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar totalavkastning om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår.

Den förvärvande koncernenheten får ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del som den avyttrande koncernenheten har beskattats för transaktionen. En sådan fordran får inte överstiga skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgången enligt lokala skatteregler och det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning multiplicerad med minimiskattesatsen. Fordran ska inte heller påverka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet för det år då den uppkommer. I stället ska fordrans värde justeras årligen i proportion till den minskning av det bokförda värdet för tillgången som görs det året.

Vid de transaktioner som omfattas av dessa regler kan den förvärvande koncernenheten välja att, i stället för det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning, använda tillgångens verkliga värde. Detta gäller om koncernenheten

– i redovisningen tar upp tillgången till verkligt värde och

– en fordran avseende uppskjuten skatt skulle ha uppgått till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt lokala skatteregler och det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning multiplicerad med minimiskattesatsen om bestämmelsen avseende uppskjuten skatt skulle ha tillämpats.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det behöver förtydligas att en koncernenhet inte samtidigt kan använda tillgångens verkliga värde och en fordran avseende uppskjuten skatt. Skatteverket ifrågasätter också användningen av uttrycket skattemässigt värde i 4 kap. 28 § första stycket lagen om tilläggsskatt.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 9.1.3 i modellreglerna (4 kap. 28 § lagen om tilläggsskatt) finns en bestämmelse som ska förhindra skatteplanering inför införandet av systemet med global minimiskatt. Bestämmelsen innebär att vid en överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna, med undantag för lager, motsvara det värde som de överförda tillgångarna hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde. Med övergångsår för en stat avses enligt 3 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt det första räkenskapsår då en koncernenhet omfattas av en lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med minimibeskattningsdirektivet eller – när det gäller en stat utanför EU – modellreglerna.

I punkt 10–10.10 i kommentaren till artikel 9.1.3 i modellreglerna har dessa regler utvecklats. I punkt 10 diskuteras det som i 4 kap. 28 § lagen om tilläggsskatt kallas ”skattemässigt värde”. I punkt 10 förtydligas också att värderingen avser tidpunkten för transaktionen. Efter transaktionen kan värdet förändras med exempelvis av- eller nedskrivningar men dessa ska då baseras på värdet vid transaktionstidpunkten.

Vidare förtydligas i punkt 10.1–10.6 att uttrycket ”överföring av tillgångar” inte bara avser försäljningar. Reglerna ska tillämpas på alla transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätten från en part till en annan. Reglerna ska även tillämpas när ett företag skriver upp värdet på tillgångar. I punkt 10.4 finns en uppräkning med exempel på sådana transaktioner som reglerna ska tillämpas på. Det gäller exempelvis leasingavtal som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätt, licensavtal som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätt, förskottsbetalning av royalty eller hyra där säljaren redovisar transaktionen som inkomst men köparen aktiverar en tillgång och swapavtal som reglerar totalavkastning (”total return swap”). Reglerna ska dock inte tillämpas på leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar totalavkastning om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår.

Som regeln är utformad i modellreglerna spelar det ingen roll om transaktionen beskattas hos säljaren eller inte. Detta modifieras nu i

punkt 10.7–10.10 genom två alternativa regler. Vilken regel som kan tillämpas beror på hur de överförda tillgångarna hanteras redovisningsmässigt i det förvärvande bolaget.

Den första regeln (punkt 10.7 och 10.8) ska tillämpas om det förvärvande företaget i sin redovisning använder samma värde som det avyttrande företaget gjorde samtidigt som det för bolagsskatteändamål kan använda sitt anskaffningsvärde (som är högre). I detta fall kommer det köpande företaget att bokföra en fordran avseende uppskjuten skatt som uppgår till skillnaden mellan dess skattemässiga värde på tillgången och det säljande företagets värde multiplicerad med den lokala bolagsskattesatsen i den stat där det förvärvande företaget finns. Regeln i punkt 10.8 anger under vilka förutsättningar en sådan fordran ska få beaktas för tilläggsskatteändamål och till vilket belopp.

Anta att en tillgång hos ett bolag i land A har ett skattemässigt värde på 10 och säljs till ett annat koncernföretag i land B för 110. Anta också att skatten i land A är 20 procent (vilket ger en skatt på 20), i land B 15 procent och att företaget i land B kan använda sitt anskaffningsvärde på 110 för att beräkna den lokala bolagsskatten i land B. Huvudregeln beträffande tilläggsskatt är dock att företaget i land B bara får använda ett värde på 10. Det föreligger alltså en diskrepans på 100 mellan det skattemässiga värdet på tillgången för lokal bolagsskatt respektive tilläggsskatt. För att kompensera för den skatt som har betalats i land A kommer emellertid bolaget i land B att få ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del bolaget i land A betalade skatt för transaktionen. Fordran får dock inte överstiga skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgången enligt den lokala skattelagstiftningen och värdet enligt huvudregeln multiplicerad med minimiskattesatsen. I detta fall får fordran alltså inte överstiga 15. Det är koncernen som har bevisbördan för att transaktionen har beskattats och med vilket belopp.

Den vanliga hanteringen för uppskjutna skattefordringar är att det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt 3 kap. 30–34 §§ lagen om tilläggsskatt ska minska med samma belopp som fordran det år fordran uppkommer. Detta ska emellertid inte gälla för de uppskjutna skattefordringar som avses i detta avsnitt. För dessa ska fordrans värde i stället justeras årligen i proportion till den minskning av det bokförda värdet för tillgången som görs det året.

Den andra regeln (punkt 10.9) bygger däremot inte på användningen av uppskjutna skattefordringar. Om redovisningsreglerna som tillämpas tillåter att de förvärvade tillgångarna redovisas till sitt verkliga värde får företaget använda detta värde för att beräkna tilläggsskatten i stället för det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Som förutsättning för detta gäller att företaget i redovisningen tar upp den förvärvade tillgången till verkligt värde. Som ytterligare förutsättning gäller att en fordran avseende uppskjuten skatt uppgår till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt den lokala skattelagstiftningen och det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning multiplicerad med minimiskattesatsen. Detta liknar vad som gäller enligt punkt 10.8, men enligt den regeln kan den uppskjutna skattefordran bli lägre än skillnaden i värden multiplicerad med minimiskattesatsen. Det blir fallet om skatten

som betalas i land A är lägre än 15 procent. Om så är fallet får den alternativa regeln inte användas. För att denna regel ska få tillämpas måste således skatten i land A vara större eller lika med 15 procent.

Skatteverket anser att promemorians lagförslag skulle kunna tolkas som att en koncernenhet samtidigt skulle kunna använda tillgångens verkliga värde och en fordran avseende uppskjuten skatt. En sådan tillämpning skulle vara felaktig. För att förtydliga att så inte är fallet föreslår regeringen en justering i lagtexten. Skatteverket anser också att uttrycket skattemässigt värde är oklart i 4 kap. 28 § första stycket lagen om tilläggsskatt. Regeringen delar den bedömningen och föreslår en ändrad lydelse (se avsnitt 11.2 i denna proposition). Regeringen föreslår dessutom att det i lagtexten uttryckligen anges att det är värdet vid överföringen som avses och att det övergångsår som avses är övergångsåret för den överförande koncernenheten.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas bestämmelser i lagen om tilläggsskatt motsvarande punkt 10–10.10 i kommentaren till artikel 9.1.3 i modellreglerna om hanteringen av överförda tillgångar i samband med övergången till systemet.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 4 kap. 28 § samt införandet av 4 kap. 28 a och 28 b §§ i lagen om tilläggsskatt.

16 Beräkning av substansbeloppet

16.1 Belopp för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar

Regeringens förslag: Vid beräkningen av substansbeloppet kan personalkostnader för personal och oberoende uppdragstagare räknas med helt eller delvis trots att dessa även utför arbete utanför den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma. Beloppet för materiella anläggningstillgångar kan omfatta anläggningstillgångar trots att dessa under vissa tidsperioder finns i en annan stat än där den koncernenhet som är ägare till tillgångarna hör hemma.

Materiella anläggningstillgångar ska inte undantas vid en leasegivares beräkning av substansbeloppet till den del balansvärdet för materiella anläggningstillgångar hos leasegivaren överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren vid räkenskapsårets ingång och utgång.

Om en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång men använder den återstående delen av tillgången för eget bruk ska värdet fördelas mellan delarna utifrån vad som är skäligt.

Regeringens bedömning: En koncernenhet kan välja att endast räkna med en del av beloppet vad avser personalkostnader eller materiella anläggningstillgångar i substansbeloppet.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens men promemorians förslag har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Föreningen Svensk Sjöfart* efterfrågar ett förtydligande kring vad begreppet ”under vissa tidsperioder befinner sig i en annans stat” innebär samt att exempel ges för att klargöra detta begrepp mot bakgrund av att fartyg är mobila tillgångar. *FAR* anser att möjligheten för en koncern att inte beräkna hela substansbeloppet för koncernenheterna i en stat ska införas i lagtexten. *Skatteverket* anser att det behöver framgå av lagtexten att en återläggning av tidigare gjorda nedskrivningar vad avser materiella anläggningstillgångar inte får överstiga beloppet för tidigare gjorda nedskrivningar. Skatteverket framför även att uppskrivningar av materiella anläggningstillgångar i relation till beloppet för materiella anläggningstillgångar bör regleras i lagtext.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Beräkning av substansbelopp när personal och oberoende uppdragstagare respektive anläggningstillgångar under vissa tidsperioder finns i en annan stat

Av 5 kap. 3 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt framgår bl.a. att beloppet för personalkostnader för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar för koncernen i den staten i enhetens ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll. Av 5 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt framgår bl.a. att beloppet för materiella anläggningstillgångar för en koncernenhet är fem procent av balansvärdet på sådana tillgångar i den stat där koncernenheten hör hemma. 5 kap. 3 och 4 §§ lagen om tilläggsskatt motsvarar artikel 5.3.3 och 5.3.4 i modellreglerna.

Av punkt 33 i kommentaren till artikel 5.3.3 och av punkt 38 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna framgår att beloppet för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar beräknas utifrån förutsättningen att personalen utför sitt arbete i den stat där arbetsgivaren hör hemma eller, vad avser materiella anläggningstillgångar, att tillgångarna finns i den stat där dess ägare hör hemma. Det finns dock situationer där en anställd tidvis kan utföra arbete utanför den stat där arbetsgivaren hör hemma och en materiell anläggningstillgång kan under vissa tidsperioder finnas utanför den stat där dess ägare hör hemma.

Av punkt 33.1 i kommentaren till artikel 5.3.3 och av punkt 38.1 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna framgår följande vad avser beräkningen av substansbeloppet i sådana fall. Vad avser personalkostnader för anställda och materiella anläggningstillgångar som under vissa tidsperioder används utanför den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare eller ägare av tillgångarna hör hemma. Om den anställde utför mer än femtio procent av sin verksamhet för koncernen under den relevanta perioden inom staten där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma ska koncernenheten ha rätt att tillgodoräkna sig hela personalkostnaden för den anställde vid beräkningen av beloppet för personalkostnader. Om den anställde utför högst femtio procent av sin verksamhet för koncernen under den relevanta perioden inom den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma ska koncernenheten

endast att ha rätt att tillgodoräkna sig den del av personalkostnaderna som kan hänföras till den anställdes arbetstid som tillbringats inom staten där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma.

Beräkningen av ett belopp för materiella anläggningstillgångar kräver att de materiella anläggningstillgångarna finns i samma stat som den koncernenhet som äger dem hör hemma i eller, i en situation där den materiella anläggningstillgången omfattas av artikel 5.3.4 c eller 5.3.4 d i modellreglerna (5 kap. 4 § första stycket 2 och 3 lagen om tilläggsskatt), i samma stat som den koncernenhet som innehar nyttjanderätten till tillgången hör hemma i. Utgångspunkten är att en materiell anläggningstillgång i de flesta fall kommer att finnas i samma stat som den koncernenhet som äger eller leasar tillgången hör hemma i. Under särskilda omständigheter kan dock anläggningstillgångens karaktär och hur den används vara sådan att den inte finns i någon stat eller att den finns i flera stater (t.ex. ett flygplan som tillhör ett internationellt flygbolag) vid olika tidpunkter under räkenskapsåret. Om den materiella anläggningstillgången finns i den stat där den koncernenhet som äger tillgången (eller vid leasing, leasetagaren) hör hemma i mer än femtio procent av tiden under den relevanta perioden, är koncernenheten berättigad att ta med hela balansvärdet för en sådan tillgång vid beräkningen av beloppet för materiella anläggningstillgångar. Om den materiella anläggningstillgången finns i staten där den koncernenhet som äger den (eller vid leasing, leasetagaren) hör hemma i högst femtio procent av tiden under den relevanta perioden, ska koncernenheten endast att ha rätt att ta med den materiella anläggningstillgångens balansvärde i proportion till den tid tillgången fanns i den stat där den koncernenhet som äger tillgången (eller vid leasing, leasetagaren) hör hemma. *Föreningen Svensk Sjöfart* önskar ett förtydligande kring vad begreppet ”under vissa tidsperioder befinner sig i en annans stat” innebär samt att något exempel ges för att klargöra detta begrepp. Regeringen konstaterar att det framgår av punkt 11 i avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023, att det finns en rad olika omständigheter som kan medföra att materiella anläggningstillgångar kan anses finnas utanför den stat där den koncernenheten som äger tillgångarna hör hemma och detta inkluderar situationer när tillgången, t.ex. ett fartyg, används för internationella transporter som en central del av affärsverksamheten.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att vid beräkningen av substansbeloppet får även personalkostnader för personal och oberoende uppdragstagare som under vissa tidsperioder utför arbete utanför den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma medräknas, helt eller delvis. Beloppet för materiella anläggningstillgångar kan även omfatta anläggningstillgångar som under vissa tidsperioder finns i en annan stat än där den koncernenhet som är ägare av tillgångarna hör hemma.

Materiella anläggningstillgångar vid operationell leasing

Av punkt 43.5 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna framgår att leasegivaren vid operationell leasing får beakta en del av balansvärdet för en materiell anläggningstillgång som är föremål för operationell leasing när beloppet för materiella anläggningstillgångar ska fastställas, om tillgången är belägen i den stat som den leasegivaren hör hemma i. Det

tillåtna beloppet är lika med det belopp som överstiger leasegivarens genomsnittliga balansvärde för en materiell anläggningstillgång som fastställts i början och slutet av räkenskapsåret i jämförelse med det genomsnittliga beloppet vad avser leasetagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången som fastställts i början och slutet av räkenskapsåret. Genom att tillåta att endast överskottet får medräknas förhindras att leasegivaren räknar med samma värde som leasetagaren tar med i sin beräkning av substansbeloppet vad avser den leasade materiella anläggningstillgången. Om leasetagaren inte är en koncernenhet i samma koncern som leasegivaren ska leasetagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången anses vara lika med summan av de betalningar som återstår enligt leasingavtalet som inte diskonterats, inklusive eventuella förlängningar som skulle beaktas vid fastställande av en nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången enligt den redovisningsstandard som används för att fastställa leasegivarens redovisade resultat. När det gäller en tillgång som hyrts ut för en kortare tid, t.ex. ett hotellrum eller en hyrbil, ska leasetagarens/hyrestagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången anses vara noll. En tillgång som hyrts ut för en kortare tid är en tillgång som regelbundet hyrs ut flera gånger till olika hyrestagare under räkenskapsåret om den genomsnittliga hyresperioden, inklusive eventuella förnyelser och förlängningar, avseende varje hyresgäst är 30 dagar eller mindre.

IFRS 16 är en redovisningsstandard som infördes av International Accounting Standards Board och som trädde i kraft den 1 januari 2019. Av IFRS 16 framgår hur ett företag ska redovisa sina leasingavtal. Innan den 1 januari 2019 kunde en leasingtagare klassificera leasingen på två olika sätt, antingen som operationell eller finansiell leasing. Vid finansiell leasing bokförde leasetagaren det leasade objektet som en tillgång i balansräkningen och förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter som en skuld i balansräkningen.

Vid operationell leasing redovisades enbart leasingkostnaden över resultaträkningen, vilket innebar att operationell leasing inte var synlig i balansräkningen. Från och med den 1 januari 2019 är det inte tillåtet för leasetagaren att redovisa operationell leasing, vilket innebär att leasetagare i stället ska redovisa i princip alla sina leasingavtal i balansräkningen som en nyttjanderättstillgång och leasingskuld i enlighet med IFRS 16. Alla koncernföretag som tillämpar IFRS ska tillämpa IFRS 16. Det gäller även företag vars tillämpning av IFRS är begränsad enligt lag. Undantag från tillämpning av IFRS 16 finns för juridiska personer som tillämpar RFR 2 Redovisning för juridiska personer. Dessa kan välja att i stället redovisa enligt IAS 17 (de tidigare reglerna).

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas en bestämmelse, med motsvarande innebörd som framgår av punkt 43.5 i kommentaren till artikel 5.3.4 modellreglerna, i lagen om tilläggsskatt. I lagrådsremissen föreslås att materiella anläggningstillgångar inte ska undantas vid en leasegivares beräkning av substansbeloppet till den del balansvärdet för materiella anläggningstillgångar hos leasegivaren överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren vid räkenskapsårets ingång och utgång. *Lagrådet* anser att det bör förtydligas att det handlar om det genomsnittliga balansvärdet på tillgången vid räkenskapsårets ingång och utgång även hos leasegivaren.

Regeringen instämmer i Lagrådets bedömning och förtydligar i enlighet med vad Lagrådet har efterfrågat.

En väsentlig del av en materiell anläggningstillgång leasas ut och återstoden behålls för eget bruk

Av punkt 43.7 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna framgår att när en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång till en leasetagare och behåller den återstående delen av tillgången för eget bruk så måste tillgångens redovisade värde fördelas mellan tillgångens olika användningsområden. Som exempel anges att leasegivaren leasar ut några våningsplan eller en parkeringsplats i en huvudkontorsbyggnad. För leasegivaren ska det redovisade värdet för sådan materiell anläggningstillgång fördelas mellan den utleasade delen och den kvarvarande delen baserat på en rimlig fördelningsnyckel för tillgångarna (t.ex. byggnadens yta). Leasegivaren ska ta hänsyn till det redovisade värdet av de materiella anläggningstillgångarna som fördelats till den kvarvarande delen. För den del som leasas ut ska den del av balansvärdet på tillgångarna hos leasegivaren som överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren utifrån värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång beaktas. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 43.7 i kommentaren till artikel 5.3.4 modellreglerna i lagen om tilläggsskatt. Detta innebär att om en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång men använder den återstående delen av tillgången för eget bruk ska värdet fördelas mellan delarna utifrån vad som är skäligt.

Justering av nedskrivningar vad avser materiella anläggningstillgångar

Av punkt 50.1 i kommentaren till artikel 5.3.5 i modellreglerna framgår att en återläggning av tidigare gjorda nedskrivningar vad avser materiella anläggningstillgångar inte får beaktas till ett högre belopp än tidigare gjorda nedskrivningar. Detta innebär att om en nedskrivning avseende en materiell anläggningstillgång redovisas enligt den redovisningsstandard som används för att upprätta koncernredovisningen, kommer det redovisade värdet för den tillgången att minskas vid utgången av rapportperioden för att återspegla denna nedskrivning. Om en återföring av denna nedskrivning redovisas enligt den redovisningsstandarden, kommer det redovisade värdet för den materiella anläggningstillgången att ökas vid utgången av rapportperioden för att återspegla återföringen, men återföringen kan inte öka tillgångens redovisade värde över det belopp som skulle ha fastställts om det inte hade funnits någon nedskrivning redovisad under tidigare år. *FAR* uppmärksammar att punkt 34 i kommentaren till artikel 5.3.3 i modellreglerna och punkt 50.1 i kommentaren till artikel 5.3.5 i modellreglerna inte tas upp i promemorian. Även *Skatteverket* tar upp frågan om justeringar av nedskrivningar och efterfrågar därutöver ett klargörande vad avser uppskrivningar. Regeringen bedömer att de justeringar som beskrivs i punkt 50.1 i

kommentaren till artikel 5.3.5 normalt kommer att återspeglas i det redovisade värdet för den relevanta tillgången i koncernenhetens redovisning som används för att fastställa koncernenhetens belopp vad avser materiella anläggningstillgångar. Om justeringarna inte återspeglas i redovisningen måste de göras i det redovisade värdet för de relevanta tillgångarna för att fastställa substansbeloppet för de materiella anläggningstillgångarna. Hur beräkningen av balansvärdet ska ske framgår av 5 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt och regeringens bedömning är att det som framgår av den ovan nämnda punkt 50.1 inte behöver införas i lagen utan utgör en grund för tolkning i likhet med övriga kommentarer till modellreglerna. Skatteverket efterfrågar vidare att frågan om uppskrivning regleras i lagtext utifrån det resonemang som förs i punkt 50.1. I punkt 50.1 hanteras dock endast frågan om återläggning av tidigare gjorda nedskrivningar. Regeringen anser inte att någon reglering av uppskrivningar kan införas med stöd av punkt 50.1 i kommentaren till artikel 5.3.5 i modellreglerna.

Vad avser kommentaren till artikel 5.3.3 i modellreglerna ska den användas för att tolka de bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som motsvarar den aktuella artikeln. Samtliga kommentarer till de olika artiklarna i modellreglerna nämns inte heller i propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32). I propositionen framhålls att kommentaren är en viktig källa för tolkning vid tillämpningen av bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt (s. 128–132).

Frivillig beräkning av substansbeloppet

Av 5 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt framgår bl.a. att vid beräkningen av den överskjutande vinsten enligt 3 kap. 38 § samma lag ska en koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat minskas med ett substansbelopp. Av 5 kap. 11 § lagen om tilläggsskatt framgår vidare bl.a. att en rapporterande enhet får välja att inte göra avdrag för substansbelopp för koncernenheterna som hör hemma i en stat. Av punkt 29.1 i kommentaren till artikel 5.3.1 modellreglerna framgår att en koncern vid beräkningen av substansbeloppet kan ta med en del av beloppet för personalkostnader eller anläggningstillgångar. Vidare framgår att en koncern inte måste beräkna det högsta tillåtna beloppet av personalkostnader eller anläggnings-tillgångar för att kunna använda substansbeloppet. *FAR* anser att det bör införas en möjlighet för en koncern att inte beräkna hela substansbeloppet för koncernenheterna i en stat i lagtext. Regeringen gör bedömningen att det redan framgår av lagtexten att en koncern inte behöver göra avdrag för substansbelopp och en naturlig följd av detta är att en beräkning av hela substansbeloppet för koncernenheterna i en stat inte behöver göras. Det lämnas därmed inget lagförslag i denna del.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 5 kap. 3 och 4 §§ och införandet av 5 kap. 4 a § i lagen om tilläggsskatt.

16.2 Belopp för moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning

Regeringens förslag: En inkomst som har uteslutits från ett moderföretags justerade vinst till följd av ett system med avdragsgill utdelning ska medföra en motsvarande proportionell justering av beloppen för personalkostnader och för materiella anläggningstillgångar vid beräkningen av substansbeloppet. Detsamma ska gälla när ett moderföretag direkt innehar en ägarandel i en koncernenhet som omfattas av system med avdragsgill utdelning. Vinsten hos en sådan koncernenhet ska justeras proportionellt till den del enheten lämnar utdelning till moderföretaget som moderföretaget i sin tur delar ut.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 5 kap. 2 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt används personalkostnader och materiella anläggningstillgångar för att fastställa substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat. Att ett substansbelopp får avräknas från koncernenheternas sammanlagda justerade resultat i en stat medför att en fast avkastning för materiella verksamheter inom en stat undantas från tilläggsbeskattning. Denna regel bygger på antagandet att koncernens totala justerade resultat i staten räknas med för att fastställa det totala justerade resultatet och överskjutande vinst för samtliga koncernenheter som hör hemma i den staten. Det finns dock särskilda omständigheter där det justerade resultat som härrör från vissa typer av koncernenheter inte räknas med i det totala justerade resultatet, se t.ex. 7 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt. Av 5 kap. 7–9 §§ lagen om tilläggsskatt framgår att en justering ska göras vad avser personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hos delägarbeskattade enheter. Enligt artikel 7.2 i modellreglerna (7 kap. 67 och 68 §§ lagen om tilläggsskatt) ska ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning minska sin justerade vinst med belopp som delas ut som avdragsgill utdelning. Även om verksamheten inte bedrivs genom en delägarbeskattad enhet liknar denna behandling den minskning av det totala resultat som sker enligt artikel 7.1.1 i modellreglerna (7 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt).

Av punkt 36.1 i kommentaren till artikel 5.3.3 i modellreglerna respektive punkt 48.1 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna framgår att när ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beräkna beloppet för personalkostnader medräknas inte personalkostnad som är hänförlig till den del av moderföretagets justerade vinst som inte räknas med enligt artikel 7.2.1 i modellreglerna (7 kap. 67 och 68 §§ lagen om tilläggsskatt). Om ett moderföretag i en koncern lämnar en utdelning som är föremål för ett system med avdragsgill utdelning (och övriga villkor är uppfyllda) ska moderföretagets justerade vinst minskas med ett belopp som delas ut som avdragsgill utdelning enligt artikel 7.2.1 i modellreglerna. Det framgår vidare av ovannämnda punkter att i den utsträckning som en sådan

exkludering sker, ska det ske en proportionell minskning av moderföretagets belopp för personalkostnader. Minskningen ska vara lika med det totala beloppet för moderföretagets personalkostnader multiplicerat med kvoten mellan den justerade vinst som utesluts enligt artikel 7.2.1 (7 kap. 67 och 68 §§ lagen om tilläggsskatt) och moderföretagets totala justerade vinst. Denna justering är likvärdig med den som görs enligt artikel 5.3.7 b i modellreglerna (5 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt). Vidare ska beloppet för personalkostnader för andra koncernenheter som hör hemma i den stat som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning minskas i proportion till dess justerade vinst som är utesluten enligt artikel 7.2.3 i modellreglerna (7 kap. 70 § lagen om tilläggsskatt) jämfört med dess totala justerade vinst.

Om ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning lämnar en utdelning (och övriga villkor är uppfyllda) ska moderföretagets justerade vinst minskas med ett belopp som delas ut som avdragsgill utdelning enligt artikel 7.2.1 i modellreglerna (7 kap. 67 och 68 §§ lagen om tilläggsskatt). I beloppet för materiella anläggningstillgångar medräknas i sådant fall inte materiella anläggningstillgångar som är hänförliga till den del med vilken moderföretagets justerade vinst minskas enligt artikel 7.2.1. I den utsträckning en sådan minskning av justerad vinst sker ska en proportionell minskning av moderföretagets belopp för materiella anläggningstillgångar göras. Minskningen ska vara lika med det totala beloppet för moderföretagets materiella anläggningstillgångar multiplicerat med kvoten mellan den justerade vinst som utesluts enligt artikel 7.2.1 och moderföretagets totala justerade vinst. Denna justering motsvarar den som görs enligt artikel 5.3.7 b i modellreglerna (5 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt). Vidare ska beloppet för materiella anläggningstillgångar för andra koncernenheter som hör hemma i den stat som omfattas av systemet för avdragsgill utdelning minskas i proportion till dess justerade vinst som är utesluten enligt artikel 7.2.3 i modellreglerna (7 kap. 70 § lagen om tilläggsskatt) jämfört med dess totala justerade vinst.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse med motsvarande innebörd som punkt 36.1 i kommentaren till artikel 5.3.3 i modellreglerna respektive punkt 48.1 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Detta innebär att en inkomst som har uteslutits från ett moderföretags justerade vinst till följd av ett system med avdragsgill utdelning ska medföra en motsvarande proportionell justering av beloppen för personalkostnader och för materiella anläggningstillgångar vid beräkningen av substansbeloppet. Detsamma ska gälla koncernenheter som omfattas av 7 kap. 70 § lagen om tilläggsskatt. Detta innebär att när ett moderföretag innehar en ägarandel i en koncernenhet som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning så ska vinsten hos en sådan koncernenhet justeras till den del enheten lämnar utdelning till moderföretaget som moderföretaget i sin tur delar ut.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 9 a § i lagen om tilläggsskatt.

17 Frågor som särskilt berör försäkringsföretag

17.1 Avkastning på försäkringstagares kapital

Regeringens förslag: I den mån en förändring av ett försäkringsföretags skuld till försäkringstagare motsvaras av en sådan utdelning eller annan värdeöverföring eller av en sådan vinst eller förlust som inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, ska inte heller förändringen av skulden tas med.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag

Terminologi

I inkomstskattelagen (1999:1229) används begreppen försäkringsföretag och ömsesidigt försäkringsföretag. I försäkringsrörelselagen (2010:2043) används i stället begreppen försäkringsaktiebolag och ömsesidigt försäkringsbolag. Begreppet försäkringsföretag används också som ett samlingsnamn för försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening. I lagen (2023:875) om tilläggsskatt bör samma begrepp som i inkomstskattelagen användas, men som påpekades i propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner ska begreppen inte tolkas strikt i enlighet med försäkringsrörelselagen utan de ska också anses omfatta utländska motsvarigheter (prop. 2023/24:32 s. 220). När termen försäkringsföretag används i lagen om tilläggsskatt, omfattas alltså både försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag, försäkringsföreningar och utländska motsvarigheter. När termen ömsesidigt försäkringsföretag används avses såväl svenska sådana bolag som utländska motsvarigheter.

Bestämmelser som rör försäkringsföretag

I lagen om tilläggsskatt finns vissa bestämmelser som särskilt berör försäkringsföretag. Enligt 3 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt ska vissa justeringar göras vid beräkningen av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag. I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32 s. 220–221) och i kommentaren till modellreglerna beskrivs bakgrunden till bestämmelsen. Det framgår att försäkringsföretag, enligt olika redovisningsstandarder, har olika sätt att hantera både inkomster och kostnader som rätteligen tillhör försäkringstagare och som på olika sätt förs över till eller debiteras försäkringstagarna. Dels finns en bestämmelse som avser skattekostnader som formellt belöper på försäkringsföretaget men som vidarefaktureras till försäkringstagaren eller avräknas mot försäkringstagarens fordran mot försäkringsföretaget. Dels regleras situationen att försäkringsföretagets redovisning

inte återspeglar avkastning på försäkringstagares kapital på samma sätt som förändringar av försäkringsföretagets skuld till försäkringstagare, hänförligt till avkastningen. Syftet med bestämmelsen i 3 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt är att uppnå neutralitet mellan kostnadsposter och intäktsposter avseende skatter som betalas av och avkastning som tas emot av försäkringsföretag, å försäkringstagares vägnar.

I punkt 1 och 2 i avsnitt 3.4.1 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 uppmärksammas ytterligare en situation där liknande justeringar kan behöva göras som de som följer av de ovan nämnda bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Det framgår att försäkringsföretag ofta förvaltar investeringar å sina försäkringstagares vägnar. Försäkringsvillkoren för en fond- eller depåförsäkring (”unit linked insurance”) innebär typiskt sett att försäkringsföretaget äger den aktuella investeringen men måste betala all avkastning till försäkringstagaren, minskat med en avgift för förvaltningen. I redovisningen kan försäkringsföretagets inkomst från investeringen mötas av en motsvarande ökad skuld till försäkringstagaren vilket ger en nettoinkomst som motsvarar förvaltningsavgiften. Investeringar som förvaltas å försäkringstagares vägnar kan dock uppfylla villkoren för att generera avkastning som enligt modellreglerna ska undantas från det justerade resultatet, oavsett att de kan vara skattepliktiga enligt lokala skatteregler. Detta förhållande kan leda till att den effektiva skattesatsen för försäkringsföretag överskattas.

Punkt 36 i kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna har därför kompletterats enligt följande. Om en förändring i ett försäkringsföretags skuld till försäkringstagare ekonomiskt motsvaras av en undantagen utdelning (netto efter avdrag för förvaltningsavgift) som härrör från en investering som gjorts å en försäkringstagares vägnar (t.ex. genom en fond- eller depåförsäkring), ska avdrag inte få göras för förändringen av skulden vid beräkningen av det justerade resultatet. Punkt 45 i kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna har också kompletterats enligt följande. Kostnader hänförliga till skattefria utdelningar är ofta inte avdragsgilla enligt lokala skatteregler men motsvarande generella avdragsbegränsning finns av förenklingsskäl inte i modellreglerna, förutom att försäkringsföretag inte får göra avdrag för förändring av dess skuld till försäkringstagare, i den mån förändringen motsvaras av undantagen utdelning avseende investeringar som förvaltas å försäkringstagares vägnar (t.ex. genom en fond- eller depåförsäkring). Vidare har punkt 54 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna kompletterats enligt följande. Av förenklingsskäl tillåter modellreglerna avdrag för kostnader hänförliga till undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen vid beräkningen av det justerade resultatet, med undantag för att en förändring av skuld till försäkringstagare som är hänförlig till undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen som förvaltas å försäkringstagares vägnar (t.ex. genom en fond- eller depåförsäkring) inte får dras av som en kostnad vid beräkningen av det justerade resultatet.

Förändringarna i kommentaren till modellreglerna innebär att försäkringsföretag, vid beräkningen av det justerade resultatet, inte får ta med viss del av den redovisade förändringen av företagets skuld till försäkringstagare. Förändringen av skulden får inte tas med till den del den motsvaras av antingen utdelning eller annan värdeöverföring som enligt

3 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt inte ska tas med i det justerade resultatet, eller av sådan vinst eller förlust avseende ägarintressen som enligt 3 kap. 10 § samma lag inte ska tas med. Denna begränsning framgår inte av lagen om tilläggsskatt. Regeringen föreslår därför att en ny begränsningsregel ska införas i lagen om tilläggsskatt med en motsvarande innebörd.

Begränsningsregeln bör endast gälla till den del avkastningen faktiskt inte tas med i det justerade resultatet. Som framgår nedan i avsnitt 17.2. föreslås en valmöjlighet införas, att i vissa fall inte tillämpa bestämmelsen om undantagen utdelning avseende portföljinnehav. Om den föreslagna nya bestämmelsen avseende undantagen utdelning tillämpas, dvs. om den aktuella avkastningen tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, bör inte den nu föreslagna begränsningsregeln avseende förändring av skuld till försäkringstagare vara tillämplig. Förändringen av skulden till försäkringstagare kan vara såväl positiv som negativ, liksom vinst eller förlust avseende ägarintressen kan avse såväl positiva som negativa belopp. Regeringen föreslår därför att begränsningsregeln ska omfatta både ökningar och minskningar av skulden till försäkringstagare. Regeringen föreslår också vissa redaktionella ändringar av bestämmelsen.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att lagen om tilläggsskatt ska ändras för att vara i överensstämmelse med modellreglerna såsom de beskrivs i punkterna 1 och 2 i avsnitt 3.4 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023, punkt 45 i kommentaren till artikel 3.2.1 b och punkt 54 i kommentaren till artikel 3.2.1 c. Den nya bestämmelsen införs i 3 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt där även andra särregleringar för försäkringsföretag finns samlade.

Övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål

I punkt 142 i kommentaren till artikel 3.2.10 i modellreglerna anges att bestämmelsen om övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål inte bör begränsas till sådana företeelser inom banksektorn (”additional tier one capital”) utan även inkludera motsvarande företeelser inom försäkringssektorn (”restricted tier one capital”). Motsvarande bestämmelse finns i 3 kap. 22 § lagen om tilläggsskatt. Den bestämmelsen är inte begränsad till banksektorn utan omfattar instrument som emitterats i enlighet med tillsyns- eller regleringskrav för den finansiella sektorn, som kan omvandlas till eget kapital eller skrivas ned under vissa särskilt angivna omständigheter och som utformats för att kvittas mot förlust i händelse av finanskris. Eftersom såväl banker som försäkringsföretag får anses vara del av den finansiella sektorn överensstämmer redan den nämnda bestämmelsen i lagen om tilläggsskatt med punkt 142 i kommentaren till artikel 3.2.10 i modellreglerna.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 3 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt.

17.2 Val att ta med undantagna utdelningar

Regeringens förslag: En valmöjlighet införs, som innebär att den rapporterande enheten vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får välja att ta med sådana utdelningar och andra värdeöverföringar från portföljinnehav som enligt lagen om tilläggsskatt inte ska tas med.

Valet ska gälla i fem år fr.o.m. det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas ska ett nytt val kunna göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: Av 3 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt följer att utdelning och annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen inte ska tas med i det justerade resultatet. Detta gäller dock inte om de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav och koncernenheten som tar emot utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna i mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen. En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet (eller en försäkringsinvesteringsenhet, se avsnitt 17.3 nedan) och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 § lagen om tilläggsskatt. Med portföljinnehav avses enligt 2 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt sådana ägarintressen som vid den tidpunkt då vinst delas ut eller andelar avyttras ger rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna.

I punkt 2 och 3 i avsnitt 3.5 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 anges att bl.a. företrädare för försäkringsbranschen har framfört att det kan vara administrativt betungande för företag att särskilja vilken mottagen utdelning som härrör från portföljinnehav som har innehafts i mindre än ett år vid dagen för utdelningen och vilken utdelning som härrör från portföljinnehav med en längre innehavstid. Punkt 45 i kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna kompletteras därför med en möjlighet för den rapporterande enheten att göra ett femårigt val om att ta med samtliga mottagna utdelningar från portföljinnehav vid beräkningen av det justerade resultatet, oavsett innehavstid. Valet ska kunna göras för varje koncernenhet (”constituent entity”) och är inte begränsat till försäkringsbranschen även om det är med tanke på just den branschen som valmöjligheten införs.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en valmöjlighet med samma innebörd som framgår av punkt 45 i kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det är lämpligt att placera bestämmelsen om en sådan valmöjlighet i 4 kap. lagen om tilläggsskatt tillsammans med övriga val som rör beräkningen av det justerade resultatet. Valet ska göras av den rapporterande enheten, och det följer av 33 d kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244) att tilläggsskatterapporten ska innehålla en förteckning över de val eller återkallelser av val som har gjorts. Att det är fråga om ett s.k. femårigt val innebär att valet gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser.

Därefter fortsätter valet att gälla, om inte den rapporterande enheten återkallar valet. En återkallelse av ett femårigt val är också den giltig i fem år från och med det år då valet återkallas. Ett val avseende portföljinnehav som görs avseende beskattningsår 2025 är därmed bindande även för åren 2026, 2027, 2028 och 2029. Från och med beskattningsår 2030 är det möjligt att återkalla, dvs. att ändra, valet. Om så sker avseende beskattningsår 2030, är det inte möjligt att på nytt göra valet förrän tidigast år 2035.

Valet ska kunna göras för varje koncernenhet för sig och behöver således inte omfatta samtliga koncernenheter i en och samma stat. Valmöjligheten är inte begränsad till försäkringsföretag, även om den bedöms särskilt aktuell för sådana företag. Om valmöjligheten utnyttjas avseende ett försäkringsföretag och all mottagen utdelning från portföljinnehav således tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, minskar behovet av att justera för förändring av skulden till försäkringstagare i motsvarande mån, vilket beskrivs ovan i avsnitt 17.1. Valmöjligheten omfattar dock bara portföljinnehav, dvs. ägarintressen som ger rätt till mindre än 10 procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna. Innehav av ägarintressen som uppgår till mer än 10 procent omfattas även fortsatt av bestämmelsen om undantagen utdelning (3 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt).

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 12 e § i lagen om tilläggsskatt.

17.3 Försäkringsinvesteringsenheter

Regeringens förslag: De särskilda regler som gäller för beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för investeringsenheter ska utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter.

Den valmöjlighet som finns att tillämpa en särskild beskattningsmetod ska utvidgas till att omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Valmöjligheten innefattar en bedömning av om lämnad utdelning kan antas vara föremål för beskattning till en skattesats som uppgår till eller överstiger minimiskattesatsen. Vid den bedömningen ska såväl skatt som betalas av utdelande bolag som av mottagande bolag beaktas.

Vad gäller valmöjligheten att behandla investeringsenheter eller försäkringsinvesteringsenheter som skattetransparenta enheter ska ömsesidiga försäkringsföretag regelmässigt anses vara föremål för beskattning till en tillräckligt hög skattesats.

Försäkringsinvesteringsenheter ska också, i likhet med investeringsenheter, undantas från definitionerna av mellanliggande moderenhet och delägd moderenhet.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Några av promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *FAR*, *Movestic Livförsäkring AB* och *Svensk Försäkring*, till vars yttrande *Näringslivets Skattedelegation, Fastighetsägarna*, *Finansbolagens förening*, *Företagarna* och *Svenskt Näringsliv* hänvisar, efterfrågar ett klargörande om svenska

livförsäkringsföretag som inte är ömsesidiga livförsäkringsföretag har möjlighet att göra ett val enligt 7 kap. 33 § lagen om tilläggsskatt.

Skälen för regeringens förslag

Beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp

Begreppet investeringsenhet definieras i 2 kap. 38 § lagen om tilläggsskatt. Det är ett samlingsbegrepp för investeringsfonder (2 kap. 39 § lagen om tilläggsskatt), fastighetsinvesteringsföretag (2 kap. 40 § lagen om tilläggsskatt) och vissa enheter som ägs av investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag. Enligt 1 kap. 5–7 §§ lagen om tilläggsskatt är investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag undantagna från regelverkets tillämpning, om de är moderföretag. Även vissa enheter som ägs av sådana moderföretag undantas helt från lagens tillämpningsområde. Om investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag inte är moderföretag träffas de i stället av de särskilda bestämmelser i regelverket som gäller för investeringsenheter. Detsamma gäller för vissa företag som ägs av investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag som inte är moderföretag enligt lagens definition.

Begreppet försäkringsinvesteringsenhet definieras i 2 kap. 41 § lagen om tilläggsskatt. En försäkringsinvesteringsenhet är en enhet som i princip skulle uppfylla definitionen av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, med den skillnaden att den har etablerats med anledning av skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal och att den är helägd av en eller flera enheter inom samma koncern, vilka ägarenheter är föremål för lagstiftning avseende försäkringsföretag i den stat där försäkringsinvesteringsenheten hör hemma.

Investeringsenheter är undantagna från flera generella regler i lagen om tilläggsskatt. De är inte skattesubjekt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln. Vad gäller kompletteringsregeln följer detta uttryckligen av 6 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt. Vad gäller huvudregeln följer detta av att investeringsenheter är undantagna från definitionen av mellanliggande respektive delägd moderenhet (2 kap. 12 och 13 §§ lagen om tilläggsskatt). Om de är moderföretag är de som anges ovan helt undantagna från lagens tillämpningsområde.

Skatter och resultat för investeringsenheter ska inte påverka beräkningen av det justerade resultatet eller av den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i en stat (3 kap. 37 § lagen om tilläggsskatt). Investeringsenheter ska inte heller påverka beräkningen av substansbeloppet (5 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt) eller undantaget för verksamhet av begränsad betydelse (5 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt) för övriga koncernenheter i en stat. Särskilda bestämmelser för minoritetsägda koncernenheter gäller vidare inte investeringsenheter (7 kap. 41 § lagen om tilläggsskatt).

I stället finns särskilda bestämmelser om beräkningen av det justerade resultatet och tilläggsskattebelopp för investeringsenheter i 7 kap. 27–32 §§ lagen om tilläggsskatt. Dessa bestämmelser gäller endast om koncernen inte har valt att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet enligt 7 kap. 33–35 §§ eller att tillämpa en särskild beskattningsmetod enligt 7 kap. 36–40 §§ lagen om tilläggsskatt. Av 7 kap. 33 § följer att valmöjligheten att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet även omfattar försäkringsinvesteringsenheter.

Enligt artikel 7.4 i modellreglerna och punkt 74 i kommentaren till artikel 7.4 i modellreglerna ska investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter tillämpa reglerna om beräkning av justerat resultat, effektiv skattesats, substansavdrag och tilläggsskattebelopp var och en för sig (”on a stand-alone basis”). Om det finns flera sådana enheter inom samma stat ska de dock läggas samman. I artikel 7.5 i modellreglerna ges en valmöjlighet att behandla investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter som skattetransparenta enheter. Regeln tillmötesgår synpunkter som har framförts av företrädare för försäkringsbranschen vad gäller matchning av kostnader för utbetald försäkringsersättning och inkomst från investeringar som finansierar sådana ersättningar. Försäkringsföretag är ofta föremål för särskilda nationella skatteregler, vilka kan innebära att investeringar tas upp till marknadsvärde och att avdrag får göras för försäkringsreserver. Utan valmöjligheten i artikel 7.5 i modellreglerna kan situationen uppstå att försäkringsföretagets justerade resultat är en förlust hänförlig till försäkringsersättning medan en investeringsenhet blir föremål för tilläggsskatt för vinst hänförlig till investeringar. Valmöjligheten i artikel 7.5 för modellregelverket närmare nationella inkomstskatteregler. Artikel 7.6 i modellreglerna omfattar investeringsenheter men inte försäkringsinvesteringsenheter. Valmöjligheten i artikel 7.6 ska enligt punkt 99 i kommentaren till artikel 7.6 i modellreglerna även gälla för försäkringsinvesteringsenheter.

I lagen om tilläggsskatt omfattas försäkringsinvesteringsenheter endast av valmöjligheten att behandla en enhet som en skattetransparent enhet (7 kap. 33 §). Bestämmelsen motsvarar artikel 7.5 i modellreglerna. Som framgår ovan följer det av kommentaren till modellreglerna att försäkringsinvesteringsenheter också ska omfattas av bestämmelserna om beräkning av den effektiva skattesatsen, tilläggsskattebeloppet och substansbeloppet som finns i 7 kap. 27–32 §§ lagen om tilläggsskatt. Det följer också av kommentaren att valmöjligheten att tillämpa en särskild beskattningsmetod i 7 kap. 36–40 §§ lagen om tilläggsskatt ska utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Med hänsyn till detta föreslår regeringen att det ska klargöras i lagen om tilläggsskatt när försäkringsinvesteringsenheter ska behandlas på samma sätt som investeringsenheter.

Att försäkringsinvesteringsenheter behandlas på samma sätt som investeringsenheter vad gäller att effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska beräknas separat för den aktuella koncernenheten innebär att följdändringar bör göras i 3 kap. 37 och 38 §§ samt 5 kap. 2 och 14 §§ lagen om tilläggsskatt. Det föreslås därför att vid beräkningen av den effektiva skattesatsen, tilläggsskattebeloppet respektive substansbeloppet för övriga koncernenheter, ska det bortses från försäkringsinvesteringsenheter. Detsamma gäller för undantag vid verksamhet av begränsad betydelse.

Att valmöjligheten att tillämpa en särskild beskattningsmetod utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter innebär att en följdändring bör göras i 3 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt avseende undantagna utdelningar. Ändringen innebär att utdelning från en försäkringsinvesteringsenhet som omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 § lagen om tilläggsskatt (den särskilda beskattningsmetoden) inte ska undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Vidare bör

försäkringsinvesteringsenheter i likhet med investeringsenheter undantas från de särskilda reglerna som gäller för minoritetsägda koncernenheter (7 kap. 41 och 42 §§ lagen om tilläggsskatt).

Särskild beskattningsmetod

I 7 kap. 36 § lagen om tilläggsskatt finns en bestämmelse om särskild beskattningsmetod.

Enligt artikel 7.6.1 i modellreglerna är det en förutsättning för att tillämpa den särskilda beskattningsmetoden att ägaren av investeringsenheten rimligen kan förväntas bli föremål för beskattning av utdelningar från investeringsenheten till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. Liknande test avseende förväntad beskattningsnivå finns i artiklarna 7.1.1 och 7.2.1 i modellreglerna. Vid dessa andra två test tas dock hänsyn till beskattning både hos utdelande enhet och den delägare som tar emot utdelningen. Av punkt 100 i kommentaren till artikel 7.6.1 framgår att vid bedömning av om kravet på förväntad beskattningsnivå i artikel 7.6.1 är uppfyllt ska såväl beskattningen av investeringsenheten som beskattningen av utdelningen hos den mottagande koncernenheten beaktas. Valmöjligheten att tillämpa den särskilda beskattningsmetoden ska alltså vara tillgänglig om skatten som påförs den koncernenhet som mottar utdelningen och investeringsenheten eller försäkringsinvesteringsenheten sammantaget kan förväntas uppgå till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

I punkt 102 i kommentaren till artikel 7.6.2 i modellreglerna förtydligas också att den särskilda beskattningsmetoden inte endast betraktar aktiebolagsrättsligt korrekt beslutad utdelning såsom utdelad. I stället ska inkomst anses ha delats ut till den del nationella skatteregler behandlar inkomsten som realiserad för ägarenheten och ägarenheten beskattas för inkomsten under det aktuella beskattningsåret.

Enligt 7 kap. 36 § lagen om tilläggsskatt ska ägarenheten rimligen förväntas vara föremål för beskattning av utdelning till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen för att valet ska få göras. För att lagen ska överensstämma med punkt 100 i kommentaren till artikel 7.6.1 i modellreglerna föreslår regeringen att bestämmelsen ska ändras på så sätt att det framgår att hänsyn också kan tas till den utdelande enhetens beskattning. Det är alltså den sammantagna beskattningen av den aktuella inkomsten hos både utdelande och mottagande enhet som ska uppgå till minst 15 procent för att valet ska få göras. I enlighet med *Lagrådets* yttrande har det förtydligats vad som avses med sammantagen beskattning.

I punkt 102 i kommentaren till artikel 7.6.2 i modellreglerna förtydligas som framgår ovan att begreppet uppskattad utdelning ska tolkas brett och inte begränsas till sådan utdelning som beslutas av bolagsstämma eller motsvarande beslutande organ. I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner anges att det av punkt 102 i kommentaren till artikel 7.6.2 i modellreglerna framgår att bestämmelsen inte är avsedd att vara begränsad till sådan vinstutdelning som har beslutats av behörigt organ (t.ex. bolagsstämma) utan att även andra värdeöverföringar som beskattas som utdelning enligt de skatteregler som gäller för ägarenheten ska omfattas (prop. 2023/24:32 s. 622). Definitionen av uppskattad utdelning

i 7 kap. 39 § lagen om tilläggsskatt är dock inte utformad på det sättet. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen i 7 kap. 39 § förtydligas i enlighet med kommentaren.

Behandlingen av ömsesidiga försäkringsföretag

Av 7 kap. 33 § lagen om tilläggsskatt följer att en rapporterande enhet kan välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet. Detta gäller under förutsättning att ägarenheten är skattskyldig i den stat där den hör hemma, enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande, baserat på de årliga förändringarna i det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten. En ytterligare förutsättning är att ägarenheten beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. Kriteriet skattskyldighet enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande kan också enligt 7 kap. 34 § lagen om tilläggsskatt vara uppfyllt vid indirekt ägande.

I punkt 6–14 i avsnitt 3.6 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 anges bl.a. följande. Ömsesidiga försäkringsföretag är reglerade försäkringsföretag som ägs uteslutande av försäkringstagarna. Sådana företag har inget aktiekapital och som en konsekvens av detta återgäldas all avkastning på investeringar som återbäring till försäkringstagarna. Eftersom avkastningen återgäldas till försäkringstagarna möts inkomster från investeringar av en motsvarande kostnad i form av en ökad skuld till försäkringstagarna. Det finns därför inte någon redovisningsmässig vinst, varför ömsesidiga försäkringsföretag inte skulle förväntas ha någon justerad vinst eller träffas av tilläggsbeskattning. En del försäkringsföretag kan dock göra investeringar å försäkringskollektivets vägnar via särskilda investeringsenheter. Sådana investeringsenheter kan utgöra koncernenheter enligt modellreglerna. Investeringsenheten kan dock inte redovisa den ökade skulden till försäkringstagarna som en motpost till avkastning på investeringar, eftersom det är försäkringsföretaget som har en sådan skuld och inte investeringsenheten. Situationen kan därför uppstå att investeringsenheten redovisar en vinst som skulle kunna bli föremål för tilläggsbeskattning om inte valmöjligheten att behandla investeringsenheten som en skattemässigt transparent enhet hade funnits. Det finns en osäkerhet om i vilken utsträckning ömsesidiga försäkringsföretag uppfyller kriterierna för att göra det aktuella valet. Ömsesidiga försäkringsföretag är generellt sett föremål för beskattning men vissa typer av inkomster kan vara undantagna från beskattning och eftersom avkastning på investeringar möts av en motsvarande ökning av skulden till försäkringstagarna kan det hända att det i praktiken inte tas ut någon bolagsskatt. Enligt punkt 91 i kommentaren till artikel 7.5 i modellreglerna ska ömsesidiga försäkringsföretag ha möjlighet att utnyttja den aktuella valmöjligheten. Av punkt 91 framgår att en koncernenhet som är ett reglerat, ömsesidigt försäkringsföretag (”regulated mutual insurance company”) ska anses vara skattskyldig enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga värdet på dess ägarintressen och beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner anges att ett exempel för svensk del där valmöjligheten i 7 kap. 33 § lagen om tilläggsskatt aktualiseras är för ägarenheter som är ömsesidiga försäkringsbolag (prop. 2023/24:32 s. 324). Punkt 91 i kommentaren till artikel 7.5 i modellreglerna ger dock uttryck för en princip som inte bara omfattar svenska ömsesidiga försäkringsbolag utan också motsvarande enheter i andra länder. Det är således en generell princip som bör återspeglas i lagtexten och regeringen föreslår därför att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 91 i kommentaren till artikel 7.5 i modellreglerna förs in i lagen om tilläggsskatt.

FAR, *Movestic Livförsäkring AB* och *Svensk Försäkring*, till vars yttrande *Näringslivets Skattedelegation, Fastighetsägarna*, *Finansbolagens förening*, *Företagarna* och *Svenskt Näringsliv* hänvisar, efterfrågar ett klargörande om svenska livförsäkringsföretag som inte är ömsesidiga livförsäkringsföretag har möjlighet att göra ett val enligt 7 kap. 33 § lagen om tilläggsskatt. De anför att ett villkor är att ägarenheten är föremål för beskattning med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen samt att avkastningsskatt tas ut med 15 eller 30 procent på ett schablonmässigt beräknat skatteunderlag i vilket tillgångar såsom fonder ingår till verkligt värde. De anser därför att man på goda grunder kan hävda att försäkringsbolaget/ägarenheten är föremål för en skatt om minst 15 procent.

Innebörden av den ändrade kommentaren är att ägarenheter som är ömsesidiga försäkringsföretag som är föremål för myndigheters tillsyn i sitt hemland (”regulated”) har möjlighet att göra det aktuella valet utan att det närmare behöver utredas hur dessa beskattas. Ändringen medför således en förenklad hantering. För andra ägarenheter kvarstår valmöjligheten men den är då beroende av att kriteriet avseende skattskyldighet är uppfyllt i det konkreta fallet. Regeringen delar den uppfattning som förs fram av flertalet remissinstanser, att beskattning enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel regelmässigt kan antas motsvara en inkomstbeskattning om minst 15 procent. Valmöjligheten bör därför vara tillgänglig även för svenska livförsäkringsföretag, och för andra försäkringsföretag som inte är ömsesidiga försäkringsföretag men som är skattskyldiga för svensk avkastningsskatt.

Definition av mellanliggande moderenhet och delägd moderenhet

Med mellanliggande moderenhet avses enligt 2 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe eller en investeringsenhet. Med delägd moderenhet avses enligt 2 kap. 13 § samma lag en koncernenhet där mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen och som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen. För att vara en delägd moderenhet kan inte koncernenheten vara ett moderföretag, ett fast driftställe eller en investeringsenhet.

Definitionen av mellanliggande moderenhet omfattar enligt artikel 10.1.1 inte investeringsenheter. Skälet för det är att bevara dessas skatteneutralitet i förhållande till minoritetsägare. Samma skäl talar enligt punkt 14 i kommentaren till artikel 2.1.2 i modellreglerna för att också undanta försäkringsinvesteringsenheter. Enligt nämnda punkt ska därför även sådana enheter undantas från definitionen av mellanliggande moderenhet. Motsvarande gäller enligt punkt 7 i kommentaren till kapitel 2 i modellreglerna vad avser definitionen av delägd moderenhet, vilken heller inte ska omfatta försäkringsinvesteringsenheter.

Det kan för det första konstateras att definitionerna av mellanliggande moderenhet och delägd moderenhet i lagen om tilläggsskatt överensstämmer med modellreglernas motsvarande definitioner och att en ändring således behövs för att definitionerna ska stämma överens med kommentaren. En försäkringsinvesteringsenhet är per definition helägd av en eller flera enheter inom samma koncern (2 kap. 41 § 2 lagen om tilläggsskatt), varför det kan ifrågasättas om en sådan enhet i praktiken någonsin kan vara en delägd moderenhet. I syfte att uppnå samstämmiga regler inom de stater som genomför modellreglerna föreslås ändå att lagen om tilläggsskatt kompletteras med en bestämmelse med samma innebörd som de ovannämnda punkterna i kommentaren.

En försäkringsinvesteringsenhet kan inte heller vara ett moderföretag i lagens mening (eftersom den ägs av en eller flera enheter inom samma koncern). Vad gäller tillämpningen av 6 kap. lagen om tilläggsskatt innebär de föreslagna ändrade definitionerna att försäkringsinvesteringsenheter inte kan vara skattskyldiga enligt huvudregeln för tilläggsskatt. Det beror på att de varken är moderföretag (4 §), mellanliggande moderenheter (5 §) eller delägda moderenheter (6 §). Svenska lågbeskattade försäkringsinvesteringsenheter är däremot skattskyldiga för svensk nationell tilläggsskatt (2 §). Ovan föreslås att försäkringsinvesteringsenheter i likhet med vad som gäller för investeringsenheter ska undantas från beräkningsreglerna i 3 kap. 37 och 38 §§ lagen om tilläggsskatt och i stället omfattas av bestämmelserna i 7 kap. 27–32 §§ samma lag (om inte den rapporterande enheten väljer att tillämpa 7 kap. 33–35 §§ eller 7 kap. 36–40 §§ lagen om tilläggsskatt). Av den föreslagna ändringen följer indirekt att tilläggsskattebelopp som avser försäkringsinvesteringsenheter inte längre omfattas av 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. I avsnitt 23.4.9 i denna proposition utvecklas frågeställningen om skattskyldighet för nationell tilläggsskatt för investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter närmare.

Vad gäller skattskyldighet för tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln följer av 6 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt att kompletteringsregeln inte ska tillämpas på investeringsenheter. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 2.4.3 i modellreglerna. I avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från februari nämns inget om att utvidga detta undantag till försäkringsinvesteringsenheter varför någon sådan ändring inte heller bör göras i lagen om tilläggsskatt. Inte heller övriga bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som särskilt berör investeringsenheter (2 kap. 27 § respektive 4 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt) bör ändras med anledning av riktlinjerna.

Förslaget medför ändringar i 2 kap. 12 och 13 §§, 3 kap. 9, 37 och 38 §§, 5 kap. 2 och 14 §§, 7 kap. 1, 27–33 och 36–41 §§ lagen om tilläggsskatt.

18 Frågor som särskilt berör samriskföretag och samriskkoncerner

Regeringens förslag: Beräkningen av tilläggsskatten för samriskföretag och dess dotterföretag (tillsammans samriskkoncernen) ska göras i enlighet med 3–8 kap. lagen om tilläggsskatt som om enheterna hade varit koncernenheter i en egen koncern med samriskföretaget som moderföretag. För tilläggsskattebelopp som avser ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag som hör hemma i Sverige ska huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt inte tillämpas.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* vill se en översyn av lagen (2023:875) om tilläggsskatt för att t.ex. beräkningsbestämmelser ska omfatta samriskföretag.

Skälen för regeringens förslag: I 7 kap. 43–47 §§ lagen om tilläggsskatt finns särskilda bestämmelser om samriskföretag. Bestämmelserna innebär att en moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska tillämpa huvudregeln för tilläggsskatt i 6 kap. 3–8 §§ lagen om tilläggsskatt vad avser dess fördelningsbara andel av tilläggsskatten för samriskföretaget eller dotterföretaget till ett samriskföretag.

Beräkningen av tilläggsskatten för ett samriskföretag och dess dotterföretag (tillsammans samriskföretagskoncern) ska göras enligt de vanliga reglerna i lagen som om de vore koncernenheter i en separat koncern och samriskföretaget var moderföretag i den koncernen.

I artikel 6.4 a i modellreglerna anges att modellreglernas 3–7 kap. samt artikel 8.2 ska tillämpas för att beräkna tilläggsskatt för samriskföretag och dotterföretag som om de vore koncernenheter i en separat koncern och som om samriskföretaget var moderföretag i den koncernen. Motsvarande bestämmelse i direktivet finns i artikel 36.3. Av punkt 89 i kommentaren till artikel 6.4.1 i modellreglerna framgår bl.a. att innebörden av bestämmelsen är att alla bestämmelser i 3–7 kap. och artikel 8.2 som rör beräkning av tilläggsskatt ska tillämpas, däribland bestämmelserna om substansbelopp och förenklingsregler (safe harbour-regler). Vidare framgår det att även bestämmelserna i artikel 9.1 och 9.2 som rör övergången till systemet ska tillämpas och att detta följer av att dessa kompletterar 4 och 5 kap. i modellreglerna.

I 7 kap. 45 § lagen om tilläggsskatt anges att beräkningen av tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag (en samriskföretagskoncern) ska göras i enlighet med 3 kap. 37–41 §§ som om enheterna hade varit koncernenheter i en egen koncern med samriskföretaget som moderföretag. Som *Skatteverket* påpekar är bestäm-

melsen i 7 kap. 45 § därmed vid en jämförelse med motsvarande bestämmelser i modellreglerna och direktivet ofullständig när det gäller vilka bestämmelser som ska tillämpas vid beräkning av tilläggsskattebeloppet. Bestämmelsen bör därför kompletteras för att motsvara artikel 6.4.1 a i modellreglerna respektive artikel 36.3 i direktivet.

I avsnitt 23.4.2 föreslås att bestämmelserna om skattskyldighet för nationell tilläggsskatt i 6 kap. lagen om tilläggsskatt även ska omfatta tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag. Förslaget leder till följdändringar av bestämmelserna i 7 kap. 46 och 47 §§ av vilka det framgår hur huvudrespektive kompletteringsregeln för tilläggsskatt tillämpas i fråga om samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

För att bestämmelsen i 7 kap. 45 § i lagen om tilläggsskatt ska motsvara artikel 6.4.1 a i modellreglerna respektive artikel 36.3 i direktivet föreslår regeringen att bestämmelsen ändras så att den hänvisar till 3–8 kap. lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 7 kap. 45 och 47 §§ och införandet av 46 § andra stycket i lagen om tilläggsskatt.

19 Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska företag

Regeringens förslag: Bestämmelser om fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat införs. Bestämmelserna ska tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* för fram att det bör göras vissa förtydliganden i fråga om de föreslagna bestämmelserna i 7 kap. 63 b och 63 d–63 f §§ lagen om tilläggsskatt.

Skälen för regeringens förslag: I lagen om tilläggsskatt (2023:875) finns särskilda bestämmelser om fördelning av skatt enligt regler om beskattning av inkomst i kontrollerade utländska företag, nedan CFC-regelverk (7 kap. 63 och 65 §§). Bestämmelserna innebär att de medräknade skatterna som utgångspunkt inte ska beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden. Bestämmelserna motsvaras av artikel 4.3.2 c i modellreglerna. Genom avsnitt 2.10 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023, vilka senare ändrats genom avsnitt 4 i riktlinjerna från december 2023, har kommentaren till artikel 4.3.2 c i modellreglerna kompletterats med riktlinjer om fördelningen av skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag (CFC-bolag) enligt vilket

beskattning av en delägare sker gemensamt för ägarens CFC-bolag i olika stater (”blended CFC tax regime”), i stället för stat-för-stat eller enhet-för-enhet. Ett exempel på sådana regler är USA:s GILTI-regler (”Global Intangible Low-Taxed Income”). Bakgrunden till riktlinjerna är att den fördelning som ska göras enligt artikel 4.3.2 c i modellreglerna kan vara svår att tillämpa på skatt som tas ut enligt denna typ av system.

Med ”blended CFC tax regime” avses ett CFC-regelverk som lägger ihop inkomst, förlust och avräkningsbara skatter i en delägares utländska bolag i en pott för att bedöma om beskattning ska ske och som gäller i fråga om inkomst som beskattas lägre än 15 procent (punkt 58.2). Ett regelverk som beaktar inhemsk inkomst omfattas inte av definitionen, medan möjlighet att kvitta inhemsk förlust mot utländsk inkomst inte utesluter att regelverket omfattas av definitionen.

Punkt 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2 c i modellreglerna innebär att CFC-skatten, vid fördelning enligt artikel 4.3.2 c (motsvarande bestämmelse finns i 7 kap. 63 § lagen om tilläggsskatt), ska fördelas till lågskattestater enligt en särskild formel så att fördelning görs till stater där den effektiva skattesatsen är lägre än den skattesats som utlöser beskattning enligt det aktuella CFC-regelverket. Nämnda punkt i kommentaren innebär att det först beräknas en fördelningsnyckel för varje CFC-bolag. Fördelningsnyckeln beräknas genom att delägarens andel av CFC-inkomsten, beräknad enligt det aktuella nationella CFC-regelverket, multipliceras med skillnaden mellan skattesatsen enligt regelverket och den effektiva skattesatsen för koncernenheterna i den aktuella staten beräknad enligt artikel 5.1 i modellreglerna. Den effektiva skattesatsen ska då beräknas utan hänsyn till CFC-skatt. Däremot ska kvalificerad nationell tilläggsskatt beaktas om den vid CFC-beskattningen är avräkningsbar på samma sätt som utländsk skatt i övrigt. Fördelningsnyckeln anses vara noll om den effektiva skattesatsen överstiger skattesatsen enligt CFC-regelverket eller minimiskattesatsen. Den totala CFC-skatten ska därefter fördelas till varje CFC-bolag. Det sker genom att fördelningsnyckeln för ett CFC-bolag divideras med summan av fördelningsnycklarna för samtliga CFC-bolag.

För situationer när den effektiva skattesats som ska ingå i fördelningsnyckeln antingen inte beräknas samlat för en stat på grund av att den beräknas separat för en eller flera enheter, eller inte beräknas enligt modellreglerna innehåller punkt 58.6.1 och 58.6.2 särskilda regler. Förstnämnda situation gäller t.ex. samriskföretag för vilka en separat beräkning sker. Den andra situationen gäller när en förenklingsregel (s.k. safe harbour-regel) är tillämplig eller när undantaget vid verksamhet av mindre betydelse tillämpas. För denna andra situation innebär ändringarna att den effektiva skattesatsen inte ska behöva beräknas enbart för att kunna användas vid fördelningen av CFC-skatt.

Av punkt 58.6.1 i kommentaren till artikel 4.3.2 c framgår att om en enhets effektiva skattesats ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där enheten hör hemma ska den effektiva skattesatsen i fördelningsnyckeln utgöras av den separat beräknade effektiva skattesatsen. Bestämmelsen aktualiseras i fråga om investerings- och försäkringsinvesteringsenheter, minoritetsägda koncernenheter samt samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

Av punkt 58.6.2 i kommentaren till artikel 4.3.2 c följer att om effektiv skattesats inte ska beräknas för en stat, ska den effektiva skattesatsen för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i staten utgöras av den effektiva skattesatsen beräknad enligt ETR-testet i förenklingsregeln, om koncernen beräknar effektiv skattesats enligt bestämmelserna i 8 kap. 3–5 §§ (punkt 58.6.2 a). Om förenklingsregeln för utländsk nationell tilläggsskatt (QDMTT safe harbour) är tillämplig ska den effektiva skattesatsen utgöras av den procentsats som motsvarar summan av skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats och nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i den föreslagna 7 kap. 63 a § (dvs. CFC-regler enligt vilka total inkomst och skattenivå för en ägares samtliga CFC-bolag bedöms när det avgörs om denne ska beskattas löpande för inkomsten), dividerat med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt (punkt 58.6.2 b). Riktlinjerna ska tillämpas på samma sätt om en förenklingsregel bara omfattar vissa enheter i en stat. För dessa situationer anges att om en koncern gör flera beräkningar av effektiv skattesats för en stat ska fördelningsnyckeln för den koncern som en enhet tillhör användas för enheten vid beräkning enligt reglerna (punkt 58.6.3).

Om effektiv skattesats av annan anledning inte beräknats enligt artikel 5.1 i modellreglerna för koncernen för en stat utgörs den effektiva skattesatsen av ett belopp som beräknas som kvoten mellan koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport (punkt 58.6.2 c). Beräkningen speglar den beräkning som följer av i 8 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt, men beloppet för vinst eller förlust hämtas alltså i den kvalificerade finansiella rapporten. Vad som avses med kvalificerad finansiell rapport framgår av 8 kap. 6 och 6 a §§ lagen om tilläggsskatt.

För ett kontrollerat utländskt företag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag (”non-GloBE entities”) anses den effektiva skattesatsen motsvara den skattesats som beräknas enligt punkt 58.6–58.6.3 för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i samma stat som företaget och som har störst andel av inkomsten (punkt 58.7). Om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där företaget hör hemma ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten och den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten. Följden blir att CFC-skatt avseende enheter som inte är koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till samriskföretag kommer att fördelas till dessa andra enheter och därmed inte ingå i den justerade skattekostnaden för en koncernenhet respektive ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag.

Bestämmelserna i riktlinjerna är tillfälliga och gäller endast för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2026 och som slutar senast den 30 juni 2027 (punkt 58.3).

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser motsvarande punkt 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2 c i modellreglerna om fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för

samtliga sådana företag samlat, ska införas i lagen om tilläggsskatt. Bestämmelserna föreslås vara tillfälliga i enlighet med vad som följer av punkt 58.3 i kommentaren till artikel 4.3.2 c. *Lagrådet* anför att regleringen skulle bli tydligare om den föreslagna 7 kap. 63 c § utgår och bestämmelsen i den paragrafen i stället tas in som ett första stycke i 63 b § så att det i ett sammanhang framgår att kostnaden för medräknade skatter ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag och hur dessa fördelningsbelopp ska bestämmas. Lagförslaget har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. Vidare föreslås att det i 7 kap. 65 § förtydligas att de passiva intäkter som avses i paragrafen är de passiva intäkter som anges i 63 och 64 §§.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 7 kap. 65 § och införandet av 7 kap. 63 a–63 e §§ i lagen om tilläggsskatt.

20 Den tillfälliga förenklingsregeln

20.1 Tidsgränsen och beräkningen av substansbeloppet

Regeringens förslag: Bestämmelserna om den tillfälliga förenklingsregeln gäller för koncernenheter i en stat för tid som motsvarar de räkenskapsår som gäller för enheternas moderföretag och börjar närmast efter den 31 december 2023 men före den 1 januari 2027.

Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade finansiella rapport.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian saknas förslag där det klargörs att tidsgränsen i 8 kap. 2 § endast avser den tillfälliga förenklingsregeln.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: Av 8 kap. 2 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt framgår att bestämmelserna i det kapitlet gäller för koncernenheter i en stat för tid som motsvarar de räkenskapsår som gäller för enheternas moderföretag och börjar närmast efter den 31 december 2023 men före den 1 januari 2027. I avsnitt 21 i denna proposition föreslås att det i det aktuella 8 kap. nu införs permanenta förenklingsregler, dvs. förenklingsregler för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen samt andra bestämmelser och dessa ska inte tidsbegränsas. Det bör därför framgå att tidsbegränsningen i 8 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt endast avser den tillfälliga förenklingsregeln och tillhörande bestämmelser, dvs. 8 kap. 3–13 §§. Regeringen föreslår därmed att bestämmelsen om tidsgräns i 8 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt ska ändras på så sätt att det framgår att tidsbegränsningen endast gäller den tillfälliga förenklingsregeln och de bestämmelser som är knutna till den.

Av 8 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt framgår att substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade land-för-land-rapport. En sådan rapport ska innehålla följande uppgifter om den multinationella koncernen: intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, betald inkomstskatt, årets ackumulerade inkomstskatt, aktiekapital, ackumulerade vinstmedel, antal anställda och materiella tillgångar utom kontanter och liknande. Det belopp för personalkostnader som ska användas i beräkningen av substansbeloppet enligt 5 kap. 2–10 §§ lagen om tilläggsskatt redovisas således inte i en land-för-landrapport som är upprättad i enlighet med 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, dvs. en kvalificerad land-för-land-rapport. Uppgifterna framgår däremot av en koncernenhets kvalificerade finansiella rapport. Regeringen föreslår därför att lagen om tilläggsskatt ska ändras på så sätt att beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens finansiella rapport.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 8 kap. 2 och 5 §§ lagen om tilläggsskatt.

20.2 Uppgifter från en kvalificerad finansiell rapport

Regeringens förslag: Vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln ska uppgifter för alla koncernenheter som hör hemma i en stat hämtas från en kvalificerad finansiell rapport, dvs. varje koncernenhets årsredovisning eller i vissa fall koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för koncernens land-för-land-rapport. Detta gäller dock inte för fasta driftställen.

Regeringens bedömning: Bedömningen av om det är en kvalificerad land-för-land-rapport bör göras för varje stat för sig.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens men i promemorias förslag har bestämmelserna en annan placering och en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget eller bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Uppgifter för alla koncernenheter i en stat ska hämtas från samma typ av kvalificerad finansiell rapport

Av punkt 67–74 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att ett fast driftställes eller en koncernenhets uppgifter som används vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln måste komma från samma kvalificerade finansiella rapport. För att en bedömning ska kunna göras av om den tillfälliga förenklingsregeln ska kunna tillämpas av koncernen vad avser koncernenheter som hör hemma i en stat ska koncernen använda de uppgifter i koncernenhetens räkenskaper som använts för att upprätta moderföretagets koncernredovisning. Alternativt kan koncernen använda uppgifterna i koncernenheternas årsredovisningar.

En koncern som använder uppgifter från olika kvalificerade finansiella rapporter kommer inte att kunna använda den tillfälliga förenklingsregeln för koncernenheterna i den stat där koncernenheterna hör hemma. Ett krav på att en koncernenhets uppgifter inte får komma från olika kvalificerade finansiella rapporter säkerställer att det inte blir snedvridningar på grund av att det kan finnas en asymmetri mellan de olika uppgifter som ingår i beräkningarna enligt förenklingsregeln beroende på varifrån uppgifterna hämtas. En snedvridning kan t.ex. uppstå om en uppgift om en koncernenhets skattekostnad hämtas från koncernenhetens årsredovisning, som upprättas enligt en godkänd redovisningsstandard, och koncernenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt hämtas från land-för-land-rapporten som baseras på koncernenhetens räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning (när koncernenhetens räkenskaper i det fallet har upprättats enligt en annan redovisningsstandard än årsredovisningen). Det finns dock ett undantag vad avser uppskjuten skatt som i vissa fall kan hämtas från annan rapport än den som ligger till grund för övriga beräkningar (punkt 69). Ytterligare exempel på när snedvridning kan uppstå finns i punkt 71–73 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Det framgår vidare av punkt 76 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna att alla uppgifter som används för att utföra beräkningarna enligt förenklingsregeln för koncernenheter som hör hemma i en stat ska grunda sig på samma slags kvalificerad finansiella rapport. En koncern kan antingen använda de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning för alla enheter som hör hemma i staten eller koncernenheternas årsredovisningar för alla enheter som hör hemma i staten. Detta gäller under förutsättning att årsredovisningarna är upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard och att informationen i årsredovisningen är tillförlitlig. Om det bland koncernenheterna som hör hemma i en stat finns koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen eller fasta driftställen, kan dock uppgifterna för dessa komma från vilka räkenskaper som helst som uttryckligen är tillåtna enligt kommentaren till modellreglerna. Dessa uppgifter vad avser koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen och fasta driftställen läggs samman med uppgifterna för de övriga koncernenheterna som hör hemma i staten för att pröva om förutsättningarna enligt den tillfälliga förenklingsregeln är uppfyllda. Om en koncern inte använder samma slags kvalificerade finansiella rapporter för att utföra beräkningarna enligt den tillfälliga förenklingsregeln för alla enheter i samma stat (förutom koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen och fasta driftställen) kommer det att leda till att koncernenheterna som hör hemma i staten inte får använda den tillfälliga förenklingsregeln.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 68, 69 och 75 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna införs i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att samtliga uppgifter för en koncernenhet eller ett fast driftställe som hämtas från en kvalificerad finansiell rapport ska hämtas från en och samma rapport. Förslaget innebär också att alla uppgifter avseende koncernenheter som hör hemma i samma stat ska hämtas från samma slags kvalificerad finansiell rapport.

Lagrådet anför att det vid föredragningen har upplysts om att uppgifter får hämtas antingen från en sådan rapport som avses i 8 kap. 6 § andra stycket 1 eller 2 och anser att bestämmelsen bör förtydligas så att detta framgår och att den bör placeras i en egen paragraf. Regeringen delar Lagrådets bedömning och har utformat bestämmelsen i enlighet med vad Lagrådet har anfört.

Bedömningen av om det är en kvalificerad land-för-land-rapport görs per stat

Det framgår av punkt 76 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna att en land-för-land-rapport som baseras på uppgifter från kvalificerade finansiella rapporter för koncernenheter som hör hemma i en stat kan anses vara en kvalificerad land-för-land-rapport för denna stat. Detta gäller trots att land-för-land-rapporten kanske inte kommer att anses vara kvalificerad i en annan stat på grund av att uppgifterna för koncernenheterna som hör hemma i den staten inte är baserade på kvalificerade finansiella rapporter. Det anses därför lämpligt att bedömningen av om det är en kvalificerad land-för-land-rapport ska göras för varje stat för sig.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 6 c § i lagen om tilläggsskatt.

20.3 Kvalificerade finansiella rapporter för fasta driftställen

Regeringens förslag: Om ett fast driftställes uppgifter om intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt inte framgår av en kvalificerad finansiell rapport kan huvudenheten fastställa det fasta driftställets del av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt genom att upprätta en separat finansiell rapport för det fasta driftstället.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens men promemorians förslag har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig*),* nedan NSD m.fl., för fram att lagtexten bör förtydligas så att det framgår att en förlust inte dubbelräknas och anser att det är oklart vad som gäller för vinster.

Skälen för regeringens förslag: Av punkt 86 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att ett fast driftställe som hör hemma i en stat måste använda sin egen kvalificerade finansiella rapport för att fastställa de belopp som används vid beräkningarna enligt den tillfälliga förenklingsregeln, om driftstället har upprättat en sådan rapport.

I svensk rätt gäller att ett utländskt företag med ett fast driftställe som uppfyller kriterierna för att vara en filial är bokföringsskyldigt för sin verksamhet i Sverige. Ett utländskt företag med ett fast driftställe som inte uppfyller kriterierna för att vara en filial ska i stället uppfylla en generell dokumentationsskyldighet.

Av punkt 86 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår vidare att eftersom ett fast driftställe är en skatterättslig företeelse och inte en redovisningsmässig sådan finns sällan uppgifter om det fasta driftställets intäkter och vinster direkt tillgängliga i moderföretagets koncernredovisning eller i huvudenhetens finansiella rapport. Om ett fast driftställe inte har tillgång till uppgifter som finns i någon kvalificerad finansiell rapport kan koncernen fastställa den del av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt som är hänförlig till det fasta driftstället med hjälp av separata finansiella rapporter som upprättats av huvudenheten för det fasta driftstället vad avser finansiell rapportering, tillsyn, skatterapportering eller intern förvaltningskontroll (se Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, kallad BEPS Action 13 Final Report). I den utsträckning en förlust som uppstår i ett fast driftställe allokeras till det fasta driftstället, måste en motsvarande justering göras av huvudenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt i den utsträckning som krävs för att förhindra att förlusten dubbelräknas.

NSD m.fl. för fram att lagtexten bör förtydligas så att det framgår att en förlust inte dubbelräknas och anser att det är oklart vad som gäller för vinster. Regeringen instämmer i att det bör förtydligas vad som gäller men bedömer, mot bakgrund av att det i 8 kap. 6 § andra stycket lagen om tilläggsskatt är fråga om en definition av vad som kan anses vara en kvalificerad finansiell rapport, att ett sådant förtydligande gör sig bäst i författningskommentaren till bestämmelsen.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av punkt 86 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna införs i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att om ett fast driftställes uppgifter inte finns i en kvalificerad finansiell rapport kan huvudenheten fastställa den del av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt som är hänförlig till det fasta driftstället med hjälp av separata finansiella rapporter som upprättats av huvudenheten för det fasta driftstället.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 6 § andra stycket 4 och 8 kap. 6 c § andra stycket i lagen om tilläggsskatt.

20.4 Medräknade skatter på inkomster hos fasta driftställen, kontrollerade utländska företag och hybridenheter

Regeringens förslag: En skattekostnad som en huvudenhet har haft för ett fast driftställe i den stat där driftstället hör hemma ska inte inkluderas i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där huvudenheten hör hemma.

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte omfattas av förenklingsregeln i den stat där enheten

hör hemma, ska skattekostnaden inte fördelas vid den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås att den skattekostnad som inte ska inkluderas i den förenklade beräkningen är en skattekostnad som ett fast driftställe haft. Vidare har promemorians förslag en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl*.,* framför att ett fast driftställe inte har någon skattekostnad utan att det är det företag som har det fasta driftstället som har och redovisar skattekostnaderna.

Skälen för regeringens förslag: Av punkt 87–89 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att den förenklade beräkningen av koncernenheternas effektiva skattesats i en stat sker utifrån uppgifter om deras vinster eller förluster före inkomstskatt från en kvalificerad land-för-land-rapport och utifrån uppgifter om skattekostnader från de kvalificerade finansiella rapporterna. Det framgår vidare av punkt 1 b i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna att den skattekostnad som används vid den förenklade beräkningen av koncern-enheternas effektiva skattesats i en stat inkluderar uppskjutna poster och att det inte krävs några justeringar enligt modellreglerna (annat än att skatter som inte är medräknade skatter eller medräknade skatter som hänför sig till en osäker skattesituation inte tas med).

Skattekostnad som hänför sig till ett fast driftställes inkomst i den stat där driftstället hör hemma, dvs. skattekostnad som har erlagts i den staten ska uteslutande allokeras till den stat där det fasta driftstället hör hemma och skattekostnaden ska endast inkluderas i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen i den staten. En sådan skattekostnad ska således inte inkluderas i beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där huvudenheten hör hemma.

När den tillfälliga förenklingsregeln inte tillämpas för en stat där ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag hör hemma ska koncernen beräkna den effektiva skattesatsen i staten enligt modellreglerna och ta med medräknade och upplupna skatter på enhetens inkomst som betalats av moderenheten eller huvudenheten enligt artikel 4.3.2 i modellreglerna.

Skatter som betalats av en ägarenhet eller huvudenhet behöver dock inte allokeras till ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag (i enlighet med artikel 4.3.2 i modellreglerna) vid den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma. Detta gäller trots att en del av eller alla sådana skatter också beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag hör hemma.

Mot denna bakgrund föreslogs i promemorian att en skattekostnad som ett fast driftställe har haft i den stat där det hör hemma inte ska inkluderas i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt 8 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt i den stat där huvudenheten hör hemma. Regeringen instämmer dock i det som *NSD m.fl*. framför att det är det

företag som har det fasta driftstället som har och redovisar skattekostnaderna dvs. huvudenheten. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen utformas på så sätt att det är den skattekostnad som en huvudenhet har haft för ett fast driftställe i den stat där det hör hemma som inte ska inkluderas i den förenklade beräkningen. Vidare föreslås att om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte omfattas av förenklingsregeln i den stat där en sådan enhet hör hemma, ska 7 kap. 25 och 63–65 §§ inte tillämpas vid beräkningen enligt 4 § första stycket för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 4 a § i lagen om tilläggsskatt.

20.5 Fördelning av köpeskillingen för en enhet i redovisningen

Regeringens förslag: En förvärvad koncernenhets räkenskaper som inkluderar effekten av en fördelad köpeskilling ska anses vara en kvalificerad finansiell rapport under vissa förutsättningar.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens men promemorians förslag har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det finns en osäkerhet om den tillfälliga förenklingsregeln kan tillämpas i den situationen när det i de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen finns allokering eller fördelning av sådana värden (annat än eliminering av koncerninterna transaktioner och sådan justering av uppskjuten skatt och PPA-justeringar som under vissa förutsättningar är tillåten) som uppstått på koncernaggregerad nivå vid anpassning av räkenskaperna. Sådana justeringar kan t.ex. avse finansiell leasing i enlighet med IFRS 16 och som därefter via ex. koncernjournaler fördelats ut på berörd enhet. Vad gäller allokering av de värden som återspeglas i räkenskaperna som används för att upprätta koncernredovisning är Skatteverket av uppfattningen att denna fördelning inte är en sådan justering som diskvalificerar från den tillfälliga förenklingsregeln. Om samma datakälla har använts torde en fördelning av värden utifrån uppgifterna i de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisning kunna fördelas till respektive enhet utan att det sker i strid med punkt 79 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Skälen för regeringens förslag: Av punkt 9.1–9.5 och 17 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att om ägarintresset i en koncernenhet förvärvas kan justeringar ske av koncernenhetens balansvärde vad avser vilka tillgångar och skulder som kan hänföras till redovisning av förvärvspriset (”purchase price accounting”, s.k. PPA-justeringar). Detta innebär att höjningar av balansvärdet på tillgångarna görs i koncernredovisningen eller att PPA-justeringarna sker i den förvärvade koncernenhetens räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen eller i den förvärvade koncernenhetens finansiella

rapport (när push down av PPA-justeringar är tillåtet). När det gäller PPA-justeringar som sker i koncernredovisningen ingår inte PPA-justeringarna i den förvärvade koncernenhetens räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen eller i den förvärvade koncernenhetens redovisning, utan justeringen kommer endast att ske i koncernredovisningen. Om PPA-justeringen tas med i den förvärvade koncernenhetens räkenskaper som används för att upprätta koncern-redovisningen eller i den förvärvade koncernenhetens redovisning behövs ingen ytterligare justering i koncernredovisningen.

Enligt artikel 3.1.2 i modellreglerna och kommentaren till modell-reglerna ska koncernenheter ta bort effekterna av PPA-justeringar vid uträkningen av sitt redovisade resultat om det inte är så att koncernen saknar tillräckliga uppgifter för att bestämma justeringsbeloppet för en transaktion som inträffat före den 1 december 2021.

Definitionen av kvalificerad finansiell rapport omfattar de räkenskaper som används i den koncernredovisning som moderföretaget upprättar för att spegla kravet i artikel 3.1.2 i modellreglerna. Det uppstår då en fråga om koncernenheterna måste ta bort PPA-justeringar när den tillfälliga förenklingsregeln ska tillämpas. Det som framstår som tveksamt är om en koncernenhet kan använda de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen eller dess räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten, om dessa räkenskaper innehåller PPA-justeringar vid beräkningen av enhetens resultat.

I Sverige ska ett bolag som genomfört ett förvärv göra en förvärvsanalys (”purchase price allocation”, förkortad PPA) enligt IFRS 3 eller K3. Den typ av ”push down accounting” som de ovannämnda punkterna i kommentaren tar sikte på är inte tillåten i IFRS eller K3 utan är en redovisning som förekommer vid tillämpning av US GAAP. Enligt IFRS 3 ska ett företag i samband med förvärv av rörelser eller bolag marknadsvärdera samtliga tillgångar och skulder inbegripna i förvärvet och därefter sker en fördelning. Detta innebär att de tillgångar som redan framgår av förvärvsobjektets balansräkning analyseras och värderas. Enligt 7 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, ska moderföretaget, vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag, upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. Av 7 kap. 21 § ÅRL framgår vidare att om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, ska värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Slutligen framgår av 7 kap. 22 § ÅRL bl.a. att om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett negativt skillnadsbelopp, ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med 2 kap. 2–4 §§ ÅRL.

Utgångspunkten är att den tillfälliga förenklingsregeln i lagen om tilläggsskatt varken tillåter eller kräver några justeringar av de belopp som framgår av de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets

koncernredovisning, koncernenhetens årsredovisning eller koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten för att det ska anses vara fråga om en kvalificerad finansiell rapport enligt 8 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt.

Skatteverket anser att det finns en osäkerhet om den tillfälliga förenklingsregeln kan tillämpas i den situation att det i de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen finns allokering eller fördelning av sådana värden som uppstått på koncernaggregerad nivå vid anpassning av räkenskaperna. Regeringen instämmer i Skatteverkets bedömning att en sådan fördelning inte är en justering som diskvalificerar från den tillfälliga förenklingsregeln. Det framgår av punkt 79 i avsnitt i annex A i kommentaren till modellreglerna att justeringar av uppgifterna som kommer från kvalificerade finansiella rapporter som legat till grund för en koncerns land-för-land-rapport i en stat kommer att medföra att koncernenheterna i staten diskvalificeras från användningen av den tillfälliga förenklingsregeln i den staten. Detta gäller trots att sådana justeringar varit avsedda att göra land-för-land-uppgifterna mer förenliga med modellreglerna. På samma sätt skulle en sådan justering av andra uppgifter i de kvalificerade finansiella rapporterna som används i de förenklade beräkningarna diskvalificera dessa beräkningar enligt den tillfälliga förenklingsregeln. Detta innebär att utgångspunkten är att uppgifterna som används ska vara ojusterade. Detta gäller dock inte om det finns krav på sådana justeringar i kommentaren till modellreglerna eller i administrativa riktlinjer (punkt 79 och 80 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna).

Enligt kommentaren finns det dock en risk för att det uppstår väsentliga skillnader när koncernhetens räkenskaper eller årsredovisning omfattar förändringar av koncernenhetens tillgångar och skulder som är hänförliga till fördelningen av köpeskillingen för koncernenheten. När koncernen har fördelat och införlivat köpeskillingen i den förvärvade koncernenhetens räkenskaper som används som underlag till koncernredovisningen eller koncernenhetens årsredovisning eller de räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporteringen kommer dessa räkenskaper inte att anses vara kvalificerade finansiella rapporter om inte vissa villkor uppfylls.

Det första villkoret är att när en förvärvad koncernenhets räkenskaper innehåller PPA-justeringar av värdet på tillgångarna ska samma PPA-justeringar antingen ha funnits med i koncernens land-för-land-rapportering för räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022 eller ha gjorts av koncernenheten enligt lag eller annan författning.

Det andra villkoret är att en kvalificerad finansiell rapport ska justeras enligt följande. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021 ska läggas till vinsten före bolagsskatt. Detta gäller endast om de finansiella räkenskaperna inte också innehåller en återföring av uppskjuten skatteskuld eller redovisning eller ökning av en uppskjuten skattefordran avseende nedskrivning av goodwill.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 9.1–9.5 och 17 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att en förvärvad koncernenhets räkenskaper som

inkluderar effekten av en fördelad köpeskilling anses vara en kvalificerad finansiell rapport under de förutsättningar som nämns ovan. *Lagrådet* anser att innehållet i paragrafen utgör bestämmelser om hur beräkningen ska göras när 4 och 5 §§ tillämpas samt att utformningen bör ändras så att detta framgår. Vidare anger Lagrådet att det framstår som lämpligt att inleda paragrafen med att ange de minskningar som ska göras. Regeringen delar Lagrådets bedömning och paragrafen har utformats i enlighet med vad Lagrådet har anfört.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 6 a § i lagen om tilläggsskatt.

20.6 Koncerner som inte behöver lämna land-för-land-rapporter

Regeringens förslag: En koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. Uppgifterna om koncernenhetens totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt ska då hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens men promemorians förslag har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: Av propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner framgår att nationella koncerner inte lämnar land-för-land-rapporter och inte kommer att omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln men att det internationella arbetet ännu inte är avslutat (prop. 2023/24:32 s. 350–351).

Av punkt 84 och 85 avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att enligt BEPS Action 13 Final Report och Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13, behöver inte koncerner som har årliga intäkter under det närmast föregående räkenskapsåret som är lägre än 750 miljoner euro lämna land-för-land-rapport. Vid prövningen av beloppsgränsen på 750 miljoner euro i modellreglerna görs en bedömning av om koncernen har haft en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det aktuella räkenskapsåret. Detta innebär att vissa koncerner som omfattas av modellreglerna kanske inte behöver lämna land-för-land-rapporter på grund av denna skillnad i beloppsgränserna. När beloppsgränserna för land-för-land-rapporteringen eller modellreglerna fastställs i en annan valuta än euro kan skillnader i tillämpningsområdet uppstå på liknande sätt på grund av fluktuationer i valutakurser. Vidare kan det finnas vissa skillnader i definitionen av moderföretag och vissa stater kräver inte land-för-land-rapportering från vissa koncernenheter, t.ex. skattebefriade koncernenheter. Därutöver är rent nationella koncerner inte skyldiga att lämna land-för-land-rapporter. Även sådana koncerner kan

dock omfattas av huvudregeln i 6 kap. lagen om tilläggsskatt. Att hindra koncerner som omfattas av modellreglerna (en huvudregel eller kompletteringsregeln) eller en regel om nationell tilläggsskatt från att få tillgång till den tillfälliga förenklingsregeln enbart på grund av att de inte är skyldiga att upprätta och lämna in land-för-land-rapporter skulle leda till att dessa koncerner behandlas sämre under övergångsperioden.

Av kommentaren framgår att koncerner som omfattas av modellreglerna men som inte är skyldiga att lämna land-för-landrapporter ska ha rätt att använda den tillfälliga förenklingsregeln om de fyller i avsnitt 2.2.1.3 a i GloBE Information Return, förkortad GIR, med hjälp av uppgifterna från sina kvalificerade finansiella rapporter. Detta gäller de uppgifter som skulle ha rapporterats som totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt i en kvalificerad land-för-land-rapport om koncernen hade varit skyldig att lämna en land-för-land-rapport. I sådana situationer ska hänvisningar till belopp ”som rapporterats i en kvalificerad land-för-land-rapport” tolkas så att de inkluderar de belopp som skulle ha rapporterats i en kvalificerad land-för-land-rapport om den koncernen hade varit skyldig att lämna en land-för-land-rapport i enlighet med land-för-land-kraven i den stat där moderföretaget hör hemma. Om den stat där moderföretaget hör hemma inte har krav på land-för-land-rapportering gäller i stället de belopp som skulle ha rapporterats i enlighet med BEPS Action 13.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 84 och 85 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att koncernenheter som ingår i en koncern som inte behöver lämna in land-för-land-rapport kan använda den tillfälliga förenklingsregeln om uppgifterna hämtas från deras kvalificerade finansiella rapporter. *Lagrådet* anser att en bestämmelse om att en sådan koncernenhet som anges i paragrafen får tillämpa förenklingsregeln är överflödig och att det som i stället behöver regleras är varifrån uppgifter får hämtas. Regeringen delar Lagrådets bedömning och har utformat paragrafen i enlighet med vad Lagrådet anfört.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 6 b § i lagen om tilläggsskatt.

20.7 Transaktioner som skattemässigt har behandlats annorlunda i land-för-land-rapporten än i de kvalificerade finansiella rapporterna

Regeringens förslag: Vid tillämpningen av förenklingsregeln ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagande koncernenhets kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport räknas med vid bestämmandet av respektive koncernenhets intäkter och dess vinst eller förlust före inkomstskatt även om betalningen inte tagits med i land-för-land-rapporten.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens men promemorians förslag har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., framför att en annan hantering i land-för-land-rapporten inte diskvalificerar från den tillfälliga förenklingsregeln.

Skälen för regeringens förslag: Av punkt 82 och 83 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att de uppgifter som finns i de kvalificerade finansiella rapporterna eller i en land-för-land-rapport inte ska justeras vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln utifrån hur en transaktion behandlas skattemässigt. Av kommentaren framgår dock att en justering ska ske av uppgifterna i land-för-land-rapporten eftersom det har skett en motsvarande justering i land-för-land-rapporten där den skattemässiga behandlingen av betalningen beaktas. Justeringen innebär en återläggning av intäkt för mottagaren av en betalning som för skatteändamål ses som mottagen utdelning. Denna justering blir nödvändig eftersom bestämmelserna om land-för-land-rapporteringen innebär att en sådan betalning inte ska tas med som intäkt. Om en koncernintern betalning inte räknas med i de totala intäkterna och total vinst hos den mottagande koncernenheten medför det att den tillfälliga förenklingsregeln inte kan tillämpas. Exempelvis ska en ränteinkomst som skattemässigt anses vara en utdelning och som därför inte inkluderats i land-för-land-rapporten inkluderas i den mottagande enhetens totala intäkt och vinst vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (jfr Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13).

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 82 och 83 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagarens kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i betalarens kvalificerade finansiella rapport ska räknas med vid bestämmandet av respektive koncernenhets intäkter och dess vinst eller förlust före inkomstskatt i land-för-land-rapporten utan ytterligare justeringar vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Det har skett en uppdatering av BEPS Action 13 i maj 2024 som innebär att BEPS Action 13 får tillämpas redan från 2024 om det är möjligt i en stat. De av regeringen föreslagna ändringarna i lagen om tilläggsskatt föreslås träda i kraft först den 1 januari 2025 (se avsnitt 26 i denna proposition) och som huvudregel tillämpas som tidigast på beskattningsår 2025. Den nämnda uppdateringen av BEPS Action 13 kommer således inte att påverka tillämpningen för svensk del vad avser beskattningsår 2024. *NSD m.fl.* framför att en annan hantering i land-för-land-rapporten inte diskvalificerar från den tillfälliga förenklingsregeln. Regeringen instämmer i den bedömningen vad avser transaktioner som skattemässigt har behandlats annorlunda i land-för-land-rapporten än i de kvalificerade finansiella rapporterna och anser att det framgår av den föreslagna bestämmelsen. *Lagrådet* anser att det inte behöver anges i bestämmelsen att ”även sådana finansiella rapporter anses vara kvalificerade finansiella rapporter”. Lagrådet förordar även några mindre redaktionella ändringar.

Regeringen delar Lagrådets bedömning och har i huvudsak utformat paragrafen i enlighet med vad Lagrådet föreslagit. Regeringen anser dock att det bör framgå direkt av lagtexten att vad som sägs i 8 kap. 7 a § gäller även om en betalning inte tagits med i land-för-land-rapporten.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 7 a § i lagen om tilläggsskatt.

20.8 Hur konstlade arrangemang ska behandlas vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln

Regeringens förslag: Det införs bestämmelser i lagen om tilläggsskatt för att förhindra att en koncernenhet kan använda den tillfälliga förenklingsregeln om ett konstlat arrangemang har ingåtts mellan koncernenheter efter den 15 december 2022. En koncernenhet ska också anses ha ingått ett sådant konstlat arrangemang under vissa förutsättningar, t.ex. om arrangemanget ändras eller överförs efter det datumet.

Det införs definitioner av konstlat arrangemang, arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning, arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger och arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger Det införs även en bestämmelse som anger under vilka förutsättningar en kostnad eller förlust inte anses motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst.

Om ett konstlat arrangemang har ingåtts ska justering göras vid beräkningen enligt den tillfälliga förenklingsregeln. Det innebär bl.a. att alla kostnader, förluster eller skattekostnader som uppstår till följd av ett konstlat arrangemang inte ska tas med i koncernenheternas sammanlagda vinst, förlust eller skattekostnader i staten.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås inte någon bestämmelse som anger under vilka förutsättningar en kostnad eller förlust inte ska anses motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos en koncernenhets motpart. Vidare har promemorians förslag en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *FAR, Föreningen Svensk Sjöfart* och *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., framför att regleringen om konstlade arrangemang inte är avsedd att träffa sedvanliga affärstransaktioner, t.ex. affärsmässiga lånetransaktioner, och att detta måste förtydligas. Föreningen Svensk Sjöfart anser att förtydliganden och konkreta exempel måste införas för att säkerställa det tänkta tillämpningsområdet vad det avser konstlade arrangemang. FAR påpekar att en av bestämmelserna har fått en för snäv utformning med uttrycket den ”förstnämnda” och att det är Skatteverket som bör ha bevisbördan för att det är fråga om ett konstlat arrangemang.

Av punkt 31 i avsnitt 2.6 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 framgår bl.a. följande vad avser konstlade arrangemang (”hybrid arbitrage arrangements”). Den tillfälliga förenklingsregeln tillåter koncerner att hämta uppgifter från olika finansiella rapporter för att visa att de är berättigade att använda förenklingsregeln. Det har visat sig att koncerner som omfattas av tillämpningsområdet har genomfört vissa transaktioner för att utnyttja de skillnader som finns mellan skattemässig och finansiell redovisning. Syftet med transaktionerna har varit att göra det möjligt för en koncernenhet att kvalificera sig för den tillfälliga förenklingsregeln fast enheten annars inte skulle ha kunnat tillämpa den. Den tillfälliga förenklingsregeln innehåller inte samma skyddsregler som finns i modellreglerna för att förhindra kringgåenden (jfr t.ex. artiklarna 3.2.7 och 4.1.4 och de administrativa riktlinjer som behandlar den asymmetriska behandlingen av utdelningar). De transaktioner som har genomförts innebär generellt sett att ett arrangemang har använts där de koncernenheter som är parter i arrangemanget kan redovisa inkomster, utgifter, vinster, förluster eller skatter på ett inkonsekvent sätt eller flera gånger med avsikten att koncernenheterna ska kunna använda förenklingsregeln och undvika den tilläggsskatt som annars skulle kunna uppstå.

Av punkt 32 i riktlinjerna framgår vidare att en korrekt tillämpning av modellreglerna förutsätter att reglerna tillämpas konsekvent i varje stat där en koncern bedriver verksamhet. Konstlade arrangemang som är utformade för att utnyttja skillnader mellan uppgifter i olika finansiella rapporter eller skillnader mellan skattemässig och finansiell redovisning för att skapa inkonsekvenser mellan de koncernenheterna i hur de redovisar intäkter, kostnader och skatter enligt arrangemanget strider mot syftet med modellreglerna. Om en koncernenhet har ingått ett av dessa konstlade arrangemang bör den koncernenhetens rätt till att använda förenklingsregeln fastställas utifrån antagandet att koncernenheten har behandlat den aktuella intäkts-, kostnads- eller skatteposten på samma sätt som motparten. Den tillfälliga förenklingsregeln ska därför inte kunna tillämpas av en koncern om regeln blir tillämplig till följd av att sådana konstlade arrangemang ingåtts av koncernenheterna i en stat. Av punkt 33 i riktlinjerna framgår att en koncernenhet inte kan använda den tillfälliga förenklingsregeln om ett konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022, vilket motsvarar datumet för offentliggörandet av safe harbour-dokumentet. Dessa riktlinjer är begränsade till tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln och gäller inte med avseende på någon annan tillfällig eller permanent förenklingsregel.

Av punkt 96 a och b i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att vid tillämpningen av ovanstående bestämmelser avses med koncernenheter även de enheter som behandlas som koncernenheter enligt modellreglerna, såsom ett samriskföretag och varje enhet med kvalificerade finansiella rapporter som har beaktats vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Detta gäller oavsett om sådana enheter hör hemma i samma stat.

Finansiella rapporter för en koncernenhet avser de finansiella rapporter som används för att beräkna koncernenhetens justerade resultat enligt

modellreglerna eller de kvalificerade finansiella rapporterna, om den enheten omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln.

Konstlade arrangemang

Av punkt 91 och 92 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår följande. För att avgöra om koncernenheterna som hör hemma i en stat kan tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln måste justeringar göras av koncernenheternas vinst och förlust före inkomstskatt och skattekostnad vad avser eventuella konstlade arrangemang som ingåtts efter den 15 december 2022. Ett konstlat arrangemang är

1. ett avdrags-/icke-inkluderingsarrangemang,
2. ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger, eller
3. ett arrangemang som medför att en skattekostnad räknas med flera gånger.

Vidare framgår att beräkningen enligt förenklingsregeln vad avser koncernenheterna som hör hemma i en stat måste justeras genom att

1. alla kostnader eller förluster som uppstår till följd av ett avdrags-/icke-inkluderingsarrangemang eller ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger inte ska tas med i koncernenheternas sammanlagda vinst eller förlust i staten, och
2. alla skattekostnader som uppstår till följd av ett arrangemang som medför att en skattekostnad räknas med flera gånger inte ska tas med dras av från koncernenheternas sammanlagda skattekostnader i staten.

FAR anser att det är Skatteverket som bör ha bevisbördan för att det är fråga om ett konstlat arrangemang. Regeringen gör följande överväganden i detta avseende. En koncernenhet ska enligt 32 a kap. 2 § SFL lämna en tilläggsskattedeklaration om koncernenheten är skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp enligt lagen om tilläggsskatt eller kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 12 § samma lag. Den som är deklarationsskyldig ska, enligt 32 a kap. 4 § SFL, också lämna de övriga uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt. Vidare finns enligt 33 d kap. SFL en skyldighet att lämna tilläggsskatterapport för koncernenheter som avses i 1 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt. Den generella dokumentationsskyldigheten i 39 kap. 3 § SFL gäller alla koncernenheter. Om det kan antas att det finns en deklarationsskyldighet kan denna utredas (se exempelvis 37 kap. 6 § SFL). Kontroll av dokumentationsskyldigheten kan ske med stöd av 37 kap. 7 § SFL. Skatteverket har därför, med stöd av föreläggande- och revisionsbestämmelserna, möjlighet att utreda förutsättningarna för tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Skatteverket ska vidare, enligt 56 a kap. 2 § SFL, besluta om skatt enligt lagen om tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll. Ett besked om beslut om tilläggsskatt och beräkning ska, enligt 56 a kap. 7 § SFL, skickas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Den som är deklarationsskyldig måste därför lämna de uppgifter som krävs för att

visa att den tillfälliga förenklingsregeln är tillämplig. I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner görs vidare bedömningen att förfarandet bör inordnas i den systematik som gäller i övrigt enligt skatteförfarandelagen och motsvara vad som gäller för slutlig skatt. Det innebär också möjlighet för Skatteverket att fatta automatiserade beslut och ompröva beslut till nackdel på initiativ av Skatteverket även utan att nya omständigheter tillkommit, dvs. omprövning enligt 66 kap. SFL (prop. 2023/24:32 s. 476). Om en oriktig uppgift har lämnats till ledning för ett beslut om skatt eller avgift kan Skatteverket under vissa förutsättningar, efter den ordinarie omprövningsfristen, meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den som beslutet gäller (efterbeskattning). En förutsättning för ett sådant efterbeskattningsbeslut är att den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift till ledning för den egna beskattningen och att ett tidigare beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av den oriktiga uppgiften. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat oriktig uppgift och beviskravet är dessutom högre än vad som gäller i det ordinarie förfarandet. Detta kan jämföras med att det under det ordinarie förfarandet är tillräckligt att Skatteverket kan göra sannolikt att vissa omständigheter föreligger. Det kan även förekomma andra omprövningssituationer, t.ex. i form av skönsbeskattning eller efterbeskattning då det saknas deklaration, som kan uppstå till följd av att det föreligger ett konstlat arrangemang.

Ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning

Av punkt 93 och 96 d i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna, framgår följande. Ett avdrags-/icke-inkluderings-arrangemang är ett arrangemang enligt vilket en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller en kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i en koncernenhets finansiella rapporter i den utsträckning som

1. det inte finns någon motsvarande ökning av redovisad intäkt eller vinst hos den koncernenhet som är koncernenhetens motpart, eller
2. koncernenhetens motpart inte rimligen kan förväntas ha en motsvarande ökning av sin skattepliktiga inkomst under avtalets löptid.

Det framgår även att ett arrangemang inte kommer att vara ett avdrags-/icke-inkluderingsarrangemang i den utsträckning som den relevanta kostnaden eller förlusten endast kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål. För sådana arrangemang finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 22 § lagen om tilläggsskatt.

Slutligen framgår att en koncernenhets skattepliktiga inkomst inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån till den del

1. inkomsten vid beskattningen kvittas mot en post som i redovisningen har gett upphov till en uppskjuten skattefordran och fordrans värde har skrivits ned i redovisningen, eller
2. den betalning som ger upphov till kostnaden eller förlusten även ger upphov till en avdragsgill kostnad eller förlust för en koncernenhet som hör hemma i samma stat som motparten utan att betalningen ingår som

en kostnad eller förlust vid fastställandet av vinst eller förlust före inkomstskatt för koncernenheterna i den staten.

En uppskjuten skattefordran ska också anses ha skrivits ned enligt punkt 1 om nedskrivning skulle ha skett om koncernen inte hade ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022.

FAR, *Föreningen Svensk Sjöfart* och *NSD m.fl.* framför att regleringen om konstlade arrangemang inte är avsedd att träffa sedvanliga affärstransaktioner, t.ex. affärsmässiga lånetransaktioner, och att detta måste förtydligas. Föreningen Svensk Sjöfart anser även att förtydliganden och konkreta exempel behöver införas för att säkerställa det tänkta tillämpningsområdet vad avser just konstlade arrangemang. FAR påpekar att en av bestämmelserna har fått en för snäv utformning med uttrycket den ”förstnämnda”.

Regeringen instämmer i bedömningen att regleringen om konstlade arrangemang inte är avsedd att träffa sedvanliga affärstransaktioner. Detta framgår redan av att det måste vara fråga om ett ”konstlat” arrangemang. I promemorian lämnades inget lagförslag avseende det som nämns i punkt 1 och 2 ovan. I de punkterna preciseras vad som menas med ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning. Regeringen anser att dessa punkter uttryckligen bör regleras i lag för att på så sätt klargöra tillämpningsområdet. Bestämmelsen föreslås införas i 8 kap. 11 g §.

Punkt 1 kan förenklat sägas bli tillämplig när mottagaren av inkomsten har ett skattemässigt förlustavdrag, outnyttjat ränteavdrag eller liknande som man själv har bedömt att det är osäkert att man kommer att kunna använda. Redovisningsmässigt kommer ett förlustavdrag eller liknande att ge upphov till en fordran avseende uppskjuten skatt. Om de skattemässiga reglerna avseende avdraget är sådana att det är osäkert om det kommer att kunna utnyttjas helt eller delvis måste fordrans värde skrivas ned redovisningsmässigt i motsvarande mån. Det kan exempelvis gälla om det finns tidsmässiga begränsningar och man gör bedömningen att man inte kommer att ha tillräckligt stora skattepliktiga överskott inom tidsgränsen för att kunna utnyttja avdraget. Det är sådana situationer som punkt 1 ska fånga in. Om en inkomst skattemässigt kvittas mot förlustavdrag eller liknande kommer regeln att bli tillämplig om den motsvarande fordran avseende uppskjuten skatt har skrivits ned redovisningsmässigt. Bestämmelsen blir också tillämplig om fordran avseende uppskjuten skatt inte har skrivits ned i redovisningen men en sådan nedskrivning borde ha gjorts om inte koncernen hade ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022.

Punkt 2 avser situationen att den betalning som ger upphov till kostnaden eller förlusten även ger upphov till en avdragsgill kostnad eller förlust för en koncernenhet som hör hemma i samma stat som motparten utan att betalningen ingår som en kostnad eller förlust vid fastställandet av vinst eller förlust före inkomstskatt för koncernenheterna i den staten.

När det gäller vad FAR anför om bestämmelsen som anger vad som avses med arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning, instämmer regeringen i bedömningen att den getts en alltför snäv utformning när det gäller vilka

koncernenheter som avses. Det föreslås därför att ordet ”förstnämnda” stryks i bestämmelsen.

Ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger

Av punkt 94 och 96 e–h i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår följande. Ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger är ett arrangemang som leder till att en kostnad eller förlust tas upp i en koncernenhets finansiella rapport i den utsträckning som

1. kostnaden eller förlusten också tas upp som en kostnad eller förlust i en annan koncernenhets finansiella rapport, eller
2. arrangemanget medför att ett belopp som är avdragsgillt vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för en annan koncernenhet som hör hemma i en annan stat.

Ett arrangemang anses inte vara ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger enligt punkt 1 i den utsträckning som beloppet för den relevanta kostnaden kvittas mot intäkter som ingår i de finansiella rapporterna för båda de ingående enheterna.

Ett arrangemang anses heller inte vara ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger enligt punkt 2 i den utsträckning som beloppet för den relevanta utgiften kvittas mot intäkter eller inkomster som ingår i

1. den finansiella rapporter för den koncernenhet som inkluderar kostnaden eller förlusten i sin finansiella rapport, och
2. den beskattningsbara inkomsten för den koncernenhet som begär avdrag för den relevanta utgiften eller förlusten.

En kostnad eller förlust anses inte ingå i en skattetransparent koncernenhets finansiella rapport i den utsträckning som kostnaden eller förlusten ingår i de finansiella rapporterna för dess ägarenheter.

Om ett arrangemang medför att en förlust räknas med flera gånger och alla koncernenheter som inkluderar den relevanta kostnaden eller förlusten i sina finansiella rapporter hör hemma i samma stat behöver en justering inte göras vad avser kostnaden eller förlusten i den finansiella rapporten för en av dessa koncernenheter.

Ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger

Av punkt 95 och 96 e–h i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår följande. Ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger är en överenskommelse som leder till att mer än en koncernenhet inkluderar delar av eller hela samma skattekostnad i sin

1. justerade skattekostnad, eller
2. i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen i syfte att tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln.

Detta gäller såvida inte ett sådant arrangemang också resulterar i att den inkomst som är föremål för skatten inkluderas i de relevanta finansiella rapporterna för varje sådan koncernenhet. Ett arrangemang anses inte vara

ett arrangemang som medför att en skattekostnad räknas med flera gånger om det uppstår enbart på grund av att den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen för en koncernenhet inte kräver justeringar av skattekostnader som skulle fördelas till en annan koncernenhet vid fastställandet av den förstnämnda koncernenhetens justerade skattekostnad.

Konstlat arrangemang om det ingåtts efter den 15 december 2022

Av punkt 96 c i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att en koncernenhet anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 om

1. arrangemanget ändras eller överförs efter det datumet,
2. fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget skiljer sig från fullgörandet före den 15 december 2022 (inklusive när betalningar minskas eller upphör med effekten att öka saldot för en skuld), eller
3. det sker en förändring i redovisningen vad avser arrangemanget.

Mot ovanstående bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av punkt 91–96 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt för att förhindra att en koncernenhet kan använda den tillfälliga förenklingsregeln om ett konstlat arrangemang anses ha ingåtts efter den 15 december 2022. Den tilläggsskatt som eventuellt ska betalas med anledning av detta förslag kommer att avse koncernenhetens räkenskapsår som inträffar efter det att bestämmelserna har trätt i kraft, dvs. efter den 31 december 2024.

Lagrådet har uppmärksammat att bestämmelsen i 8 kap. 11 f § i lagrådsremissen omfattar ett arrangemang som har ingåtts efter den 15 september 2022. Lagrådet har därutöver föreslagit vissa redaktionella justeringar av bestämmelsen. Regeringen delar Lagrådets bedömning och ändrar sitt förslag till bestämmelse så att den inte omfattar arrangemang som ingåtts efter den 15 september 2022. Bestämmelsen utformas i enlighet med Lagrådets förslag. Lagrådet anför även att det vid lagrådsföredragningen uppmärksammats att bestämmelsen i 8 kap. 11 g § möjligen inte är förenlig med vad som sägs i de administrativa riktlinjerna och att utformningen av bestämmelsen därför måste ses över i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Regeringen har sett över bestämmelsen i 8 kap. 11 g § och föreslår en något annorlunda utformning, för att den ska stämma överens med de administrativa riktlinjerna.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 11 a–11 g §§ i lagen om tilläggsskatt.

20.9 Övergångsår

Regeringens förslag: Ett övergångsår för en koncernenhet i en stat ska under vissa förutsättningar inte omfatta det år då den tillfälliga förenklingsregeln tillämpas av koncernenheten.

Ett övergångsår ska i vissa fall inte inkludera ett räkenskapsår då förenklingsregeln tillämpas i fråga om den överförande koncernenheten.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens men promemorians förslag har en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag: Av punkt 25 d i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att det övergångsår som avses i artikel 9.1.3 i modellreglerna (4 kap. 28 § lagen om tilläggsskatt) inte omfattar ett räkenskapsår då den tillfälliga förenklingsregeln används av den överförande koncernenheten.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att 8 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt ändras så att den ges en motsvarande innebörd som framgår av det ovan angivna i kommentaren till modellreglerna vad avser bestämningen av ett övergångsår i förhållande till den tillfälliga förenklingsregeln.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 8 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt.

21 Nya förenklingsregler

Regeringens förslag: Det införs en tillfällig förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt som innebär att tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll om moderföretaget hör hemma i den staten och bolagsskattesatsen där är minst 20 procent. Detta ska gälla för varje räkenskapsår under en övergångsperiod. Med övergångsperiod i detta fall avses de räkenskapsår som inte löper längre än 12 månader, som börjar den 31 december 2025 eller tidigare och som slutar före den 31 december 2026.

Det införs en permanent förenklingsregel för koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning på den grunden att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen samt en bestämmelse om vad som avses med en koncernenhet utan väsentlig betydelse. Det införs även en definition av vad som avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler. Det införs vidare en bestämmelse om ett val att tillämpa denna och övriga förenklingsregler.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens men i promemorians förslag specificeras inte för vilka beräkningar den permanenta förenklingsregeln för koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning ska gälla. Vidare har promemorians förslag en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför att det bör förtydligas i lagtexten att den tillfälliga förenklingen av kompletteringsregeln för tilläggsskatt avser de första två åren som reglerna har trätt i kraft.

Skälen för regeringens förslag

En tillfällig förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt

Om ett tilläggsskattebelopp inte tas ut i sin helhet enligt huvudregeln för tilläggsskatt fördelas skattskyldigheten för resterande belopp schablonmässigt enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt (6 kap. 9–15 §§ lagen (2023:875) om tilläggsskatt). Av punkt 1–7 i avsnitt 4 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår bl.a. följande.

Kompletteringsregeln är utformad för att fungera som en s.k. backstop till huvudregeln för att uppmuntra stater att genomföra modellreglerna och att multinationella företag ska strukturera sina koncerninnehav på ett sätt som gör att deras verksamhet omfattas av huvudregeln. Tillämpningen av modellreglerna innebär dock att kompletteringsregeln i praktiken fungerar som den primära mekanismen för att påföra tilläggsskatt i den stat där moderföretaget hör hemma, om den staten inte har infört en kvalificerad nationell tilläggsskatt. Koncerner som eventuellt kan beskattas genom tillämpningen av kompletteringsregeln i den stat där moderföretaget hör hemma har begränsade möjligheter att ändra sin ägarstruktur för att få moderföretagets vinster att omfattas av en huvudregel. Kompletteringsregeln kan också förväntas tillämpas mer frekvent under de första åren som modellreglerna är i kraft när staterna slutför processen med att införa kvalificerade regler, inklusive den nationella tilläggsskatten. Att tillämpa kompletteringsregeln i en stat där moderföretaget hör hemma innan staterna har fått tillräcklig tid att få sin kvalificerade nationella tilläggsskatt på plats är inte önskvärt av flera skäl. För det första kommer den tilläggsskatt som tilldelas stater enligt kompletteringsregeln ofta att vara oproportionerlig i förhållande till den vinst som uppstår i dessa stater. Många koncerner kommer att ha en betydande del av sin verksamhet och sina vinster i den stat där moderföretaget hör hemma och mindre verksamhet i andra stater. För det andra är det lättare att tvister uppstår vid tillämpningen av kompletteringsregeln eftersom tillämpningen av den är beroende av mer information och en högre grad av samordning än huvudregeln. Ett gemensamt genomförande och samordning av kompletteringsregeln kommer att bidra till att förebygga och lösa de eventuella tvister som kan komma att uppstå. En koncern kan undvika att kompletteringsregeln tillämpas i andra stater än där moderföretaget hör hemma genom att överföra ägandet av dessa verksamheter till ett utländskt holdingbolag som är föremål för en kvalificerad huvudregel. Att moderföretaget inte kan undvika att kompletteringsregeln tillämpas genom att ändra strukturen i koncernen innebär att lågbeskattade vinster i den stat där moderföretaget hör hemma kommer att omfattas av kompletteringsregeln om inte staten ändrar sin befintliga bolagsskatt eller inför huvudregeln för tilläggsskatt eller en regel om nationell tilläggsskatt.

Införandet av en tillfällig förenkling av kompletteringsregeln, som innebär en fördröjd tillämpning av regeln, kommer att ge staterna ytterligare tid för att bedöma effekterna av modellreglerna och göra förändringar av sin befintliga bolagsskatt så att den effektiva skattesatsen

i staten kommer att motsvara minimiskattesatsen eller överstiga denna eller att staten inför kvalificerade regler om nationell tilläggsskatt eller en huvudregel.

Den tillfälliga förenklingen av kompletteringsregeln har utformats för att ge koncernenheterna i den stat där moderföretaget hör hemma lättnader under de första två åren då modellreglerna träder i kraft. Enligt denna förenkling ska det tilläggsskattebelopp som beräknas för koncernenheterna i den stat där moderföretaget hör hemma anses vara noll för räkenskapsår som inte löper längre än tolv månader, som börjar den 31 december 2025 eller före detta datum och som slutar före den 31 december 2026. Detta gäller dock bara om den stat där moderföretaget hör hemma har en bolagsskattesats om minst 20 procent. I denna bolagsskattesats får lokala och regionala skatter inkluderas. Detta gäller under förutsättningen att sådana skatter är struktureradepå ett sätt så att den sammanlagda skattesatsen, som är allmänt tillämplig på enheter som tillhör multinationella koncerner inom tillämpningsområdet, är lika med eller högre än 20 procent. Den nominella skattesatsen på tjugo procent säkerställer att endast multinationella koncerner vars moderföretag hör hemma i en stat med ett bolagsskattesystem och som har en tillräckligt hög bolagsskattesats drar nytta av denna förenklingsregel.

Varje stat som har genomfört modellreglerna får ta hänsyn till OECD:s Statutory Corporate Income Tax Rates för det relevanta räkenskapsåret när staten ska fastställa vilka koncernenheter i de olika staterna som kan använda den tillfälliga förenklingen av kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Ytterligare administrativa riktlinjer som behövs för att fastställa om en stat har uppfyllt kravet på tjugo procent för det relevanta beskattningsåret kan komma att tas fram.

Den korta övergångsperioden är utformad för att säkerställa att förenklingen inte hämmar stater från att genomföra modellreglerna eller som ett incitament för multinationella koncerner att förflytta sig till en stat som ännu inte infört en kvalificerad nationell tilläggsskatt i sin lagstiftning eller överföra vinster till moderföretagsstater som har lägre effektiva skattesatser. Övergångsperioden kan därför inte förlängas. En multinationell koncern som kvalificerar sig för mer än en förenklingsregel i en stat kan välja vilken förenklingsregel som den ska använda i den staten. När en koncern kvalificerar sig för både en tillfällig förenklingsregel och den tillfälliga förenklingen av kompletteringsregeln i en stat under ett räkenskapsår, kan koncernen välja att tillämpa övergångsreglerna för den tillfälliga förenklingsregeln i stället för att tillämpa den tillfälliga förenklingen av kompletteringsregeln för att undvika att förlora möjligheten att tillämpa den tillfällig förenklingsregeln under ett efterföljande räkenskapsår enligt principen ”en gång ute, alltid ute”.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av punkt 1–7 i avsnitt 4 i annex A i kommentaren till modellreglerna i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att det införs en tillfällig förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt som ska gälla under räkenskapsår som inte löper längre än tolv månader som börjar på eller före den 31 december 2025 och slutar före den 31 december 2026 om vissa villkor är uppfyllda. *Skatteverket* anför att det bör förtydligas i lagtexten

att lättnaden avser de första två åren som reglerna har trätt i kraft. Regeringen delar inte den bedömningen utan anser att lagtexten är tillräcklig klar och att det förtydligande som efterfrågas finns i författningskommentaren.

En ny permanent förenklingsregel för koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning på den grunden att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen

Av avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 1 och 2) framgår bl.a. följande. Det är vanligt att koncerner utesluter dotterföretag från sina koncernredovisningar om det rimligen kan förväntas att utelämnandet av dotterföretagets uppgifter inte skulle påverka de beslut som fattas av de som använder informationen som finns i en koncernredovisning (”non-material constituent entities”). Även om det inte är obligatoriskt att utesluta dessa dotterföretag enligt de tillämpliga redovisningsstandarderna styrs beslutet att utesluta dem från koncernredovisningen vanligtvis av ett väsentlighetstest som använder en kostnads-nyttoanalys där den förväntade kostnaden för att införliva dotterföretagens uppgifter skulle vara oproportionerlig i förhållande till dess inverkan på koncernredovisningen i dess helhet. Enligt modellreglerna är dessa dotterbolag koncernenheter i koncernen. Utgångspunkten för att fastställa en koncerns resultat är de finansiella konton som används för att upprätta koncernredovisningen i enlighet med de redovisningsstandarder som tillämpas av moderföretaget i koncernen men de koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning på den grunden att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen kanske inte har finansiella konton som har upprättats i enlighet med den standarden. I stället kan de koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning på den grunden att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen upprätta sin redovisning i enlighet med lokala redovisningsstandarder eller upprätta förvaltningsberättelser om de inte har någon rättslig skyldighet att upprätta redovisning. Även om en extern revisor vanligtvis kommer att använda dessa räkenskaper för att fastställa dotterföretagets väsentlighet för koncernredovisningen krävs det inte att räkenskaperna är i linje med de redovisningsstandarder moderföretaget har använt eftersom räkenskaperna inte är nödvändiga för upprättandet av koncernredovisningen.

I svensk rätt framgår det av 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, att ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i lagen, om följden av avvikelsen inte är väsentlig. Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Av propositionen Tydligare redovisningsregler och nya rapporteringskrav för utvinningsindustrin framgår att möjligheten till avvikelse från lagens krav är generell. Den omfattar därför såväl upprättandet av en årsredovisnings samtliga delar som upprättande av fristående rapporter, i den utsträckning något moment innebär redovisning, uppställning, värdering, upplysningar eller konsolidering

enligt lagen (prop. 2015/16:3 s. 203). Med stöd av väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § ÅRL kan alltså dotterföretag som är utan väsentlig betydelse utelämnas från koncernredovisningen.

Av punkt 6 och 7 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 och punkt 1–17 i avsnitt 2.2 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att för att avgöra om koncernenheterna som hör hemma i en stat kan använda en förenklingsregel (som innebär en förenklad beräkning) kan en rapporterande koncernenhet göra ett årligt val att justerat resultat, intäkter och justerade skatter för en koncernenhet utan väsentlig betydelse ska anses uppgå till enhetens intäkt respektive årets ackumulerade inkomstskatt fastställda i enlighet med relevanta land-för-landrapporteringsregler. En koncernenhet utan väsentlig betydelse är en enhet, inklusive dess fasta driftställen, som inte konsolideras post-för-post i moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av dess storlek eller väsentlighet och som betraktas som en koncernenhet i enlighet med artikel 1.2.2 (2 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt). Detta gäller under förutsättning att

1. koncernredovisningen är sådan som beskrivs i punkt a eller c i den definition som anges i artikel 10.1.1 (2 kap. 19 § 1 och 3 lagen om tilläggsskatt),
2. koncernredovisningen är externt reviderad, och
3. om det gäller en koncernenhet med en total intäkt som överstiger 50 miljoner euro ska dess finansiella rapporter som används för att färdigställa land-för-land-rapporten vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Definitionen av en koncernenhet utan väsentlig betydelse uppfylls inte om koncernen har koncernredovisning enligt punkt b eller d i definitionen av koncernredovisning i artikel 10.1.1 (2 kap. 19 § 2 och 4 lagen om tilläggsskatt). Redovisning enligt punkt b i definitionen (2 kap. 19 § 2 lagen om tilläggsskatt) uppfyller inte kraven i definitionen av en koncernenhet utan väsentlig betydelse eftersom punkt b hänvisar till redovisningen vad avser en huvudenhet och dess utländska fasta driftställen (dvs. en koncern i enlighet med artikel 1.2.3 respektive 2 kap. 7 § 2 lagen om tilläggsskatt). En koncern som uteslutande består av en huvudenhet och dess fasta driftställen har inga koncernenheter utan väsentlig betydelse och kan inte tillämpa de förenklade beräkningarna. De räkenskaper som omfattas av punkt d i definitionen av koncernredovisning i artikel 10.1.1 (2 kap. 19 § 4 lagen om tilläggsskatt) uppfyller inte kraven på de redovisningsstandarder som anges i definitionen av en koncernenhet utan väsentlig betydelse eftersom punkt d är en presumtionsbestämmelse som gäller när moderföretaget inte har upprättat räkenskaper. Definitionen en koncernenhet utan väsentlig betydelse kräver att det finns redovisning som har konsoliderats och som har granskats externt för att fastställa att det är fråga om en sådan enhet och därför kan sådana räkenskaper som skulle ha upprättats enligt punkt d (2 kap. 19 § 4 lagen om tilläggsskatt) inte uppfylla definitionen av en koncernenhet utan väsentlig betydelse.

Det andra villkoret, dvs. att koncernredovisningen ska vara externt reviderad, kräver att revisorns yttrande inte innehåller invändningar vad avser omständigheten att enheten uteslutits från konsolideringskretsen.

Det finns ingen definition av uttrycket extern revisor, men det är vedertaget att det måste vara en juridisk person eller enskild person med expertis för att utföra de relevanta revisionsuppgifterna. En person som är registrerad som revisor enligt lagstiftningen i en stat anses ha denna expertis. Om en huvudenhet som har ett fast driftställe konsolideras post-för-post ska det fasta driftstället inte betraktas som en koncernenhet utan väsentlig betydelse, oavsett storlek eller väsentlighet. Å andra sidan, om huvudenheten är en koncernenhet utan väsentlig betydelse betraktas alla dess fasta driftställen också som koncernenheter utan väsentlig betydelse.

Förenklingsregeln innebär att

1. justerat resultat för en koncernenhet utan väsentlig betydelse är lika med dess intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler,
2. intäkt för en koncernenhet utan väsentlig betydelse är lika med dess intäkt som fastställts i enlighet med relevanta land-för land-för-land-rapporteringsregler, och
3. justerade skatter för en koncernenhet utan väsentlig betydelse är lika med årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Innebörden av tredje punkten är att koncernenhetens justerade skatter fastställs till årets ackumulerade inkomstskatt, som fastställs enligt de relevanta land-för-land-rapporteringsreglerna. Eventuella uppskjutna skattekostnader, justeringar för långfristiga poster och avsättningar för osäkra skatteskulder beaktas därmed inte.

Med relevanta land-för-land-rapporteringsregler avses rapporterings-bestämmelserna i den stat där moderföretaget hör hemma eller i den stat ett ställföreträdande moderföretag hör hemma om en land-för-land-rapport inte lämnas in i den stat moderföretaget hör hemma i. Om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat där moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat ska relevanta land-för-land-rapporteringsregler avse BEPS Action 13 Final Report och Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting.

En rapporterande koncernenhet kan välja att tillämpa förenklingsregeln för koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen endast vad avser sådana koncernenheter. Vid ett sådant val ska skattekostnaden och vinst eller förlust före inkomstskatt vara följande för en koncernenhet utan väsentlig betydelse: justerat resultat utgörs av enhetens intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler och justerad skattekostnad utgörs av årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av punkt 1–17 i avsnitt 2.2 i annex A i kommentaren till modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det innebär att det införs en ny permanent förenklingsregel för koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen, vilket innebär en förenklad beräkning av justerat resultat, intäkt och justerad skattekostnad för dessa enheter. Det

införs också definitioner av vad som avses med koncernenhet utan väsentlig betydelse och relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Lagrådet anser att det är oklart i vilka situationer bestämmelsen i 8 kap. 15 § blir tillämplig och att bestämmelsen och de anknytande bestämmelserna i 8 kap. 17 § bör ses över i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Regeringen instämmer i Lagrådets bedömning och ändrar sitt förslag rörande 8 kap. 15 § så att det tydligare framgår i vilka situationer paragrafen blir tillämplig samt lägger ihop bestämmelsen i 17 § med 15 §.

Val

Av punkt 1–17 i avsnitt 2.2 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår, som anges ovan, att en koncernenhet kan välja att tillämpa en förenklingsregel vad avser koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen. Detta gäller även övriga förenklingsregler då en koncern alltid kan välja att tillämpa de vanliga reglerna i stället för att tillämpa någon förenklingsregel.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det ska införas en valmöjlighet i lagen om tilläggsskatt att tillämpa den föreslagna permanenta förenklingsregeln för koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen. Valmöjligheten ska även gälla för övriga förenklingsregler.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 14–17 och 19 §§ i lagen om tilläggsskatt.

22 Förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt

Regeringens förslag: Den nuvarande förenklingsregeln vad avser utländsk nationell tilläggsskatt tas bort. Det införs i stället en bestämmelse där det framgår att Sverige ska acceptera det beslut som OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS fattar avseende vilka staters regelverk om nationell tilläggsskatt som ska omfattas av andra staters förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt och att tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i stater vars regel om nationell tilläggsskatt godkänts på detta sätt därmed ska vara noll, om den rapporterande enheten åberopar förenklingsregeln. Detta gäller dock inte koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som en stat har valt att undanta från tillämpningen av sitt regelverk om nationell tilläggsskatt eller om det är fråga om ett beslut om tilläggsskatt som är överklagat eller om skatten inte går att bestämma eller driva in.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens. Promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Föreningen Svensk Sjöfart* efterlyser en ”vit lista” över vilka staters regelverk som har blivit godkända för att minska den administrativa bördan för företagen. Föreningen anser vidare att det såvitt gäller moderföretagets rapportering i tilläggsskattedeklaration i Sverige bör klargöras dels om denna ska innehålla beräkningen för en koncernenhet i en stat vars nationella tilläggsskatt enligt IF:s beslut är en QDMTT som motsvarar kraven för QDMTT safe harbour, dels hur en lokal tilläggsskattedeklaration ska hanteras. *Skatteverket* anser att lagtexten bör ändras eftersom den s.k. switch-off-regeln innebär att svenska koncernenheter alltjämt ska beskatta vissa utländska inkomster hänförliga till enheter som inte omfattas av en stats kvalificerade regel om nationell tilläggsskatt. Skatteverket för även fram frågan om inte artikel 11.2 i minimibeskattningsdirektivet (som motsvarar 3 kap. 39 § andra stycket lagen (2023:875) om tilläggsskatt) kommer att kunna ha direkt effekt.

Skälen för regeringens förslag: Av 3 kap. 39 § andra stycket lagen om tilläggsskatt framgår att om utländsk nationell tilläggsskatt för koncernenheterna i en medlemsstat i EU beräknats med utgångspunkt i IFRS som antagits av International Accounting Standards Board eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp inte beräknas för enheterna i den staten. Denna bestämmelse har sin grund i artikel 11.2 i minimibeskattningsdirektivet. Det finns dock ingen motsvarande bestämmelse i modellreglerna. En fråga är hur artikel 11.2 i direktivet förhåller sig till de administrativa riktlinjer som antogs i juli 2023, som numera finns i kommentaren. I punkt 1–55 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna, regleras QDMTT safe harbour. QDMTT safe harbour är en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt som innebär att tilläggsskattbeloppet är noll för koncernenheterna i en stat. Av kommentaren framgår att för att en stats regelverk för nationell tilläggsskatt ska kvalificera sig så att den kan omfattas av en förenklingsregel i andra stater ska tre olika standarder uppfyllas: redovisningsstandard, överensstämmelse med modellreglerna och förfarande. Det är således mycket högre krav enligt kommentaren för att ett tilläggsskattebelopp för koncernenheter i en utländsk stat inte ska beräknas än att beräkningen av tilläggsskattebeloppet har skett med utgångspunkt i IFRS alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard. Bestämmelsen i 3 kap. 39 § andra stycket föreslås därför slopas. *Skatteverket* för fram frågan om inte artikel 11.2 i direktivet kan anses ha direkt effekt. Regeringen anser att det som Skatteverket tar upp är en fråga som det kommer att vara upp till rättstillämpningen att avgöra. Av punkt 1–55 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att om ett regelverk för nationell tilläggsskatt ska anses uppfylla kraven för att få omfattas av en förenklingsregel i andra stater kommer att fastställas samtidigt som IF granskar övriga reglers status som ”kvalificerade”. Det är således IF som slutligen kommer att godkänna de olika staternas regler, inklusive göra en bedömning av om de uppfyller de tre tidigare nämnda standarderna och därmed ska omfattas av

en annan stats förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt. IF:s granskning av en stats regel om nationell tilläggsskatt omfattar även förekomsten av sådana avvikelser i regeln som medför att den s.k. switch off-regeln ska gälla. Med det avses att regeln i ett visst avseende inte ska omfattas av andra staters förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt (switch off-regeln beskrivs i avsnitt 23.3 i denna proposition).

Det framgår vidare av punkt 52–55 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 att de stater som genomför modellreglerna ska införa en förenklingsregel i sin lagstiftning som sätter ned tilläggsskattebeloppet för koncernenheter som hör hemma i en annan stat till noll om regelverket för nationell tilläggsskatt i sistnämnda stat uppfyller de tre standarderna som nämnts ovan, dvs. en förenklingsregel för utländska nationell tilläggsskatt. De stater som omfattas av modellreglerna måste följa det beslut som fattas av IF vid granskningen av om ett regelverk om nationell tilläggsskatt uppfyller kraven för att omfattas av en förenklingsregel i andra stater (den s.k. peer review-processen).

Föreningen Svensk Sjöfart efterlyser en ”vit lista” för att minska den administrativa bördan för företagen. Regeringen konstaterar att det är IF som beslutar om vilka stater som kan anses ha en sådan kvalificerad nationell tilläggsskatt som medför att tilläggsskatten för en sådan stat ska anses vara noll. IF kommer att publicera en sådan sammanställning när den är klar. Sammanställningen kommer dock inte tas med i lagen om tilläggsskatt. När det gäller rapportering vid tillämpning av en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt i en utländsk stat finns bestämmelser i 33 d kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, om vad en tilläggsskatterapport ska innehålla. I 33 d kap. 12 § SFL finns ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om undantag från bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport. Regeringen har i samband med införandet av bestämmelsen uttalat att en koncern som använder sig av ett undantag eller en förenklingsregel inte ska vara skyldig att lämna fler uppgifter än vad som krävs för att bedöma om kriterierna för undantaget eller förenklingsregeln är uppfyllda (prop. 2023/24:32 s. 390). Sådana förtydliganden behöver emellertid inte anges i lag utan kan i stället anges i förordning. Regeringen har för avsikt att återkomma i denna fråga.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att det i lagen om tilläggsskatt ska införas en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt där det framgår att de svenska reglerna kommer att tillämpas i enlighet med IF:s beslut om vilka stater som har sådana regelverk för nationell tilläggsskatt som uppfyller kraven för att omfattas av en förenklingsregel i andra stater. Vidare ska det framgå av bestämmelsen att tilläggsskattbeloppet för koncernenheterna i en stat som omfattas av förenklingsregeln för utländsk nationell tilläggsskatt är noll. Som Skatteverket framför bör detta dock inte gälla de koncernenheter som inte ska omfattas av statens kvalificerade regel om nationell tilläggsskatt på grund av switch-off regeln. *Lagrådet* anser att bestämmelsen bör förtydligas på så sätt att det anges att endast vissa slag av angivna enheter kan vara undantagna och att tilläggsskattebeloppet då inte är noll för sådana enheter. Regeringen instämmer i Lagrådets bedömning och paragrafen har förtydligats i enlighet med vad Lagrådet har anfört.

Av punkt 11 och 12 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat som omfattas av förenklingsregeln för utländsk nationell tilläggsskatt dock endast är noll till den del det är fråga om nationell tilläggsskatt som ska betalas i en stat (s.k. ”QDMTT payable”). Det finns en hänvisning i punkt 11 och 12 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna till punkt 20.1–20.3 i kommentaren till artikel 5.2.3 i modellreglerna där uttrycket QDMTT payable behandlas. Av punkterna framgår att uttrycket QDMTT Payable inte inbegriper skatt enligt ett beslut om nationell tilläggsskatt som en koncern direkt eller indirekt har överklagat till domstol eller myndighet. Uttrycket inbegriper inte heller skatt som den aktuella staten inte kan besluta eller uppbära av konstitutionella eller liknande skäl eller på grund av särskilt avtal mellan staten och den skattskyldige om begränsning av skatt för denne, t.ex. avtal om ”tax stabilization”, investeringsavtal eller liknande. Belopp som på ovan nämnda grunder inte ingår i QDMTT payable ett visst år ska hänföras till det år skatten relaterar till när den har betalats och inte längre bestrids av koncernen. IF kommer att överväga ytterligare administrativa riktlinjer för att klargöra innebörden av uttrycken ”paid” eller ”payable” och betydelsen som uttrycken ska anses ha i detta sammanhang och för att hantera fall där den nationella tilläggsskatten inte betalas inom fyra räkenskapsår eller inte betalas enligt modellreglerna samt utveckla ett omräkningsförfarande i syfte att tillhandahålla riktlinjer som minimerar risken för dubbelbeskattning och icke-beskattning enligt modellreglerna. *Lagrådet* anser att det är oklart vad bestämmelsen i lagrådsremissens 8 kap. 20 § innebär, hur den är avsedd att tillämpas och att lagrådsremissens förslag i denna del således inte kan läggas till grund för lagstiftning. Regeringen föreslår att bestämmelsen förtydligas i enlighet med vad som framgår av punkt 11 och 12 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna, vilka hänvisar till punkt 20.1–20.3 i kommentaren till artikel 5.2.3 i modellreglerna. Bestämmelsen förs vidare samman med bestämmelsen om godkännande av en utländsk stats regel om nationell tilläggsskatt i 8 kap. 18 §.

Mot bakgrund av ovanstående föreslår regeringen att det ska införas en bestämmelse som medför att en förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt inte ska kunna åberopas av en koncernenhet om ett beslut om tilläggsskatt enligt den utländska statens regel om nationell tilläggsskatt är överklagat eller om skatten inte går att bestämma eller driva in. I övrigt finns inte behov av att införa några ytterligare bestämmelser i lagen med anledning av riktlinjerna.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 3 kap. 39 § och införandet av 8 kap. 18 § i lagen om tilläggsskatt.

23 Godkända regler om tilläggsskatt och utformningen av regeln om svensk nationell tilläggsskatt

23.1 Godkända regler om tilläggsskatt

Regeringens förslag: En stats regler om tilläggsskatt ska anses uppfylla villkoren för att vara kvalificerade regelverk om nationell tilläggsskatt, huvudregler för tilläggsskatt respektive kompletteringsregler för tilläggsskatt endast om regelverken är godkända som sådana av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens men promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Föreningen Svensk Sjöfart* anser att processen för godkännande av IF bör klargöras.

Skälen för regeringens förslag: Definitionerna av en regel om nationell tilläggsskatt, huvudregel för tilläggsskatt och kompletteringsregel för tilläggsskatt i 2 kap. 3–5 §§ lagen (2023:875) om tilläggsskatt utgår från definitionerna i artikel 3.28, 3.18 och 3.43 i minimibeskattningsdirektivet. Motsvarande definitioner finns i artikel 10.1.1 i modellreglerna. Reglerna benämns i direktivet och modellreglerna som kvalificerad nationell tilläggsskatt, kvalificerad IIR-regel (huvudregeln för tilläggsskatt) och kvalificerad UTPR-regel (kompletteringsregeln för tilläggsskatt). I lagen om tilläggsskatt anges att en regel om nationell tilläggsskatt, huvudregel för tilläggsskatt respektive kompletteringsregel för tilläggsskatt ska vara ett regelverk som är likvärdigt med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i direktivet, i den ursprungliga lydelsen, eller, när det gäller en stat utanför EU, modellreglerna. Det lämnas inte någon närmare vägledning i lagen om hur bedömningen ska göras.

För att reglerna ska anses vara kvalificerade måste ett antal villkor vara uppfyllda. Om dessa villkor inte är uppfyllda kommer inte den skatt som tas ut enligt regelverket att vara en tilläggsskatt utan i stället en medräknad skatt enligt 3 kap. 24 § lagen om tilläggsskatt. Om en stats regler inte anses vara kvalificerade kan andra stater använda huvudregeln eller kompletteringsregeln för att beskatta lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i den staten. Mot denna bakgrund får det stor betydelse om en stats regler uppfyller kraven och anses vara kvalificerade eller inte.

För att underlätta för skattskyldiga och rättstillämpande myndigheter samt för att säkerställa en korrekt och enhetlig bedömning av staters regelverk kommer IF att göra en bedömning av om en stats regler uppfyller kraven och kan anses vara kvalificerade eller inte. IF kommer löpande att granska staternas lagstiftningar och offentliggöra resultatet av sådana granskningar, inklusive slutsatsen om en viss stat har lagstiftning som uppfyller kriterierna för att utgöra en regel om nationell tilläggsskatt, huvudregel för tilläggsskatt respektive en kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Regelverket om tilläggsskatt ska införas på ett enhetligt sätt i alla stater och det gäller även hur bedömningen av om andra staters regelverk

uppfyller kriterierna ska göras. Den bedömning som IF gör ska därför vara bindande vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt. Det är således IF som avgör om en stats regler uppfyller villkoren. *Föreningen Svensk Sjöfart* anser att processen för godkännande av IF bör klargöras. Regeringen konstaterar att det som framgår ovan är det som hittills är känt vad gäller processen för godkännande. *Lagrådet* anser att det tydligare bör framgå dels att ett godkännande från OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS måste finnas vid tidpunkten för tillämpningen, dels att godkännandet utgör en nödvändig förutsättning för att en annan stats regelverk ska anses uppfylla det som krävs. Regeringen instämmer i Lagrådets bedömning och ändrar förslaget i enlighet med vad Lagrådet har anfört.

Mot denna bakgrund föreslås att det ska införas en bestämmelse i lagen om tilläggsskatt där det framgår att det är IF som avgör om villkoren för kvalificering är uppfyllda eller inte. Förslaget innebär att en stats olika regler om tilläggsskatt ska endast anses uppfylla villkoren för att vara en kvalificerad regel om nationell tilläggsskatt, huvudregel för tilläggsskatt respektive kompletteringsregel för tilläggsskatt om respektive regelverk är godkänt som sådant av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 5 a § i lagen om tilläggsskatt.

23.2 Kvalificerad nationell tilläggsskatt och förenklingsregeln för kvalificerad nationell tilläggsskatt

De administrativa riktlinjerna som antogs i februari 2023 innehåller riktlinjer om utformningen av s.k. kvalificerad nationell tilläggsskatt (”qualified domestic minimum top-up taxes, QDMTT”) (avsnitt 5). De riktlinjerna har därefter kompletterats med administrativa riktlinjer som antogs i juli 2023 (avsnitt 4). Genom dessa ersätts punkt 118 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna (definitionen av ”qualified domestic minimum top-up taxes”) med punkt 118–118.54. Båda dessa riktlinjer ersätts och kompletteras vidare delvis av riktlinjer från december 2023. Riktlinjerna från juli 2023 innehåller även riktlinjer om en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt, en s.k. QDMTT safe harbour (avsnitt 5), se annex A avsnitt 3 i kommentaren till modellreglerna.

I artikel 3.28 i minimibeskattningsdirektivet definieras kvalificerad nationell tilläggsskatt (”qualified domestic minimum top-up tax”). Med kvalificerad nationell tilläggsskatt avses en tilläggsskatt som genomförs i den nationella lagstiftningen i en stat, förutsatt att den aktuella staten inte tillhandahåller några förmåner relaterade till reglerna. Nämnda skatt ska dessutom innebära att överskjutande vinst för koncernenheter som är belägna i den aktuella staten beräknas i enlighet med reglerna i direktivet eller, när det gäller stater utanför EU, modellreglerna. Minimiskattesatsen ska tillämpas på de överskjutande vinsterna för koncernenheter i staten i enlighet med nämnda regler och administreras på ett sätt som är förenligt med dessa. I artikel 10.1.1 i modellreglerna definieras kvalificerad

nationell tilläggsskatt (”qualified domestic minimum top-up tax, QDMTT”) något utförligare. Av definitionen framgår även att avseende en kvalificerad nationell tilläggsskatt får inhemska överskjutande vinster beräknas baserat på en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som justerats för att förhindra betydande snedvridning av konkurrensen i stället för den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen.

I riktlinjerna från februari 2023 utvecklas vad som krävs i fråga om överensstämmelse med modellreglerna för att en nationell tilläggsskatt ska vara en kvalificerad nationell tilläggsskatt vid tillämpning av modellreglerna. Kravet på överensstämmelse uttrycks som att en nationell tilläggsskatt är kvalificerad om den fungerar på ett sätt som är likvärdigt (”functionally equivalent”) (avsnitt 5.1.2). Två principer – överensstämmelse mellan nationell tilläggsskatt och modellreglerna avseende utformning respektive utfall – avgör om en nationell tilläggsskatt fungerar på ett sätt som är likvärdigt. Vad gäller överensstämmelse avseende utformning anges att den nationella tilläggsskatten ska följa strukturen i modellreglerna och beräkna effektiv skattesats och tilläggsskatt på i allt väsentligt samma sätt. Utformningen ska överensstämma i tillräcklig grad för att en koncern ska kunna använda samma datapunkter för båda skatterna. Avvikelser i fråga om utformningen är tillåtet, medan överensstämmelse krävs i fråga om utfallet. Vad vidare avser överensstämmelse avseende utfall anges att den nationella tilläggsskatten ska innebära att tilläggsskattebelopp uppkommer i samma utsträckning som enligt modellreglerna. En nationell tilläggsskatt som jämfört med modellreglerna uppgår till högre belopp eller som inte regelmässigt leder till lägre belopp kan ändå anses leda till ett utfall som är i överensstämmelse med modellreglerna.

I avsnitt 23.3 och 23.4 nedan behandlas dessa riktlinjer och i vilken utsträckning de innebär att det finns ett behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt.

23.3 Särskilt om kraven på utformningen av svensk nationell tilläggsskatt för att denna ska omfattas av en annan stats förenklingsregel

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om nationell tilläggsskatt bör ändras så att den svenska regeln om nationell tilläggsskatt uppfyller kraven för att vara en kvalificerad nationell tilläggsskatt och för att omfattas av förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt i andra stater.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens bedömning: Avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna innehåller en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt (”QDMTT safe harbour”) som innebär att tilläggsskattebeloppet enligt modellreglerna ska anses vara noll för en stat. Förenklingsregeln är tillämplig i en stat (stat A) när det gäller beräkning

av tilläggsskatt för koncernenheter (och samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag) i en annan stat (stat B) om stat B:s regel om nationell tilläggsskatt uppfyller vissa krav, se avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna. Förenklingsregeln innebär att en koncern endast behöver göra en beräkning för stat B – beräkningen enligt reglerna om nationell tilläggsskatt där – och att tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i stat B när det gäller en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt anses vara noll. Någon beräkning av tilläggsskattebelopp för stat B enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt behöver alltså inte göras. Utan förenklingsregeln skulle även sistnämnda beräkning krävas och det utländska nationella tilläggsskattebelopp (för stat B) som beräknats hade minskat eller eliminerat det tilläggsskattebelopp som beräknats i stat A (artikel 5.2.3 i modellreglerna, artikel 27.3 i minimibeskattningsdirektivet respektive 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt). Att tilläggsskattebeloppet anses vara noll enligt förenklingsregeln innebär dock en risk för att inte all tilläggsskatt kommer att betalas, vilket motiverar högre krav på regeln om nationell tilläggsskatt. Dessa krav är formulerade som tre standarder:

– redovisning (”QDMTT accounting standard”),
– överensstämmelse med modellreglerna (”QDMTT consistency standard”), och
– förfarande (”QDMTT administration standard”).

Huruvida en stats regel om nationell tilläggsskatt omfattas av förenklingsregeln ska avgöras genom granskning i det inkluderande ramverket (IF) (punkt 6 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna). Granskningen kommer att ske samtidigt som IF granskar staters övriga tilläggsskatteregler, dvs. regler om tilläggsskatt enligt en regel om nationell tilläggsskatt, en huvud- och en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Vilka krav som gäller i fråga om nationell tilläggsskatt behandlas i avsnitt 23.4 i denna proposition. Till skillnad från de tillfälliga förenklingsregler som finns i 8 kap. lagen om tilläggsskatt och vars tillämplighet avgörs av specifika omständigheter för enskilda koncerner, innebär denna förenklingsregel att en stats regel om nationell tilläggsskatt ska bedömas och om kraven är uppfyllda gäller det generellt att tilläggsskattebeloppet enligt modellreglerna är noll för koncernenheter i den staten. Dessa standarder vad avser förenklingsregeln ska inte förväxlas med kraven för att uppnå en kvalificerad status för en regel om nationell tilläggsskatt. De standarder som anges ovan bygger på förutsättningen att skatten redan bedömts vara en kvalificerad regel om nationell tilläggsskatt (punkt 7 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna).

Den första standarden, avseende viss redovisningsstandard, innebär att den nationella tilläggsskatten ska beräknas antingen enligt bestämmelser motsvarande artikel 3.1.2 och 3.1.3 i modellreglerna (motsvaras av 3 kap. 2–5 §§ lagen om tilläggsskatt) eller enligt en på visst sätt definierad nationell redovisningsstandard.

Den andra standarden, avseende överensstämmelse med modellreglerna, innebär att beräkningar för nationell tilläggsskatt ska göras på samma sätt som enligt modellreglerna, såvida inte avvikelser särskilt framgår av kommentaren till definitionen av nationell tilläggsskatt i artikel 10.1.1 i modellreglerna. I likhet med vad som gäller vid bedömningen av om en

regel om nationell tilläggsskatt är en kvalificerad regel, krävs – för att uppfylla kraven för att regeln ska omfattas av en annan stats förenklingsregel – att två obligatoriska avvikelser (”mandatory variations”) i förhållande till modellreglerna görs i en regel om nationell tilläggsskatt. Den första av dessa avvikelser rör skattekostnad som avser medräknade skatter som inte ska beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden utan fördelas till ett fast driftställe, ett CFC-bolag, en hybridenhet eller i fråga om utdelning till det bolag som lämnar utdelningen (avsnitt 23.4.4 i denna proposition). Sådan skattekostnad ska inte beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt i den stat där den koncernenhet till vilken skatten fördelats hör hemma, dvs. för det fasta driftstället, CFC-bolaget, hybridenheten eller i fråga om utdelning det bolag som lämnar utdelningen. Den andra av dessa obligatoriska avvikelser gäller valuta vid beräkning av nationell tilläggsskatt (avsnitt 23.4.12 i denna proposition).

Därutöver får följande tre avvikelser göras (”optional variations”) i förhållande till modellreglerna, eftersom de med automatik leder till högre tilläggsskattebelopp:

– substansundantaget kan utelämnas eller begränsas,
– undantaget vid verksamhet av mindre betydelse kan utelämnas eller begränsas, och
– minimiskattesatsen kan vara högre än 15 procent.

Att en nationell tilläggsskatt avviker i något av dessa tre avseenden ska inte påverka om den nationella tilläggsskatten kvalificeras för att omfattas av andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt.

Den tredje standarden, som rör förfarande, innebär att samma förfarande för den nationella tilläggsskatten ska tillämpas som om modellreglerna hade tillämpats i en annan stat. Den aktuella staten ska bli föremål för samma löpande granskning som gäller för staters genomförande av modellreglerna, bl.a. i fråga om informationsinhämtning och uppgiftsskyldighet.

Som nämnts ovan innebär förenklingsregeln att om kraven på en stats regel om nationell tilläggsskatt är uppfyllda blir effekten att tilläggsskattebeloppet är noll enligt modellreglerna, oberoende av en koncerns specifika situation. I några fall görs dock undantag från denna generella effekt av förenklingsregeln. Detta gäller vissa särskilt utpekade avvikelser i en regel om nationell tilläggsskatt. Dessa fall har ansetts mindre vanligt förekommande och därför inte ansetts motivera att en regel diskvalificeras. Det gäller vissa avvikelser i den nationella tilläggsskatten, särskilt avseende delägarbeskattade enheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag, investeringsenheter samt undantag från kompletterande tilläggsskatt i en inledande fas av internationell verksamhet. För dessa situationer finns en regel som helt eller delvis utesluter tillämpning av förenklingsregeln (”switch-off rule”) för en koncern i fråga om en stat där koncernen har en koncernenhet som aktualiserar någon av de särskilt angivna avvikande reglerna. Det är fall där de aktuella avvikelserna bedömts beröra bara ett fåtal enheter eller bolagsstrukturer. Det är alltså fråga om en riktad begränsning av förenklingsregelns tillämpningsområde och en koncern för vilken inte någon av de särskilda situationerna förekommer berörs således inte.

Mot denna bakgrund bedömer regeringen att bestämmelserna om nationell tilläggsskatt bör ändras så att den svenska regeln om nationell tilläggsskatt uppfyller kraven för att vara en kvalificerad nationell tilläggsskatt och för att enligt andra staters regelverk omfattas av förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna om en QDMTT safe harbour. I avsnitt 23.4 i denna proposition lämnas förslag på vilka ändringar som bör göras för att uppnå detta.

23.4 Svensk nationell tilläggsskatt

23.4.1 Tillämpningsområde

Regeringens förslag: Ett fast driftställe som är statslöst enligt lagen om tilläggsskatt ska vara skattskyldigt för nationell tilläggsskatt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten, om platsen för affärsverksamhet är i Sverige.

Regeringens bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt i fråga om beloppsgräns, koncerner som ska omfattas av nationell tilläggsskatt, minoritetsägda koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag eller statslösa delägarbeskattade enheter.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians förslag saknar en avgränsning vad avser fasta driftställen vars affärsverksamhet bedrivs i Sverige (eller från en antagen sådan plats för affärsverksamhet som finns i Sverige).

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att den nya bestämmelsen om statslösa fasta driftställen i 6 kap. 2 § ska avgränsas till sådana fasta driftställen vars affärsverksamhet bedrivs i Sverige (eller från en antagen sådan plats för affärsverksamhet som finns i Sverige).

Skälen för regeringens förslag och bedömning

I punkt 118.1–118.8.1 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna uppställs de krav som ska vara uppfyllda i fråga om tillämpningsområdet för att en nationell tilläggsskatt ska vara kvalificerad vid tillämpning av modellreglerna. Nedan behandlas dessa punkter och i vilken utsträckning de innebär ett behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt för att den svenska nationella tilläggsskatten ska vara kvalificerad och omfattas av andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt.

Beloppsgräns

I punkt 118.1 i kommentaren anges att koncernenheter i en multinationell koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro ska omfattas. I lagen om tilläggsskatt gäller samma beloppsgräns för stora nationella koncerner och multinationella koncerner (1 kap. 3 §). Koncernenheter i en koncern som inte når upp till nämnda beloppsgräns får omfattas av tillämpningsområdet. Vidare får nationella koncerner omfattas av tillämpningsområdet. Lagen om tilläggsskatt omfattar i enlighet med

minimibeskattningsdirektivet även stora nationella koncerner. Lagen om tilläggsskatt är således i linje med punkten 118.1 och någon ändring för att lagen ska stämma överens med kommentaren är därför inte nödvändig.

Koncernenheter som ska omfattas av nationell tilläggsskatt

I punkt 118.2 och 118.3 i kommentaren anges vilka koncernenheter som ska omfattas av en bestämmelse om nationell tilläggsskatt. Nationell tilläggsskatt ska tillämpas på koncernenheter i en multinationell koncern om dessa hör hemma i den aktuella staten enligt modellreglerna. Definitionerna av moderföretag, koncern (”MNE Group”) och koncernenhet ska därför följa modellreglernas definitioner och beräkning av tilläggsskatt ska uteslutande avse inkomst och skatter för de koncernenheter som hör hemma i den aktuella staten enligt modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt är i linje med punkt 118.2 och 118.3 och någon ändring för att lagen ska stämma överens med riktlinjerna är därför inte nödvändig.

Av punkt 118.5 i kommentaren framgår att skattskyldigheten kan placeras på en eller flera koncernenheter som i övrigt är skattesubjekt i den aktuella staten i stället för på enheter som i övrigt inte är det. Skattskyldigheten kan också placeras på en enda koncernenhet. Frågan om skattskyldighetens placering behandlas i avsnitt 23.4.2 i denna proposition.

Minoritetsägda koncernenheter

I punkt 118.6 i kommentaren anges att minoritetsägda koncernenheter ska behandlas på samma sätt som enligt modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt (7 kap. 41 och 42 §§) är i linje med den punkten och någon ändring för att lagen ska stämma överens med punkt 118.6 är därför inte nödvändig. Se vidare avsnitt 23.4.2 i denna proposition för förslaget i fråga om skattskyldighet enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt för minoritetsägda koncernenheter.

Samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag

I punkt 118.7 i kommentaren anges att för samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet beräknas separat på samma sätt som enligt modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt (7 kap. 45 §) är i linje med punkt 118.7 och någon ändring för att lagen ska stämma överens med kommentaren är därför inte nödvändig.

Statslösa delägarbeskattade enheter och statslösa fasta driftställen

Punkt 118.8.1 i kommentaren rör huruvida nationell tilläggsskatt kan påföras delägarbeskattade enheter och fasta driftställen som är statslösa enligt artikel 10.3.2 b respektive 10.1.1 i modellreglerna (1 kap. 14 § respektive 1 kap. 15 § lagen om tilläggsskatt). Av punkt 118.8.1 framgår att statslösa koncernenheter inte behöver omfattas av nationell tilläggsskatt men att en stat kan välja att låta skatten omfatta statslösa delägarbeskattade enheter och fasta driftställen. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska i så fall beräknas separat för den statslösa

koncernenheten och enhetens status som statslös kvarstår. För delägarbeskattade enheter gäller som förutsättning att enheten är bildad i den aktuella staten. För fasta driftställen gäller som förutsättning att platsen för affärsverksamheten (eller om verksamheten är att likställa med affärsverksamhet på det sätt som anges i 7 kap. 17 § andra stycket lagen om tilläggsskatt) finns i den aktuella staten och ett tillämpligt skatteavtal antingen saknas, eller om ett sådant finns, den aktuella staten har beskattningsrätt till inkomst från det fasta driftstället.

Enligt lagen om tilläggsskatt gäller att den effektiva skattesatsen och eventuellt tilläggsskattebelopp beräknas för en statslös koncernenhet separat (3 kap. 42 §). Statslösa koncernenheter är inte svenska koncernenheter och därmed inte skattskyldiga för nationell tilläggsskatt (6 kap. 2 § jämförd med 2 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt). Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.8.1, vilken låter stater välja om statslösa koncernenheter ska omfattas av nationell tilläggsskatt, och någon ändring för att lagen ska stämma överens med punkt 118.8.1 är därför inte nödvändig. I detta avseende behöver dock även beaktas vad som anges i avsnitt 3 i annex A i kommentaren om en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt (QDMTT safe harbour). Att nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt inte omfattar statslösa delägarbeskattade enheter eller fasta driftställen godtas när det gäller bedömningen av om skatten är en kvalificerad nationell tilläggsskatt. När det gäller förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt tillåter riktlinjerna att statslösa delägarbeskattade enheter inte omfattas (punkt 38 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna), medan motsvarande reglering för statslösa fasta driftställen saknas. Förenklingsregeln kommer dock inte att tillämpas såvitt avser koncernens statslösa delägarbeskattade enheter (punkt 41 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna). Regeln om s.k. switch-off beskrivs i avsnitt 23.3 i denna proposition.

För att den nationella tilläggsskatten ska omfattas av andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt måste statslösa fasta driftställen omfattas av bestämmelsen om skattskyldighet för nationell tilläggsskatt i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt, om platsen för affärsverksamheten (eller om verksamheten är att likställa med affärsverksamhet på det sätt som anges i 7 kap. 17 § andra stycket) finns i Sverige och ett tillämpligt skatteavtal antingen saknas eller, om ett sådant finns, den stat där platsen för affärsverksamheten är belägen, i detta fall Sverige, har beskattningsrätt. Såsom *Skatteverket* anför bör skattskyldigheten avgränsas till sådana fasta driftställen vars affärsverksamhet bedrivs i Sverige (eller från en antagen sådan plats för affärsverksamhet som finns i Sverige). Regeringen föreslår därför att det i lagen om tilläggsskatt ska införas bestämmelser med denna innebörd.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 6 kap. 2 § tredje stycket i lagen om tilläggsskatt.

23.4.2 Skattskyldighet

Regeringens förslag: En minoritetsägd koncernenhet är skattskyldig för nationell tilläggsskatt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten.

En svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag om företaget hör hemma i Sverige, och tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i. Om en koncern har flera svenska koncernenheter ska skattskyldigheten för tilläggsskattebeloppet fördelas mellan dessa i proportion till varje enhets andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser. Huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska inte tillämpas om en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag. Bestämmelserna om undantag i fem år ska även vara tillämpliga på svensk nationell tilläggsskatt som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag och som en svensk koncernenhet är skattskyldig för. Bestämmelsen om undantag i fem år för nationella koncerner ska gälla om samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige.

Regeringens bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt i fråga om fördelning av nationell tilläggsskatt eller förmåner.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås att samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag ska vara skattskyldiga för den tilläggsskatt som beräknats för den egna enheten. I promemorian föreslås inga anpassningar av bestämmelsen om undantag i fem år i en inledande fas och av bestämmelserna om tillämpning av huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt på tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag. Promemorian innehåller heller inget förslag om förtydligande av bestämmelsen om undantag från reglerna under fem år för koncerner med samtliga koncernenheter i Sverige.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att den föreslagna skattskyldigheten för nationell tilläggsskatt i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt bör få genomslag i förfarandereglerna enligt vilka uppgiftsskyldighet endast gäller för koncernenheter. Skatteverket noterar vidare att det i flera bestämmelser i lagen används begreppet ”koncernenhet”, vilket innebär att lagen måste ses över då samriskföretag inte är koncernenheter. Skatteverket efterfrågar även ett förtydligande avseende delägarbeskattade statslösa enheter när det gäller undantaget från skattskyldighet i fem år för nationella koncerner. *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) nedan *NSD m.fl.*, efterfrågar ett klargörande om hur femårsperioderna i bestämmelsen i 6 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt ska tillämpas avseende samriskföretags-

koncerner, t.ex. när en medelstor helsvensk koncern blir en samriskkoncern till följd av förvärv som sker efter lagens ikraftträdande.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Regler om nationell tilläggsskatt ska medföra tilläggsskatt för koncernenheter som hör hemma i den stat som inför sådana regler, till skillnad från modellreglerna som innebär tilläggsskatt avseende inkomst hos koncernenheter som hör hemma i en annan stat. Skattskyldigheten för tilläggsskatt som avser nationella koncernenheter, däribland en nationell moderenhet, ska placeras på en eller flera nationella enheter (punkt 118.9 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna). Nedan behandlas dessa punkter och i vilken utsträckning de innebär ett behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt för att den svenska nationella tilläggsskatten ska vara kvalificerad och omfattas av andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt.

Av punkt 118.10 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna framgår att nationell tilläggsskatt som utgångspunkt ska utgöras av hela det tilläggsskattebelopp som beräknas för koncernenheterna i en stat oberoende av om koncernenheterna i den aktuella staten inte helt ägs av en moderenhet. En stat får emellertid begränsa nationell tilläggsskatt till koncernenheter som helt ägs av ett moderföretag eller en delägd moderenhet under hela beskattningsåret.

Även avsnitt 3 i annex A i kommentaren, där det framgår vilka krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel om nationell tilläggsskatt, behöver beaktas i detta avseende (se även avsnitt 23.3 i denna proposition). Av punkt 46 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren framgår att en regel om nationell tilläggsskatt som bara påför skatten på enheter som helt ägs av koncernen inte diskvalificeras från förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt. För en koncern som till följd av detta inte påförs nationell tilläggsskatt kan dock inte förenklingsregeln tillämpas vad avser koncernenheter som hör hemma i den aktuella staten.

Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt (vilket följer av 6 kap. 2 §). Möjligheten enligt punkt 118.10 att inte ta ut nationell tilläggsskatt avseende koncernenheter som inte ägs helt av ett moderföretag eller en delägd moderenhet återspeglas därmed inte i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. Hela tilläggsskattebeloppet för en svensk koncernenhet tas alltså ut av enheten. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.10 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas. I fråga om samriskföretag, dotterföretag till ett samriskföretag och minoritetsägda koncerner görs dock särskilda överväganden i punkt 118.10, se nedan.

Samriskföretag, dotterföretag till ett samriskföretag och minoritetsägda koncerner

Punkt 118.10 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna gäller också i fråga om minoritetsägda koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag, oavsett att effektiv skattesats och

tilläggsskattebelopp för dessa ska beräknas separat enligt modellreglerna och en regel om nationell tilläggsskatt (vad gäller nationell tilläggsskatt, se punkt 118.33 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna). Som ovan nämnts får en stat dock enligt punkt 118.10 begränsa nationell tilläggsskatt till koncernenheter som helt ägs av ett moderföretag eller en delägd moderenhet under hela beskattningsåret. Begränsningen kommer i sådant fall att gälla även samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag samt minoritetsägda koncernenheter.

Som anges ovan tas nationell tilläggsskatt ut med hela det belopp som fördelats på en svensk koncernenhet enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §, utan hänsyn till storleken på koncernens ägarandel i den aktuella enheten (vilket följer av 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt). Minoritetsägda koncernenheter är koncernenheter, men till följd av att effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp inte beräknas och fördelas enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 § omfattas de inte av 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. Inte heller samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag omfattas av 6 kap. 2 § eftersom dessa inte är koncernenheter, vilket är en förutsättning för skattskyldighet enligt bestämmelsen. Tilläggsskattebelopp avseende dessa företag omfattas i stället av huvud- och kompletteringsregeln om tilläggsskatt i 6 kap. lagen om tilläggsskatt.

Vad gäller en minoritetsägd svensk koncernenhet innebär punkt 118.10 att det är nödvändigt att enheten omfattas av skattskyldighet enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt för nationell tilläggsskatt för det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten. Det bör därför införas bestämmelser om skattskyldighet för nationell tilläggsskatt för minoritetsägda koncernenheter. För att 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt ska överensstämma med punkt 118.10 och 118.11 samt punkt 38 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren föreslår regeringen att en minoritetsägd koncernenhet ska vara skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 §.

Vad gäller ett samriskföretag och ett dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i Sverige innebär punkt 118.10 att det är nödvändigt att tilläggsskattebelopp som beräknats för företaget och fördelats på företaget omfattas av bestämmelserna om nationell tilläggsskatt i 6 kap. lagen om tilläggsskatt, om företaget hör hemma i Sverige. Av punkt 118.11 framgår att skattskyldighet för nationell tilläggsskatt inte behöver fördelas på koncernenheter i en stat, så länge det säkerställs att tilläggsskattebeloppet påförs en eller flera koncernenheter som är skattskyldiga. Skattskyldighet för nationell tilläggsskatt som avser samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag kan placeras på något av dessa företag eller på en annan koncernenhet i den aktuella staten. Om skattskyldigheten placeras på en annan koncernenhet ska regleringen kompletteras med en möjlighet att undvika dubbelbeskattning som kan uppkomma vid uttag av både nationell tilläggsskatt och tilläggsskatt enligt modellreglerna, dvs. enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt.

I promemorian föreslås att samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag ska vara skattskyldiga för det tilläggsskattebelopp som beräknats för och fördelats på den egna enheten. Även avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna, som handlar om de krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt, behöver beaktas i detta

avseende. Av punkt 38 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren framgår att en stat som påför nationell tilläggsskatt på samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag kan placera skattskyldigheten på koncernenheter i den koncern till vilken samriskföretaget eller dotterföretaget till ett samriskföretag hör utan att regelverket diskvalificeras från förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt. Tillämpning av förenklingsregeln utesluts vad avser koncernens samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag (punkt 47 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna). Det finns inte några motsvarande bestämmelser i fråga om minoritetsägda koncernenheter.

Att samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag inte är koncernenheter medför såsom *Skatteverket* anför att bestämmelserna om uppgiftsskyldighet i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, inte gäller för dem. Bestämmelserna om uppgiftsskyldighet skulle därför behöva ändras för att promemorians förslag ska fungera som det är avsett. Det bedöms inte möjligt att samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag påförs en skyldighet att lämna tilläggsskatterapport. Regeringen bedömer vidare att en utvidgning av skyldigheten att lämna tilläggsskattedeklaration till att även omfatta samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag inte är motiverad. Tilläggsskattedeklaration ska enligt 32 a kap. 2 § SFL lämnas om koncernenheten är skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp eller kompletterande tilläggsskatt. Att utöka skyldigheten att lämna tilläggsskattedeklaration för att lämna de uppgifter som krävs för att bedöma om enheten är skattskyldig för nationell tilläggsskatt skulle således betydligt öka den administrativa bördan. För att behandlingen av tilläggsskattebelopp som avser ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag ska överensstämma med punkt 118.10–118.11 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna och punkt 38 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren föreslås därför att en svensk koncernenhet ska vara skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 § lagen om tilläggsskatt om företaget hör hemma i Sverige och tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i (i avsnitt 18 i denna proposition behandlas vissa andra frågor om samriskföretag och samriskkoncerner). Om det finns flera svenska koncernenheter bör skattskyldigheten för tilläggsskattebeloppet fördelas mellan dessa på motsvarande sätt som gäller för kompletterande tilläggsskatt som allokeras till Sverige, dvs. i proportion till varje enhets andel av koncernens anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser. Efter lagrådsgranskningen har det uppmärksammats att förslaget i vissa situationer kan medföra dubbelbeskattning, vilket inte är avsikten. Frågan kräver ytterligare analys och bedömning. Regeringen har för avsikt att återkomma i frågan.

Lagrådet anför att det i författningskommentaren bör utvecklas hur bestämmelserna i 6 kap. 2 och 2 a §§ förhåller sig till varandra samt att behovet av att i 3 § hänvisa även till 2 a § bör belysas. Regeringen lämnar därför ytterligare ledning i författningskommentaren vad avser förhållandet mellan 2 och 2 a §§. När det gäller frågan om 6 kap. 3 § behöver hänvisa till den föreslagna 6 kap. 2 a § vill regeringen förtydliga följande. Ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag är inte en koncernenhet enligt 2 kap. 8 §. Bestämmelserna i 6 kap. 3–8 §§

aktualiseras därmed inte direkt. I 7 kap. 43–47 §§ finns i stället särskilda bestämmelser om samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som innebär att 6 kap. 3–8 §§ indirekt kan tillämpas för en moderenhet. Bestämmelsen i 7 kap. 46 § föreslås ändras genom att det tillförs ett nytt andra stycke i vilket anges att om ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag hör hemma i Sverige ska i stället bestämmelserna i 6 kap. 2 a § tillämpas, jfr avsnitt 18 i denna proposition. Mot denna bakgrund finns det enligt regeringen inte behov av att komplettera 6 kap. 3 § med en hänvisning till den föreslagna 2 a §.

Det föreslås även att bestämmelserna i 7 kap. 46 och 47 §§ om tillämpning av huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt ändras så att huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt inte tillämpas i fråga om tilläggsskattebelopp som omfattas av den föreslagna skattskyldigheten, jfr avsnitt 18 i denna proposition.

I 6 kap. 16–18 §§ lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om undantag från reglerna om tilläggsskatt i fem år under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet respektive – för koncerner med samtliga koncernenheter i Sverige – under de första fem åren som koncernen omfattas av lagen om tilläggsskatt. Bestämmelserna bör ändras så att nationell tilläggsskatt som beräknats och fördelats på ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag omfattas av undantag från reglerna om tilläggsskatt i fem år. Det bör därför anges att nationell tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 6 kap. 2 a § lagen om tilläggsskatt ska sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 6 kap. 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet eller, för en koncern i vilken samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige, de första fem åren som koncernen omfattas av lagen om tilläggsskatt. På motsvarande sätt som enligt nuvarande 6 kap. 16 § andra stycket föreslås nedsättning inte ske till den del ett samriskföretag och ett samriskföretag innehas av en koncernenhet som omfattas av om en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. I fråga om vad *NSD m.fl.* efterfrågat, dvs. ett klargörande om hur femårsperioderna i bestämmelsen i 6 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt ska tillämpas avseende samriskföretagskoncerner, vill regeringen framhålla att prövningen av om förutsättningarna i 6 kap. 16 § är uppfyllda görs med avseende på koncernen. Det innebär att om förutsättningarna för undantag är uppfyllda för koncernen så gäller undantaget också i fråga om tilläggsskatt som beräknats och fördelats på ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 § lagen om tilläggsskatt. Det nu beskrivna undantaget bör på motsvarande gälla för en koncern vars samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige. Bestämmelsen om undantag i fem år bör därför kompletteras för att även gälla nationell tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 6 kap. 2 a §. Prövningen avser i likhet med vad som anges ovan koncernen och om denna uppfyller förutsättningarna gäller undantag för den tilläggsskatt som avses i 6 kap. 2 a §.

I detta sammanhang bör även med anledning av vad *Skatteverket* framfört förtydligas att det som nuvarande i 6 kap. 16 § fjärde stycket uttrycks som ”samtliga koncernenheter i Sverige” avser att samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige. Bestämmelsen föreslås därför ändras så att detta framgår av den nya 16 c §. Den fråga om tillämpning av

bestämmelserna om undantag i fem år som Skatteverket pekar på i övrigt vad gäller delägarbeskattade statslösa enheter är sådan att den får avgöras i rättstillämpningen.

Fördelning av nationell tilläggsskatt

Punkt 118.12 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör fördelning av ansvar för betalning av nationell tilläggsskatt mellan koncernenheter i en stat. Minst en koncernenhet i en stat ska vara ansvarig. Utöver detta krav innehåller punkten endast en redogörelse för exempel på lösningar vad gäller sådan fördelning. Staterna kan välja den lösning, angiven i punkten eller en annan lösning, som de finner lämpligast. Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt. Uppgifter som är nödvändiga för beräkningen lämnas i tilläggsskatterapporten och tilläggsskattedeklarationen. Som framgår ovan tillåter punkt 118.12 olika lösningar så länge minst en koncernenhet är skattskyldig. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.12 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Förmåner

Punkt 118.13 i kommentaren till artikel 10.1.1 förbjuder stater att förena regeln om nationell tilläggsskatt med förmåner. Bedömningen görs på samma sätt som för huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Av punkten framgår att det inkluderande ramverket (IF) eventuellt kommer att publicera ytterligare riktlinjer till ledning för att avgöra om förmåner ges. I lagen om tilläggsskatt finns det inga förmåner kopplade till regeln om nationell tilläggsskatt. De svenska reglerna bedöms därför vara i linje med punkt 118.13.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 6 kap. 16 §, 7 kap. 46 och 47 §§ samt införandet av 6 kap. 2 § andra stycket, 6 kap. 2 a § och 6 kap. 16 a–16 c §§ i lagen om tilläggsskatt.

23.4.3 Justerat resultat

Regeringens förslag: Vad avser svensk nationell tilläggsskatt ska beräkningen av det justerade resultatet för svenska koncernenheter utgå från en redovisning som är baserad på en nationell redovisningsstandard. Detta gäller om alla svenska koncernenheter i en koncern använder samma nationella redovisningsstandard. Det krävs att redovisningen är föremål för extern revision och att redovisningsstandarden är en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som är godkänd av ett godkänt redovisningsorgan.

Regeringens bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om beräkning av tilläggsskattebelopp vad avser betydande snedvridning av konkurrensen,

valuta, permanenta skillnader, fasta driftställen eller skattetransparenta enheter.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens men promemorians förslag har dock en något annan redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Länsförsäkringar AB* och *Skandia* framför att beskrivningen av försäkringsföretagens redovisningsstandard kan uppfattas som att den endast skulle vara en godkänd redovisningsstandard. *Skatteverket* anser att det behövs ett förtydligande om att reglerna om nationell redovisningsstandard är tvingande. *FAR* och Skatteverket anser att det bör klargöras i 3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt att det är alla svenska koncernenheter som måste beräkna det justerade resultatet enligt den nationella redovisningsstandarden. FAR framför vidare att det måste klargöras vilka svenska redovisningsstandarder som uppfyller kraven på att vara en nationell redovisningsstandard. Vidare efterfrågas vilken standard som i en enskild situation är att betrakta som en nationell redovisningsstandard. FAR anser att det inte framgår av de administrativa riktlinjerna att det finns ett absolut krav på att samtliga koncernenheter i ett land ska tillämpa en och samma redovisningsstandard. Med tillämpad nationell redovisningsstandard avses den standard som den enskilda koncernen tillämpar. Skatteverket anser att innebörden av nationell redovisningsstandard måste tydliggöras. FAR efterfrågar vägledning kring vad som gäller för nybildade bolag som är undantagna från revision de första två åren.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Punkt 118.14–118.25 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna uppställer de krav som ska vara uppfyllda i fråga om beräkningen av det justerade resultatet för att en nationell tilläggsskatt ska vara kvalificerad vid tillämpning av modellreglerna. Nedan behandlas dessa riktlinjer och i vilken utsträckning de medför behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt.

Redovisningsstandard vad avser beräkning av svensk nationell tilläggsskatt (QDMTT accounting standard)

I 3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt finns det en särskild bestämmelse för beräkningen av nationell tilläggsskatt. Av bestämmelsen framgår att vad avser nationell tilläggsskatt ska det justerade resultatet för koncernenheter i en stat, i stället för en beräkning enligt 3 kap. 2–5 §§ samma lag, beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen.

IF har i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna klargjort att för att en stats regelverk om nationell tilläggsskatt ska anses vara kvalificerat på ett sådant sätt så att den nationella tilläggsskatten ska vara noll för den staten måste ytterligare villkor vara uppfyllda vad avser de redovisningsstandarder som kommer att ligga till grund för beräkningen i den staten.

Av punkt 14–29 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att modellreglerna i allmänhet kräver att koncernen baserar sina beräkningar avseende det justerade resultatet för varje koncernenhet på de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen, dvs. den redovisningsstandard som moderföretaget har använt. Definitionen av en regel om nationell tilläggsskatt enligt modellreglerna tillåter dock uttryckligen att beräkningarna baseras på en nationell redovisningsstandard. Det skapar dock en ytterligare administrativ börda för koncernerna om de skulle vara skyldiga att tillämpa en regel om nationell tilläggsskatt baserad på den nationella standarden i fall där de inte upprättar sina räkenskaper enligt en sådan standard (punkt 14).

I dessa fall kan ett krav på att en nationell redovisningsstandard ska användas motverka huvudsyftet med förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt, dvs. att minska den administrativa bördan för koncerner. Ett krav på att en nationell redovisningsstandard ska användas kan också skapa en integritetsrisk eftersom räkenskaperna i ett sådant fall endast upprättas i syfte att beräkna inkomst eller förlust enligt modellreglerna. Vidare kan det vara så att räkenskaper som upprättats enligt en nationell redovisningsstandard inte överensstämmer med de redovisningsstandarder som tillämpas av koncernen som helhet eller inte är föremål för en extern revision (punkt 15).

För att hantera detta problem ska redovisningsstandarden för nationell tilläggsskatt (”QDMTT accounting standard”) begränsa användandet av en nationell redovisningsstandard genom att kravet i artiklarna 3.1.2 och 3.1.3 i modellreglerna (3 kap. 2 och 5 §§ lagen om tilläggsskatt) återspeglas. Detta innebär att beräkningarna av den nationella tilläggsskatten måste baseras på de räkenskaper och den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen, förutom när det inte skäligen kan krävas att sådana räkenskaper används (punkt 16).

Redovisningsstandarden för nationell tilläggsskatt tillåter dock att stater som vill införa en beräkning av den nationella tilläggsskatten utifrån en nationell redovisningsstandard gör detta. Artiklarna 3.1.2 och 3.1.3 (3 kap. 2 och 5 §§ lagen om tilläggsskatt) kan således ersättas av en särskild bestämmelse som benämns regel om en nationell redovisningsstandard (”local financial accounting standard rule”) (punkt 17).

Regeln om en nationell redovisningsstandard kräver att beräkningarna av den nationella tilläggsskatten baseras på den nationella redovisningsstandarden i staten om alla koncernenheter som hör hemma i staten redan upprättar sina räkenskaper utifrån den nationella standarden. Detta krav uppfylls också av en koncernenhet om enheten inte har en egen redovisning men om enhetens resultat har beräknats av en annan enhet i koncernen och ingår i en koncernredovisning som är baserad på den nationella standarden. Detta förhindrar att en stat som infört nationell tilläggsskatt kräver att den nationella redovisningsstandarden används om koncernen inte upprättar räkenskaper baserade på den standarden. Syftet med denna begränsning är att administrationskostnaderna för koncernerna inte ska öka till följd av krav på att de ska skapa lokala räkenskaper enbart för att beräkna den nationella tilläggsskatten. Om förutsättningarna ovan inte är uppfyllda måste en stat som infört nationell tilläggsskatt kräva att den nationella tilläggsskatten beräknas utifrån de redovisningsstandarder

som krävs enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 3.1.2 och 3.1.3 i modellreglerna (punkt 18).

I kommentaren anges vidare att lagstiftningen i den stat som har infört en nationell tilläggsskatt endast får tillåta att den nationella redovisningsstandarden används om alla koncernenheterna som hör hemma i staten använder den nationella redovisningsstandarden. Det ska dessutom antingen vara ett krav för koncernenheterna enligt nationell bolags- eller skattelagstiftning att upprätta redovisning enligt den nationella redovisningsstandarden eller ett krav att redovisningen är föremål för en extern revision. Detta krav tillämpas separat för samriskföretagskoncerner (vilket innefattar ett fristående samriskföretag). Följaktligen kan samriskföretagskoncernen själv uppfylla kraven vad avser att koncernen upprättar redovisning enligt den nationella redovisningsstandarden eller att redovisningen är föremål för extern revision. En samriskföretagskoncern kan därför omfattas av den nationella redovisningsstandarden (punkt 19).

När det gäller koncernenheter som är fasta driftställen kan en stat som har infört nationell tilläggsskatt tillämpa regeln om en nationell redovisningsstandard endast om huvudenheten upprättar separata räkenskaper baserade på den nationella standarden för ett fast driftställe som hör hemma i den staten (punkt 20).

I vissa fall kan räkenskapsåret vad avser den nationella redovisningen skilja sig från räkenskapsåret för koncernredovisningen, vilket kan skapa en bristande överensstämmelse mellan beräkningarna av den nationella tilläggsskatten och de beräkningar som skulle ha krävts enligt modellreglerna. I dessa situationer ska den stat som infört den nationella tilläggsskatten kräva att moderföretagets redovisningsstandard används för att säkerställa överensstämmelse mellan modellreglerna och regelverket om nationell tilläggsskatt (punkt 21).

Om en stat som har infört nationell tilläggsskatt inför regeln om en nationell redovisningsstandard, ska den kräva att koncernen tillämpar standarden konsekvent. Det innebär att staten ska kräva att den nationella redovisningsstandarden används när villkoren är uppfyllda. Regelverket om nationell tilläggsskatt får inte ge koncernerna möjlighet att välja vilken standard som ska användas. Det motverkar risken för skatteplanering om en koncern inte kan välja vilken redovisningsstandard som ger det bästa resultatet vad avser den nationella tilläggsskatten (punkt 22).

Den nationella redovisningsstandarden vad avser nationell tilläggsskatt måste vara antingen en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard enligt definitionen i modellreglerna för att regelverket ska kunna omfattas av en förenklingsregel. När det gäller redovisning som baseras på en godkänd redovisningsstandard måste denna justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen. Redovisningsstandarden måste vara tillåten enligt nationell lagstiftning eller tillåten av ett godkänt redovisningsorgan i staten (punkt 23 och 3 b).

Definitionen av nationell redovisningsstandard omfattar alla redovisningsstandarder som uppfyller villkoren enligt ovan. Därför kan en stat som infört en nationell tilläggsskatt ha mer än en nationell redovisningsstandard om det är tillåtet eller krävs av det godkända redovisningsorganet i staten eller enligt nationell lagstiftning. Till exempel kan lagstiftningen i en stat som har infört nationell tilläggsskatt kräva att

enheter upprättar sin redovisning utifrån nationell god redovisningssed. Enheterna kan samtidigt ha räkenskaper som används vid upprättandet av koncernredovisningen i enlighet med IFRS för enheter som ingår i stora multinationella koncerner eller multinationella koncerner vars ägarintressen handlas på en börs. I denna situation betraktas IFRS, utöver den redovisning som upprättas i enlighet med nationell god redovisningssed, som en nationell redovisningsstandard i enlighet med kraven ovan. Om en enhet är skyldig att föra eller använda sådana räkenskaper enligt en nationell bolags- eller skattelagstiftning men har möjlighet att välja mellan flera nationella redovisningsstandarder så är ändå kravet på att koncernenheterna ska upprätta sin redovisning enligt den nationella redovisningsstandarden enligt en nationell bolags- eller skattelagstiftning uppfyllt (punkt 24).

Om koncernenheterna som hör hemma i staten upprättar mer än en redovisning enligt olika redovisningsstandarder ska den stat som infört den nationella tilläggsskatten i sin lagstiftning ange vilka räkenskaper och redovisningsstandarder som ska användas för beräkningarna av nationell tilläggsskatt. Reglerna ska inte innehålla en valmöjlighet för koncernen. Detta innebär att det för den nationella tilläggsskatten ska finnas en regel om vilken redovisningsstandard som ska användas (punkt 25).

Länsförsäkringar AB och *Skandia* framför att beskrivningen av försäkringsföretagens redovisningsstandard i promemorian kan uppfattas som att den endast skulle vara en godkänd redovisningsstandard. *FAR* anser att det måste klargöras vilka svenska redovisningsstandarder som uppfyller kraven på att vara en nationell redovisningsstandard.

I Sverige gäller i huvudsak följande vad avser olika redovisningsstandarder. Om det är ett företag som har noterade aktier eller skuldebrev på en reglerad marknad behöver företaget tillämpa det internationella regelverket IFRS i koncernredovisningen. Om koncernen tillämpar IFRS tillämpar moderföretaget Rådet för hållbarhets- och finansiell rapporterings rekommendation RFR 2, Redovisning för juridiska personer. För att den finansiella rapporteringen för moderföretag ska hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner, ska noterade juridiska personer som huvudregel tillämpa de IFRS Redovisningsstandarder som tillämpas i koncernredovisningen. RFR 2 anger undantag från huvudregeln om tillämpning av IFRS Redovisningsstandarder i juridisk person inte är förenlig med årsredovisningslagen (1995:1554). Undantag från huvudregeln kan även motiveras av att tillämpning av IFRS Redovisningsstandarder i juridisk person leder till en beskattningssituation som avviker från den som gäller för andra svenska företag eller andra tungt vägande skäl. RFR 2 innehåller även tillägg till IFRS Redovisningsstandarder till följd av upplysningskraven i årsredovisningslagen eller till följd av ett undantag från IFRS Redovisningsstandarder. De flesta företag i Sverige använder Bokföringsnämndens regelverk BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) eller BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) vid upprättande av årsredovisning. K3 är huvudregelverket, medan K2 är ett förenklat regelverk.

I lagen om tilläggsskatt regleras två typer av redovisningsstandarder, allmänt erkänd redovisningsstandard och godkänd redovisningsstandard. Definitionerna av en allmänt erkänd redovisningsstandard skiljer sig i viss mån mellan minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna. I

artikel 3.25 i direktivet anges att med allmänt erkänd redovisningsstandard avses följande redovisningsstandarder:

– IFRS som antagits av International Accounting Standards Board,
– IFRS som antagits av unionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, eller
– de allmänt erkända redovisningsprinciperna i Australien, Brasilien, Kanada, medlemsstaterna i EU, staterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, Hongkong (Kina), Japan, Mexiko, Nya Zeeland, Folkrepubliken Kina, Republiken Indien, Republiken Korea, Ryssland, Singapore, Schweiz, Förenade kungariket och Amerikas förenta stater.

I artikel 10.1.1 i modellreglerna definieras en allmänt erkänd redovisningsstandard (”acceptable financial accounting standard”) som IFRS och de allmänt erkända redovisningsprinciperna i Australien, Brasilien, Kanada, medlemsstaterna i EU, staterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, Hongkong (Kina), Japan, Mexiko, Nya Zeeland, Folkrepubliken Kina, Republiken Indien, Republiken Korea, Ryssland, Singapore, Schweiz, Förenade kungariket och Amerikas förenta stater.

Skillnaden är således att IFRS som antagits av EU i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder inte nämns i modellreglerna. Det uppstår därmed en osäkerhet kring om det som i modellreglerna benämns de allmänt erkända redovisningsprinciperna i medlemsstaterna i EU endast avser IFRS som antagits i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder eller andra redovisningsstandarder i de olika medlemsstaterna.

I lagrådsremissen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner föreslogs en bestämmelse som motsvarar artikel 3.25 i direktivet. Lagrådet ansåg att med den utformning som lagtexten hade fått i lagrådsremissen låg det nära till hands att anta att också vissa svenska redovisningsstandarder, såsom det av Bokföringsnämnden framtagna K3-regelverket, omfattas av paragrafen. Samtidigt ansåg Lagrådet att lagrådsremissen förmedlade intrycket att svenska redovisningsstandarder inte utgör allmänt erkända redovisningsstandarder. Regeringen efterfrågade den 13 oktober 2023 kommissionens syn på frågan om vilka redovisningsstandarder som kan utgöra allmänt erkända redovisningsstandarder. Propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32) beslutades den 26 oktober 2023. I en skrivelse till Finansdepartementet den 30 oktober 2023 (Fi2023/02881) angav kommissionen: ”We confirm that a generally accepted accounting principle of MS for the meaning of the Pillar Two Directive qualifies as an acceptable financial accounting standard even when the relevant local standard may not be fully in line with IFRS”. Det framgår även av skrivelsen att denna är avstämd med OECD. Skatteutskottet ställde sig vid riksdagsbehandlingen av propositionen bakom regeringens förslag till en ny lag om tilläggsskatt med den ändringen att 2 kap. 20 § om allmänt erkänd redovisningsstandard får den lydelse som utskottet föreslår i bilaga 3 till sitt betänkande (bet. 2023/24:SkU6). Riksdagen beslutade i enlighet med utskottets förslag (rskr. 2023/24:89) Det innebär att med allmänt erkänd redo-

visningsstandard avses i lagen om tilläggsskatt även de allmänt erkända redovisningsprinciperna i medlemsstaterna i EU och staterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Regeringen gör bedömningen att svenska redovisningsstandarder, såsom t.ex. K3 och RFR 2, kan anses vara sådana allmänt erkända redovisningsstandarder som avses i 2 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt. Regeringen bedömer vidare att det bör finnas flera svenska redovisningsstandarder som uppfyller dessa krav.

Regeringen föreslår att det ska införas bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som motsvarar det som framgår av punkt 14–29 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna. Av dessa bestämmelser ska framgå att beräkningen av nationell tilläggsskatt i Sverige ska göras utifrån redovisning som är baserad på en nationell redovisningsstandard om samtliga koncernenheter som hör hemma i Sverige använder samma nationella redovisningsstandard. En nationell redovisningsstandard ska vara en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. Den nationella redovisningsstandarden ska vara tillåten enligt lag eller godkänd av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. Vidare ska det följa av lag att alla koncernenheter ska upprätta redovisning eller att deras redovisning ska vara föremål för extern revision,

Skatteverket anser att det bör förtydligas att reglerna om nationell redovisningsstandard är tvingande. Regeringen konstaterar att det framgår av 3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt att vid bestämmandet av svensk nationell tilläggsskatt ska beräkningen av det justerade resultatet för svenska koncernenheter i en koncern utgå från en nationell redovisningsstandard i stället för de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning enligt 2–5 §§. Ordet ”ska” markerar att det är ett krav att göra så, om övriga förutsättningar är uppfyllda.

FAR och Skatteverket anför att det bör framgå av lagtexten att alla svenska koncernenheter måste beräkna sitt justerade resultat enligt en nationell redovisningsstandard. Regeringen instämmer i den bedömningen och föreslår ett förtydligande i lagtexten att det som avses är just svenska koncernenheter. FAR anför vidare att det inte framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 att det uppställs ett absolut krav att samtliga koncernenheter i ett land ska tillämpa en och samma standard (punkt 24 och 25 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna). FAR anser att den mest rimliga tolkningen är att med tillämpad nationell standard avses den standard som den enskilda koncernenheten tillämpar. Ett sådant synsätt innebär att det är möjligt för koncernenheterna att tillämpa olika standarder och att kontinuitet mellan åren krävs för varje enhet vid val av redovisningsstandard. Skatteverket anser att samtliga koncernenheter i en stat ska tillämpa en och samma standard. Regeringen gör bedömningen att det framgår av punkt 19 att regeln om nationell tilläggsskatt förutsätter att alla svenska koncernenheter använder samma nationella redovisningsstandard, t.ex. K3. Om samtliga svenska företag inte använder samma redovisningsstandard kan regeln om redovisningsstandard för nationell redovisningsstandard inte tillämpas. I så fall ska de allmänna reglerna i 3 kap. 2–5 §§ tillämpas. Enligt regeringens uppfattning ska inte punkt 24 och 25 tolkas på så sätt att de avser situationen när olika koncernenheter tillämpar olika redovisningsprinciper (exempelvis när vissa koncernföretag tillämpar RFR2 medan andra tillämpar K3). Punkterna ska i stället tillämpas när ett och samma företag upprättar mer än en redovisning och

dessa upprättas enligt olika redovisningsstandarder. I så fall ska lagstiftningen föreskriva vilken av dessa redovisningar som ska användas för beräkning av nationell tilläggsskatt. Eftersom detta inte är möjligt i Sverige behöver någon sådan regel inte införas i den svenska lagstiftningen.

FAR efterfrågar även vägledning kring vad som gäller för nybildade bolag som är undantagna från revision de första två åren. Regeringen gör bedömningen att i ett sådant fall uppfylls ändå det alternativa kravet i den föreslagna 3 kap. 6 a § 2 lagen om tilläggsskatt eftersom det enligt lag finns en skyldighet även för sådana bolag att upprätta redovisning.

Lagrådet anser att det i paragraferna blandas definitioner och handlingsregler på ett mindre lämpligt sätt. Enligt Lagrådets mening tillför det nya begreppet ”nationell redovisningsstandard” ingenting och innebörden i bestämmelserna blir lättare att förstå om de tre paragraferna skrivs samman i en enda paragraf. Regeringen anser att det underlättar för den som ska tillämpa reglerna om det klart och tydligt framgår att den särskilda regeln om redovisningsstandard för nationell tilläggsskatt förutsätter att det är fråga om en redovisningsstandard som tillämpas i Sverige. Genom att använda begreppet nationell redovisningsstandard för att beskriva de allmänt erkända respektive godkända redovisnings-standarder som ska användas för nationell tilläggsskatt blir det en distinkt begreppsmässig skillnad från de allmänt erkända respektive godkända redovisningsstandarder som kan användas för resultatberäkningen för tilläggsskatten i allmänhet (se 3 kap. 2–5 §§ lagen om tilläggsskatt). Till detta kommer att i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna (punkt 14–29) används begreppet ”local financial accounting standard”. Det är rimligt att utgå från att även framtida riktlinjer kommer att referera till just det begreppet. Detta talar för att ett motsvarande begrepp bör införas i lagen om tilläggsskatt dvs. nationell redovisningsstandard. När begreppet nationell redovisningsstandard införs i lagtexten anser regeringen att det är lämpligare att reglera handlingsreglerna och definitionen av nationell redovisningsstandard i tre separata paragrafer. Paragraferna har dock i övrigt utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

Redovisningsstandard – betydande snedvridning av konkurrensen

Av definitionen av kvalificerad nationell tilläggsskatt i modellreglerna (artikel 10.1.1) framgår att den redovisningsstandard som används för beräkningen av nationell tilläggsskatt inte behöver vara samma som den standard som används i koncernredovisningen. Resultatet får i stället fastställas i enlighet med en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. En godkänd redovisningsstandard får dock bara användas under förutsättning att resultatet justeras för att undvika en betydande snedvridning av konkurrensen. Regleringen motsvaras av 3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt. Uttrycket betydande snedvridning av konkurrensen (”material competitive distortion”) är särskilt definierat i artikel 10.1.1, vilken motsvaras av 3 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt. En betydande snedvridning av konkurrensen ska enligt paragrafens första stycke anses uppstå om tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt en godkänd redovisningsstandard

för koncernen som helhet i jämförelse med IFRS leder till skillnader under ett räkenskapsår som uppgår till mer än 75 miljoner euro.

Frågan om redovisningsstandard för beräkningen av nationell tilläggsskatt behandlas i punkt 118.14 och 118.15 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna. I punkterna anges att anpassningar vad avser betydande snedvridning av konkurrensen kan komma att övervägas. Eftersom det ännu inte finns några riktlinjer om denna fråga är det inte aktuellt att nu ändra de gällande bestämmelserna. Som framgår av avsnitt 5 i denna proposition kommer det sannolikt att bli nödvändigt att återkomma med ytterligare lagstiftning framöver eftersom det internationella arbetet ännu inte är avslutat.

Valuta

Punkt 118.16–118.19 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör valuta. För att ett likvärdigt utfall vid jämförelse mellan modellreglerna och regler om nationell tilläggsskatt ska säkerställas ska beräkningarna följa samma valutaomräkningsmodell som för GloBE Information Return (GIR), vilket även minskar den administrativa bördan och underlättar regelefterlevnaden. Vad gäller nationell tilläggsskatt får en stat kräva att belopp räknas om till lokal valuta enligt en viss omräkningskurs. Denna fråga behandlas i avsnitt 6 i denna proposition.

Permanenta skillnader

Punkt 118.20 och 118.21 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör permanenta skillnader, till skillnad från temporära skillnader. Temporära skillnader är sådana skillnader mellan redovisning och beskattning som innebär att intäkter tas upp eller kostnader dras av i en annan takt vid beskattningen. I punkt 118.20 anges att justerat resultat och tilläggsskattebelopp som utgångspunkt ska beräknas på samma sätt som enligt modellreglerna. I två avseenden tillåts dock avsteg från denna princip. Beräkningen får följa nationella skatteregler om dessa är mer restriktiva än modellreglerna. Som exempel nämns att avdrag för mutor och böter vägras helt, i stället för att avdrag nekas till den del det överstiger ett visst belopp som i modellreglerna.

Av punkt 118.21 framgår att beräkningen av nationell tilläggsskatt inte behöver ta hänsyn till sådana justeringar i modellreglerna som inte är relevanta för nationell tilläggsskatt. Som exempel nämns bestämmelserna i artikel 3.2.2 i modellreglerna om val att justera den redovisade kostnaden för aktiebaserad ersättning. I detta avseende behöver även beaktas vad som anges i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna om krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel om nationell tilläggsskatt. Av punkt 48 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att en regel om nationell tilläggsskatt som inte innehåller samtliga justeringar som ska göras enligt modellreglerna diskvalificeras från att omfattas av förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt. Av punkt 48 framgår vidare att detta är en fråga som IF kan komma att återkomma till.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Permanenta skillnader behandlas därmed på

samma sätt vid beräkning av nationell tilläggsskatt som vid beräkning av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med punkt 118.20 och 118.21 och det finns därmed inte skäl att ändra bestämmelserna för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren.

Fasta driftställen

Punkt 118.22 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna behandlar fasta driftställen. Nationell tilläggsskatt ska särskilja justerat resultat som avser ett fast driftställe från huvudenheten i enlighet med vad som gäller enligt artikel 3.4 i modellreglerna (7 kap. 19–24 §§ lagen om tilläggsskatt). Justerat resultat som avser ett fast driftställe kommer i stället att omfattas av en regel om nationell tilläggsskatt, tilläggsskatt enligt en huvudregel för tilläggsskatt och i sista hand en kompletteringsregel för tilläggsskatt i den stat där driftstället hör hemma.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Fasta driftställen behandlas därmed på samma sätt vid beräkning av nationell tilläggsskatt som vid beräkning enligt modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med punkt 118.22 och det finns inte skäl att göra några ändringar för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren.

Skattetransparenta enheter

Punkt 118.23–118.25 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör skattetransparenta enheter.

Punkt 118.24 rör fördelning enligt en regel om nationell tilläggsskatt av det redovisade resultatet och den skatt som avser en skattetransparent enhet. Fördelningen ska göras till en koncernenhet med ett ägarintresse i enheten respektive till ett fast driftställe om den hör hemma i den aktuella staten i enlighet med artikel 3.5 i modellreglerna (7 kap. 6–10 §§ lagen om tilläggsskatt). Omvänt ska inkomst som allokeras till en koncernenhet som hör hemma i en annan stat inte beaktas.

I fråga om en skattetransparent enhet som är moderföretag krävs att det redovisade resultatet och skatten beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt för en enhet som hör hemma i den aktuella staten, vilket den gör om den är bildad där. Detta gäller dock inte om lagstiftningen innehåller bestämmelser motsvarande artikel 7.1 i modellreglerna (7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt).

Om den koncernenhet i en stat som är högst upp i koncernstrukturen är en skattetransparent enhet innebär artikel 3.5.1 b i modellreglerna (7 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt) att redovisat resultat och skatt kan fördelas till en koncernenhet som inte hör hemma i den staten. Redovisat resultat och skatt som fördelats på detta sätt ska inte beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt i den stat där den skattetransparenta enheten hör hemma.

Bestämmelserna om fördelning av redovisat resultat och skatt enligt 7 kap. 6–10 §§ lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om fördelningen ska ligga till grund för beräkning av nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Även bestämmelserna i 7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt om justerat

resultat för en skattetransparent enhet som är moderföretag gäller för såväl nationell tilläggsskatt som tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln. Justerat resultat och skatt behandlas därför i enlighet med punkt 118.23–118.25. Det finns inte behov av att införa ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 3 kap. 6 § och införandet av 3 kap. 6 a och 6 b §§ i lagen om tilläggsskatt.

23.4.4 Justerad skattekostnad

Regeringens förslag: Skatt som ska fördelas från en koncernenhet till ett fast driftställe, en skattetransparent enhet, ett CFC-bolag, en hybridenhet respektive ett utdelande bolag i en stat ska uteslutas från beräkningen av nationell tilläggsskatt i den staten.

Regeringens bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt i fråga om justerad skattekostnad.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget särskilt.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Av punkt 118.26 och 118.27 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna framgår att i en regel om nationell tilläggsskatt ska medräknade skatter beräknas på samma sätt som, eller striktare än, enligt modellreglerna. Skatter som enligt modellreglerna utgör medräknad skatt ska, med undantag för vissa särskilt angivna fall, räknas som medräknad skatt i en regel om nationell tilläggsskatt. Undantagen beskrivs i avsnitten nedan. Vidare ska reglerna om uppskjuten skatt i artikel 4.4. i modellreglerna (3 kap. 30–36 §§ lagen om tilläggsskatt) gälla. Alternativregeln i artikel 4.5 i modellreglerna om beräkning av en särskild uppskjuten skattefordran (4 kap. 13–16 §§ i lagen om tilläggsskatt) är dock inte obligatorisk i en regel om nationell tilläggsskatt. För en stat som tillåter att förluster rullas till senare år innebär artikel 4.4 att en regel om nationell tilläggsskatt ger ett utfall som är likvärdigt med modellreglerna. För en stat utan bolagsskattesystem och en stat som inte tillåter rullning av förluster är det valfritt att ha alternativregeln i artikel 4.5 i regeln om nationell tilläggsskatt, eftersom en regel om nationell tilläggsskatt utan nämnda regel resulterar i högre tilläggsskatt.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om beräkning av justerad skattekostnad. Bestämmelserna om medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§, om uppskjuten skatt i 3 kap. 30–36 §§ och om uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13–16 §§ lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om det är fråga om

beräkning av tilläggsskattebelopp för nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvud- eller kompletteringsregeln. Detta är i linje med vad som framgår av kommentaren, vilket framgår ovan. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.26 och 118.27 och det finns inte behov av att införa ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren.

Skattekostnad som ska fördelas från en ägarenhet till en annan koncernenhet enligt modellreglerna – behandlingen hos ägarenheten

Punkt 118.28 och 118.29 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör skatt som, eftersom den avser koncernenheter i andra stater, inte ska beaktas som skattekostnad i den stat där en ägarenhet hör hemma vid beräkning av nationell tilläggsskatt där. CFC-skatt och skatt som tas ut på inkomst från ett fast driftställe i den stat där en huvudenhet hör hemma är exempel på sådan skatt. Med CFC-skatt avses sådan medräknad skatt som tagits ut enligt ett sådant system för beskattning av kontrollerade utländska företag som avses i 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt.

De bestämmelser som berörs i detta avseende är artikel 4.3.2 i modellreglerna om fast driftställe, CFC-bolag, hybridenheter och utdelning. Motsvarande bestämmelser finns i 3 kap. 27 § samt 7 kap. 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggsskatt. Enligt dessa bestämmelser fördelas skattekostnad från en ägarenhet till en annan koncernenhet så att skattekostnad och justerat resultat följs åt. Av punkt 118.28 följer att skattekostnaden ska behandlas på samma sätt vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Vidare berörs artikel 4.3.4 i modellreglerna (7 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt). Enligt bestämmelsen ska skattekostnad som uppkommer i den stat där ett fast driftställe hör hemma och som har samband med sådan justerad vinst för det fasta driftstället som enligt artikel 3.4.5 i modellreglerna (7 kap. 24 § lagen om tilläggsskatt) behandlas som justerad vinst hos en huvudenhet, behandlas som skattekostnad för huvudenheten. Av punkt 118.28 framgår att även vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnaden beaktas på motsvarande sätt, dvs. i den stat där huvudenheten hör hemma.

När det gäller skattekostnad som avser passiva CFC-intäkter finns en begränsning av fördelningen (artikel 4.3.3 i modellreglerna och 7 kap. 63§ lagen om tilläggsskatt, samt 7 kap. 65 § lagen om tilläggsskatt i vilken passiva intäkter definieras). Det belopp som ska fördelas är det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna. Överskjutande belopp avseende passiva intäkter ska inte fördelas till CFC-bolaget utan ingår i ägarenhetens justerade skattekostnad. Enligt punkt 118.28 i riktlinjerna får en stat välja att i sin regel om nationell tilläggsskatt följa behandlingen av överskjutande belopp enligt modellreglerna och alltså beakta skatten som en del av ägarenhetens skattekostnad. Alternativt kan en stat, för att uppnå en förenkling, vid utformningen av sin nationella tilläggsskatt bortse från regleringen i artikel 4.3.3 i modellreglerna om begränsning i fördelningen av skatt på passiva intäkter och i stället inte beakta nämnda skatt till någon del hos ägarenheten (punkt 118.29 i kommentaren till artikel 10.1.1). Den nationella tilläggsskatten anses i sådant fall ändå vara likvärdig med

modellreglerna eftersom detta generellt sett innebär större sannolikhet för att tilläggsskattebelopp ska uppkomma.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Fördelning av skattekostnad sker därmed på samma sätt vid beräkning av nationell tilläggsskatt som vid beräkning av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Den alternativa lösningen i punkt 118.29 finns inte i 7 kap. 63 § lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.28 i kommentaren till artikel 10.1.1 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Skattekostnad som ska fördelas från en ägarenhet till en annan koncernenhet enligt modellreglerna – behandlingen hos den andra koncernenheten

Även punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör skatt som fördelas från en ägarenhet till en annan koncernenhet. I punkt 118.30 beskrivs behandlingen hos den koncernenhet som fördelningen sker till. Skatt som fördelas till en koncernenhet enligt artikel 4.3.2 i modellreglerna om fördelning till fast driftställe, CFC-bolag, hybridenheter och utdelning ska inte beaktas som skattekostnad i den stat där enheten hör hemma vid beräkning av nationell tilläggsskatt där. Motsvarande bestämmelser finns i 3 kap. 27 § samt 7 kap. 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggsskatt. Regleringen i punkt 118.30 motiveras med förenklingsskäl samt med att den stat som inför nationell tilläggsskatt ska ha den primära beskattningsrätten. Av punkt 118.30 framgår att vid beräkningen av nationell tilläggsskatt i en stat får källskatt på utdelning som tas ut i den staten beaktas. Det framgår vidare att frågan om samspel mellan CFC-beskattning och nationell tilläggsskatt respektive beskattning av fasta driftställen är en fråga som behöver följas upp och att det kan bli aktuellt att vid behov överväga lösningar framöver.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Bestämmelserna i 3 kap. 27 § respektive 7 kap. 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggsskatt gäller därmed även vid beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är således inte i linje med punkt 118.30. Regeringen föreslår därför att bestämmelser som utesluter skatt som fördelats från en koncernenhet till ett fast driftställe, ett CFC-bolag, en hybridenhet och ett utdelande bolag från beräkningen av nationell tilläggsskatt införs i lagen om tilläggsskatt. När det gäller skatt som fördelats till ett utdelande bolag enligt 3 kap. 27 § lagen om tilläggsskatt omfattar förslaget inte svensk källskatt på utdelning.

Skatt enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt

Punkt 118.31 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör skatt som tas ut med stöd av en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Enligt artikel 4.2.2 a respektive c i modellreglerna är skatt som tas ut enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt inte medräknad

skatt (3 kap. 25 § 1 lagen om tilläggsskatt). När det gäller nationell tilläggsskatt behöver nämnda regler gälla bara om den aktuella staten har en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt som gäller för samma koncern som den nationella tilläggsskatten. Vid beräkning av tilläggsskattebelopp enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt beaktas nationell tilläggsskatt (artikel 5.2.3 i modellreglerna, artikel 27.3 i minimibeskattningsdirektivet respektive 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt). Däremot gäller inte det omvända, dvs. tilläggsskattebelopp enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt beaktas inte vid beräkning av nationell tilläggsskatt.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Bestämmelserna i 3 kap. 24 och 25 §§ lagen om tilläggsskatt gäller därmed även vid beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för nationell tilläggsskatt. Bestämmelser som utesluter skatt enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt finns alltså redan. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.31 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Koordinering av bestämmelser om tillkommande tilläggsskattebelopp när koncernenheterna i en stat inte redovisar vinst

Punkt 118.32 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör situationen att koncernenheterna i en stat har ett justerat resultat som är en förlust. För denna situation finns särskilda bestämmelser om beräkning av tillkommande tilläggsskattebelopp. Normalt sett aktualiseras tilläggsbeskattning bara i de fall det finns vinster i staten och dessa är lågbeskattade. Enligt artikel 4.1.5 i modellreglerna kan det dock bli aktuellt att betala tilläggsskatt även om det inte finns någon justerad vinst för räkenskapsåret (4 kap. 18 och 19 §§ lagen om tilläggsskatt, se också avsnitt 13 ovan). Enligt punkt 118.32 ska motsvarande gälla för nationell tilläggsskatt.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Bestämmelserna i 4 kap. 18 och 19 §§ gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med punkt 118.32 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 3 kap. 27 § och 7 kap. 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggsskatt.

23.4.5 Beräkning av tilläggsskattebelopp

Regeringens bedömning: Det finns inte behov att införa några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om beräkning av tilläggsskattebelopp vad avser beräkning stat för stat av effektiv skattesats, beräkning av tilläggsskattebelopp, undantag för substans-

belopp, minimiskattesatsen för nationell tilläggsskatt eller undantag vid verksamhet av begränsad betydelse.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens bedömning

I punkt 118.33 och 118.39 i kommentaren till artikel 10.1.1 behandlas beräkningen av tilläggsskattebelopp enligt en regel om nationell tilläggsskatt. Punkterna rör ”jurisdictional blending” (dvs. att skattenivån ska bedömas gemensamt för alla enheter i en stat), beräkning av tilläggsskattebeloppet (artikel 5.2.3), undantag för substansbelopp (artikel 5.3), minimiskattesats (artikel 10.1.1) och undantag vid verksamhet av begränsad betydelse (artikel 5.5).

Beräkning stat för stat av effektiv skattesats

Punkt 118.33 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör ”jurisdictional blending”, dvs. att skattenivån ska bedömas gemensamt för alla enheter i en stat. Enligt modellreglerna ska den effektiva skattesatsen beräknas gemensamt för koncernenheterna i en stat, dvs. stat-för-stat. När det gäller investeringsenheter, försäkringsinvesteringsenheter, minoritetsägda koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag görs dock undantag från denna princip och den effektiva skattesatsen beräknas i stället separat från övriga koncernenheter i den aktuella staten. Av punkt 118.33 framgår att en regel om nationell tilläggsskatt ska beräkna den effektiva skattesatsen på samma sätt. För andra koncernenheter än investeringsenheter, försäkringsinvesteringsenheter, minoritetsägda koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag får dock den effektiva skattesatsen beräknas utan att alla koncernenheter i staten bedöms gemensamt, under förutsättning att utfallet är likvärdigt med modellreglerna.

I punkt 118.33.1 i kommentaren till artikel 10.1.1 görs avsteg från regeln att effektiv skattesats ska beräknas stat-för-stat. Om en stat inte tar ut skatt på koncerner på nationell nivå utan på t.ex. regional- eller provinsnivå får nationell tilläggsskatt beräknas för koncernenheter på den aktuella nivån i stället.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Bestämmelserna i 3 kap. 37 § andra stycket samt 7 kap. 28, 29, 41 och 45 §§ gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Den möjlighet som följer av punkt 118.33.1 är inte relevant för svenskt vidkommande. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.33 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Beräkning av tilläggsskattebelopp

Punkt 118.34 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör beräkning av tilläggsskattebeloppet. Enligt punkt 5.2.3 i modellreglerna (3 kap. 39 § lagen om tilläggsskatt) ska nationell tilläggsskatt som betalas i en stat som

koncernenheten hör hemma i (stat A) beaktas när en annan stat (stat B) beräknar tilläggsskattebeloppet enligt modellreglerna för koncernenheterna i stat A. Det tilläggsskattebelopp som beräknas i stat B ska då minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas i stat A. Den nationella tilläggsskatten minskar eller eliminerar därigenom den tilläggsskatten enligt modellreglerna. Enligt punkt 118.34 ska en regel om nationell tilläggsskatt inte fungera på samma sätt eftersom tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt i så fall skulle elimineras. Tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt ska beräknas genom att det justerade resultatet för den aktuella staten multipliceras med procentsatsen för tilläggsskatt och adderas med tillkommande tilläggsskattebelopp. Vidare framgår av punkt 118.35 i kommentaren till artikel 10.1.1 att tilläggsskattebelopp som överstiger det belopp som minimiskattesatsen resulterar i inte får rullas bakåt eller framåt i tiden.

Beräkningen av tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt ska ta hänsyn till utländsk nationell tilläggsskatt (3 kap. 39 § första stycket). Svensk nationell tilläggsskatt omfattas däremot inte av nämnda bestämmelse. Ett tilläggsskattebelopp för nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt ska därmed inte reduceras med samma belopp. Regler om rullning bakåt eller framåt i tiden av tilläggsskattebelopp som överstiger det belopp som minimiskattesatsen resulterar i finns inte i lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.34 och 118.35 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Undantag för substansbelopp

Punkt 118.36 och 118.37 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör det s.k. substansundantaget i artikel 5.4 i modellreglerna (3 kap. 38 § andra stycket och 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt).

Av punkt 118.36 och 118.37 framgår att en regel om nationell tilläggsskatt som inte innehåller det substansundantag som anges i artikel 5.3 i modellreglerna eller ett mer begränsat sådant undantag anses likvärdig med modellreglerna. Substansundantaget får inte beakta andra faktorer än de som anges i modellreglerna, dvs. belopp för personalkostnader och belopp för materiella anläggningstillgångar. Vidare får undantaget inte utformas så att beloppen blir mer generösa än enligt modellreglerna. Procentsatserna för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar kan vara lägre än fem procent och de övergångsvisa högre procentsatser som följer av artikel 9.2 i modellreglerna (punkt 4 och 5 i övergångsbestämmelserna till lagen om tilläggsskatt) behöver inte tillämpas.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om substansundantaget (3 kap. 38 § andra stycket och 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med punkt 118.36 och 118.37 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Punkt 118.38 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör minimiskattesatsen.

Enligt punkt 118.38 ska minimiskattesatsen för nationell tilläggsskatt vara lägst den som gäller enligt modellreglerna. Minimiskattesatsen enligt artikel 10.1.1 är 15 procent.

Enligt 2 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt är minimiskattesatsen 15 procent. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.38 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Undantag vid verksamhet av begränsad betydelse

Punkt 118.39 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör det s.k. undantaget vid verksamhet av begränsad betydelse i artikel 5.5 i modellreglerna.

Enligt punkt 118.39 behöver inte en regel om nationell tilläggsskatt innehålla ett undantag vid verksamhet av begränsad betydelse. För en regel om nationell tilläggsskatt som innehåller detta undantag ska villkoren i artikel 5.5 om genomsnittlig intäkt och genomsnittligt justerat resultat gälla. Gränsbeloppen i bestämmelsen ska motsvara eller vara lägre än de belopp som anges i artikel 5.5. Undantag vid verksamhet av begränsad betydelse är ett val som den rapporterande enheten gör. Detta val ska gälla för ett år liksom enligt modellreglerna.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om undantag vid verksamhet av mindre betydelse (5 kap. 12–14 §§ lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med punkt 118.39 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

23.4.6 Enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern

Regeringens bedömning: Det finns inte behov att införa några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens bedömning: Punkt 118.40 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör omorganiseringar. Av punkten framgår att en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla regler liknande kapitel 6 i modellreglerna så att reglerna överensstämmer med nationella regler om omorganisering. Vissa exempel ges i punkten.

Punkt 118.40 behandlar vidare frågan om en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelser om koncerner med flera moderföretag motsvarande artikel 6.5 i modellreglerna och 7 kap. 71–

77 §§ lagen om tilläggsskatt. I punkten anges att en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelser motsvarande artikel 6.5.1 a–d, vilka motsvaras av 7 kap. 71–75 §§ lagen om tilläggsskatt. Däremot krävs inte att en regel om nationell tilläggsskatt innehåller bestämmelserna i artikel 6.5.1 e–g, vilka motsvaras av 7 kap. 76 och 77 §§ lagen om tilläggsskatt och 33 d kap. 4 § andra stycket SFL.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Det innebär att bestämmelserna i 7 kap. 71–75 §§ lagen om tilläggsskatt gäller vid beräkning tilläggsskattebelopp som avser koncernenheter i en koncern med flera moderföretag såväl vid beräkning enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt som vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Även de bestämmelser som motsvarar övriga bestämmelser i kapitel 6 i modellreglerna gäller på samma sätt vid beräkning av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt och vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.40 såvitt avser bestämmelserna motsvarande kapitel 6 i modellreglerna och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas i detta avseende.

23.4.7 Modellreglernas särskilda regler om enheter som är föremål för beskattning i ett led

Regeringens bedömning: Det finns inte behov av att införa några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om enheter som är föremål för beskattning i ett led.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens bedömning

Punkt 118.8.2, 118.8.3 och 118.40.1 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör delägarbeskattade enheter som är moderföretag och moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning. Nedan behandlas dessa riktlinjer och i vilken utsträckning de medför behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt.

Delägarbeskattade enheter som är moderföretag

Punkt 118.8.2 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör delägarbeskattade enheter som är moderföretag. Enligt modellreglerna hör delägarbeskattade enheter som är moderföretag hemma i den stat där de bildades (artikel 10.3.2 a i modellreglerna och 1 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt).

Av punkt 118.8.2 framgår att stater ska beakta en sådan enhets redovisade resultat och skatter som inte minskas enligt artikel 7.1 i modellreglerna (7 kap. 12–16 § lagen om tilläggsskatt). En regel om nationell tilläggsskatt är likvärdig med modellreglerna (”funcitonally

equivalent”) oavsett om en delägarbeskattad enhet är skattskyldig för den nationella tilläggsskatten, om det är en enhet som inte har skatterättslig hemvist i den aktuella staten. Skattskyldigheten kan placeras på en annan koncernenhet i staten, på den delägarbeskattade enheten eller så kan betalningen av skatten säkerställas på annat sätt. Om den delägarbeskattade enheten är den enda koncernenheten i den aktuella staten och skattskyldighet för nationell tilläggsskatt inte omfattar enheten kan i stället tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln bli aktuellt.

I detta avseende behöver även beaktas vad som anges i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna om de krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel om nationell tilläggsskatt. Av punkt 38 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att en stat kan avstå från att placera skattskyldighet för nationell tilläggsskatt på en delägarbeskattad enhet som är moderföretag och som hör hemma där utan att regelverket diskvalificeras från förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt, under förutsättning att enheten ingår vid beräkning av skatten. Förenklingsregeln får dock inte tillämpas för koncernen såvitt avser den aktuella staten (punkt 42 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna).

Ett svenskt handelsbolag anses höra hemma i Sverige om det är ett moderföretag (1 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt). I övrigt anses svenska handelsbolag vara statslösa. Svenska handelsbolag som är moderföretag är skattesubjekt för tilläggsskatt.

Bestämmelserna i 7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om de ligger till grund för beräkning av nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.8.2 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas i detta avseende. När det gäller den fråga som behandlas i de ovan nämnda punkt 38 och 42 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna gäller att svenska handelsbolag som är moderföretag är skattesubjekt för tilläggsskatt. Punkt 38 och 42 aktualiseras därmed inte för svensk del.

Delägarbeskattade enheter som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt

Punkt 118.8.3 rör delägarbeskattade enheter som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt. Enligt modellreglerna hör en delägarbeskattad enhet som ska tillämpa en huvudregel hemma i den stat där den bildades (artikel 10.3.2 a i modellreglerna och 1 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt).

Av kommentaren framgår att om en delägarbeskattad enhet ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt i en stat så kan denna stat på motsvarande sätt göra en enhet skattskyldig för nationell tilläggsskatt. Enheter som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt ska anses höra hemma i den staten om de är bildade där vid tillämpning av en regel om nationell tilläggsskatt. Justerat resultat och medräknade skatter som hänförs till den aktuella enheten enligt modellreglerna ska också ingå i beräkningen av nationell tilläggsskatt där. En regel om nationell tilläggsskatt är likvärdig med

modellreglerna (”funcitonally equivalent”) oavsett om en delägarbeskattad enhet är skattskyldig för den nationella tilläggsskatten om enheten inte har skatterättslig hemvist i den aktuella staten. Skattskyldigheten kan placeras på en annan koncernenhet i staten, på den delägarbeskattade enheten eller så kan uppbörden säkerställas på annat sätt.

I detta avseende behöver även beaktas vad som anges i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna om de krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av en annan stats förenklingsregel om nationell tilläggsskatt. Av punkt 38 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att en stat kan avstå från att placera skattskyldighet för nationell tilläggsskatt på en delägarbeskattad enhet som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt och som hör hemma där utan att regelverket diskvalificeras från förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt, under förutsättning att enheten ingår vid beräkning av skatten. Förenklingsregeln får dock inte tillämpas för koncernen såvitt avser den aktuella staten (punkt 43 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna).

Riktlinjerna i punkt 118.8.3 rör delägarbeskattade enheter som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt. Svenska handelsbolag som är moderföretag är skyldiga att tillämpa huvudregeln om tilläggsskatt. Ett svenskt handelsbolag hör hemma i Sverige om det är moderföretag. I övrigt anses svenska handelsbolag vara statslösa. Vad som anges i punkt 118.8.3 är därmed inte aktuellt för svensk del.

Moderföretag som är delägarbeskattade enheter eller som omfattas av system med avdragsgill utdelning

Punkt 118.40.1 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör moderföretag som är delägarbeskattade enheter och moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning. Punkten behandlar frågan om en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelser motsvarande artikel 7.1 och 7.2 i modellreglerna om delägarbeskattade enheter som är moderföretag respektive moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning. I båda fallen anges i kommentaren att en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla dessa bestämmelser. Det enda undantaget är om den aktuella staten inte har ett system med avdragsgill utdelning. I sådant fall behöver dess regel om nationell tilläggsskatt inte innefatta regler motsvarande artikel 7.2.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om såväl delägarbeskattade enheter som är moderföretag (7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt) som moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning (7 kap. 66–70 §§ lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med punkt 118.40.1 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

23.4.8 Godkänt utdelningsskattesystem

Regeringens bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om godkända utdelningsskattesystem.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens bedömning: Punkt 118.40.2 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör val att vid beräkning av den justerade skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett godkänt utdelningsskattesystem ta med ett fiktivt utdelningsskattebelopp. Punkten behandlar frågan om en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelser motsvarande artikel 7.3 i modellreglerna om s.k. godkänt utdelningsskattesystem. I kommentaren anges att stater med ett sådant system ska ha bestämmelser motsvarande artikel 7.3 i sin regel om nationell tilläggsskatt. Stater som inte har ett sådant system behöver däremot inte ha motsvarande bestämmelse.

I detta avseende behöver även beaktas vad som anges i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna om de krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av en annan stats förenklingsregel om nationell tilläggsskatt. Av punkt 49 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att för stater som inte har ett godkänt utdelningsskattesystem och som därför enligt punkt 118.40.2 inte behöver ha bestämmelser motsvarande artikel 7.3 i sin regel om nationell tilläggsskatt omfattas den nationella tilläggsskatten av förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt, oavsett om regeln innehåller bestämmelser motsvarande artikel 7.3 eller inte.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om godkänt utdelningsskattesystem (7 kap. 78–83 §§ lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Sådana skatteregler som i modellreglerna beskrivs som ”godkänt utdelningsskattesystem” saknar motsvarighet i inkomstskattelagen (1999:1229). Som framgår ovan är det i sådant fall upp till den aktuella staten att välja om bestämmelser motsvarande artikel 7.3 i modellreglerna ska ingå i dess regel om nationell tilläggsskatt. Kommentaren utgör alltså inget hinder mot att bestämmelserna i 7 kap. 78–83 §§ gäller även i fråga om nationell tilläggsskatt.

Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.40.2 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

23.4.9 Investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter

Regeringens förslag: Tilläggsskattebelopp för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med

nationell tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där den hör hemma.

Regeringens bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt i fråga om val att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet eller om val att tillämpa en särskild beskattningsmetod för sådana enheter.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget eller bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter

Punkt 85 i kommentaren till artikel 7.4.5 samt 118.40.3–118.40.5 i kommentaren till artikel 10.1.1 rör beräkning av effektiv skattesats för investerings- och försäkringsinvesteringsenheter. En försäkringsinvesteringsenhet är en enhet som i princip skulle motsvara definitionen av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, med följande skillnader. Den ska ha etablerats med anledning av skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal och den ska vara helägd av en eller flera enheter inom samma koncern, vilka ägarenheter är föremål för lagstiftning avseende försäkringsbolag i den stat där försäkringsinvesteringsenheten hör hemma. En definition av termen investeringsenhet finns i 2 kap. 38 § lagen om tilläggsskatt och en definition av termen försäkringsinvesteringsenhet i 2 kap. 41 § samma lag

Punkt 85 i kommentaren till artikel 7.4.5 i modellreglerna innebär att tilläggsskattebelopp för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet enligt modellreglerna ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där den hör hemma.

I punkt 118.40.3–118.40.5 om beräkning av effektiv skattesats framgår, med hänvisning till att det är vanligt att investerings- och försäkringsinvesteringsenheter är föremål för inkomstbeskattning i ett led (på delägarnivå), att en regel om nationell tilläggsskatt inte behöver omfatta investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter och att tilläggsskatt i fråga om dessa enheter då i förekommande fall kommer att tas ut enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt (punkt 118.40.4). Punkt 118.40.3 beskriver de särskilda reglerna i artikel 7.4 i modellreglerna om beräkning av en moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet för en investerings- och försäkringsinvesteringsenhet. När det gäller en lågbeskattad investerings- eller försäkringsinvesteringsenhet beaktas det redan vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet enligt artikel 7.4 i modellreglerna (7 kap. 27–32 §§ lagen om tilläggsskatt) om vissa av enhetens ägarintressen hänförs till ägare utanför koncernen. Det innebär att vid tillämpningen av huvudregeln för tilläggsskatt behöver moderföretaget inte göra någon ny beräkning av hur stor del av tilläggsskattebeloppet avseende enheten som är hänförlig till dess ägarintresse, utan hela investeringsenhetens tilläggsskattebelopp

svarar mot moderföretagets ägarintresse i investeringsenheten. Vidare framgår av punkt 118.40.5 att en regel om nationell tilläggsskatt som omfattar investerings- och försäkringsinvesteringsenheter ska beräkna effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp på det sätt som anges i artikel 7.4 i modellreglerna (7 kap. 27–32 §§ lagen om tilläggsskatt). Dock ska inte skatt som annars skulle fördelas till enheten enligt artikel 4.3.2 c och d i modellreglerna beaktas vid beräkningen (se avsnitt 23.4.4 i denna proposition). Nämnda bestämmelser avser kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper som ska fördelas från ägarenheten till den andra koncernenheten.

När det gäller vilken koncernenhet som ska vara skattskyldig för nationell tilläggsskatt framgår av punkt 118.12 i kommentaren till artikel 10.1.1 (se avsnitt 23.4.1 ovan) att skattskyldigheten kan placeras på valfri koncernenhet. När det gäller nationell tilläggsskatt som avser investerings- och försäkringsinvesteringsenheter anges emellertid i punkt 118.40.5 att skattskyldigheten bör placeras på en koncernenhet i den aktuella staten om det finns en sådan.

I lagen om tilläggsskatt finns särskilda regler om beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp i 7 kap. 27–32 §§ för investeringsenheter. I avsnitt 17.3 ovan föreslås att dessa bestämmelser också ska gälla för försäkringsinvesteringsenheter. Av hänvisningen i 6 kap. 2 § till 3 kap. 37–40 §§ och 4 kap. 19 § följer indirekt att tilläggsskattebelopp som avser investeringsenheter inte omfattas av bestämmelsen i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. Tilläggsskattebelopp avseende dessa enheter tas i stället ut enligt huvudregeln för tilläggsskatt i 6 kap. 4–6 §§ om förutsättningarna i de bestämmelserna är uppfyllda. Som framgår ovan är detta en tillåten lösning. I detta avseende behöver dock även beaktas vad som anges i punkt 38 b i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna om en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt, s.k. QDMTT safe harbour (se avsnitt 23.3 ovan). I fråga om investerings- och försäkringsinvesteringsenheter framgår av punkt 38 b att en stats (stat A) regel om nationell tilläggsskatt uppfyller ”consistency standard” (en av de tre standarder som ska vara uppfyllda om en nationell tilläggsskatt ska omfattas av QDMTT safe harbour-regeln (andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt) och därmed omfattas av en annan stats (stat B) förenklingsregel för nationell tilläggsskatt, oavsett om investeringsenheter är skattskyldiga till nationell tilläggsskatt i stat A. Om investerings- och försäkringsinvesteringsenheter inte omfattas av svensk nationell tilläggsskatt blir effekten att QDMTT safe harbour-regeln i andra stater inte tillämpas på en koncerns investerings- och försäkringsinvesteringsenheter i Sverige. Tilläggsskattebeloppet för svenska koncernenheter som är investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter sätts alltså inte ned till noll enligt den andra statens regel.

Den nationella tilläggsskatten enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt är utformad så att hela tilläggsskattebeloppet tas ut i Sverige oavsett storleken på koncernens ägarandel i den svenska koncernenheten. Skälet för detta är att en lösning som speglar konstruktionen avseende huvudregeln för tilläggsskatt skulle innebära att tilläggsskattebelopp för svenska lågbeskattade koncernenheter delvis skulle kunna komma att inte tas ut i Sverige, varvid belopp som inte fångas upp av den nationella tilläggsskatten skulle bli föremål för tilläggsbeskattning enligt en huvud-

eller kompletteringsregel i en annan stat. Om investerings- och försäkringsinvesteringsenheter vore skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt skulle tilläggsskattebelopp beräknas för andra ägarintressen än moderföretagets ägarintresse i enheten. Vidare skulle den s.k. switch-off-regeln i ovan nämnda punkt 38 b inte bli tillämplig. Omvänt skulle switch off-regeln som beskrivs i avsnitt 23.3 i denna proposition bli tillämplig om enheten inte omfattas av 6 kap. 2 §. Vid en avvägning mellan dessa två alternativ framstår det sistnämnda som mest lämpligt. Det föreslås därför inte några ändringar i lagen om tilläggsskatt med innebörden att investerings- och försäkringsinvesteringsenheter ska omfattas av 6 kap. 2 § om nationell tilläggsskatt.

Enligt punkt 85 i kommentaren till artikel 7.4.5 ska tilläggsskattebelopp för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet enligt modellreglerna minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där den hör hemma. I 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt finns en bestämmelse med denna innebörd. Bestämmelsen tillämpas dock inte på investeringsenheter eller försäkringsinvesteringsenheter. Regeringen föreslår därför att det i lagen om tilläggsskatt införs en bestämmelse om att tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma.

Val att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet

Punkt 118.40.6 och 118.40.7 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör val att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet (jfr artikel 7.5 i modellreglerna).

Enligt artikel 7.5 i minimibeskattningsdirektivet kan en rapporterande enhet välja att behandla en sådan investerings- eller en försäkringsinvesteringsenhet, som inte motsvarar definitionen av skattetransparent enhet, som en skattetransparent enhet. Behandlingen av enheten ska i sådant fall följa modellreglernas bestämmelser om skattetransparenta enheter.

Av punkt 118.53 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna framgår att val som får göras enligt modellreglerna ska tillåtas även i en regel om nationell tilläggsskatt. I punkt 118.40.7 anges att om ett val gjorts enligt artikel 7.5 i fråga om en ägarandel ska en regel om nationell tilläggsskatt behandla en investerings- eller försäkringsinvesteringsenhet som skattetransparent enhet i proportion till nämnda ägarandel. Det justerade resultatet och skatter för investerings- respektive försäkringsinvesteringsenheten ska i sådant fall behandlas som justerat resultat för nämnda koncernenhet. Om inget val görs gäller i stället bestämmelserna i artikel 7.4 (eller om ett sådant val görs, artikel 7.6).

Reglerna om val i lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om det är fråga om nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.40.7 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Val att tillämpa en särskild beskattningsmetod för en investeringsenhet

Punkt 118.40.8 och 118.40.9 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör val att tillämpa en särskild beskattningsmetod för en investeringsenhet (jfr artikel 7.6 i modellreglerna).

Enligt artikel 7.6 i modellreglerna kan en rapporterande enhet välja att en ägarenhet ska tillämpa en särskild beskattningsmetod i förhållande till en investeringsenhet. Valet innebär att ägarenheten ska inkludera faktisk och uppskattad utdelning från investeringsenheten vid beräkningen av sitt justerade resultat det räkenskapsår då ägarenheten är föremål för beskattning på utdelningen. Att utdelning och undantagen utdelning ska inkluderas i det justerade resultatet är ett avsteg från de generella reglerna enligt vilka utdelningar undantas från beräkningen av det justerade resultatet (förutom vad gäller viss utdelning från portföljinnehav). Avsikten är att den tidpunkt då inkomsten tas med i beräkningen av det justerade resultatet ska sammanfalla med den tidpunkt då inkomstbeskattningen sker hos ägarenheten enligt nationella skatteregler. I avsnitt 17.3 ovan föreslås att valmöjligheten ska utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter.

Enligt punkt 118.40.9 i riktlinjerna ska en regel om nationell tilläggsskatt innehålla bestämmelser motsvarande artikel 7.6 i modellreglerna. Bestämmelsen i fråga ska beakta utdelningar från investeringsrespektive försäkringsinvesteringsenheter vid beräkning av justerat resultat för ägarenheter som hör hemma i den aktuella staten och påföra nationell tilläggsskatt på investerings- respektive försäkringsinvesteringsenhetens icke utdelade inkomst.

Regler om val i lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om skatten tas ut som nationell tilläggsskatt eller enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.40.9 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 30 a § i lagen om tilläggsskatt.

23.4.10 Uppgiftsskyldighet

Regeringens bedömning: Det saknas behov av kompletterande bestämmelser när det gäller skyldighet att lämna uppgifter om nationell tilläggsskatt.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens bedömning

Redovisning av uppgifter som behövs för beräkning av nationell tilläggsskatt

Av punkt 118.41–118.43 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna framgår att en regel om nationell tilläggsskatt för att vara

”likvärdig” med modellreglerna ska beräknas utifrån samma datapunkter som tilläggsskatt enligt modellreglerna. Härigenom underlättas koncernernas regelefterlevnad och koordineringen mellan olika stater. Av punkt 118.42 framgår att rapportering av nationell tilläggsskatt inte behöver utformas på samma sätt som tilläggsskatterapporten men att tilläggsskatterapporten kan användas. IF ska överväga om ytterligare riktlinjer behövs för inhämtande av information och rapporteringskrav för nationell tilläggsskatt. Punkt 118.42 lämnar till staterna att avgöra vilken utformning rapportering av nationell tilläggsskatt ska ha. De svenska reglerna bedöms därför vara i linje med punkt 118.42.

I punkt 118.43 anges att en stat som inför nationell tilläggsskatt behöver ta hänsyn till när nationell tilläggsskatt ska redovisas för att underlätta en korrekt rapportering av skyldigheten att betala tilläggsskatt enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln i tilläggsskatterapporten. Detta sammanhänger med att nationell tilläggsskatt, enligt artikel 5.2.3 i modellreglerna och 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt, ska avräknas från tilläggsskattebeloppet. Tilläggsskattebeloppet minskas eller elimineras på så sätt. Sverige har inte infört krav på särskild redovisning av nationell tilläggsskatt i ett eget formulär. Redovisning av uppgifter som behövs för beräkning av tilläggsskattebelopp och skattskyldighet lämnas i tilläggsskatterapporten och i tilläggsskattedeklarationen, jfr 32 a kap. 3 § och 33 d kap. 5–8 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Det har inte kommit fram behov av kompletterande bestämmelser i detta avseende.

Förhållandet till förenklingsreglerna i 8 kap. lagen om tilläggsskatt

Punkt 118.44 och 118.45 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör förhållandet till förenklingsreglerna. Motsvarande bestämmelser finns i 8 kap. lagen om tilläggsskatt samt de kommande permanenta förenklingsreglerna. För att nationell tilläggsskatt ska innebära tilläggsbeskattning på samma sätt som enligt modellreglerna, ska förenklingsreglerna gälla även för nationell tilläggsskatt. I annat fall skulle beräkningen av nationell tilläggsskatt behöva omfatta beräkningar som inte anses nödvändiga med hänsyn till att sannolikheten för tilläggsskattebelopp är låg.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om de tillfälliga förenklingsreglerna (8 kap. lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med punkt 118.44 och 118.45 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Av punkt 50 och 51 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår vidare att en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt (QDMTT safe harbour) innebär att det för den staten är tillräckligt att redovisa beräkning för nationell tilläggsskatt för att koncernen ska visa att den når upp till kraven om minimiskatt i den staten. I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner anger regeringen följande. En koncern som använder sig av ett undantag eller en förenklingsregel ska inte vara skyldig att lämna fler uppgifter än vad som krävs för att bedöma

om kriterierna för undantaget eller förenklingsregeln är uppfyllda. Regeringen anser dock att det saknas skäl att i skatteförfarandelagen särskilt föreskriva vilka uppgifter som kan undantas vid tillämpning av ett undantag eller en förenklingsregel. Vad som kan undantas skiljer sig beroende på vilken regel som tillämpas och vilka kriterier som uppställs för respektive undantag eller förenklingsregel. Förtydliganden avseende vilka uppgifter som inte behöver lämnas i tilläggsskatterapporten när koncernen tillämpar ett undantag eller en förenklingsregel kan i stället anges i förordning (prop. 2023/24:32 s. 390). Med stöd av bemyndigandet i 33 d kap. 12 § SFL har således regeringen möjlighet att i förordning meddela undantag från bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport. Någon annan bedömning görs inte i detta avseende i denna proposition.

Mot denna bakgrund saknas behov av kompletterande bestämmelser i denna del.

23.4.11 Övergången till systemet

Regeringens förslag: Undantag från nationell tilläggsskatt under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet ska inte gälla för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. Bestämmelserna om övergången till systemet vad avser överförda tillgångar ska ta hänsyn till om koncernenheter i olika stater börjar omfattas av regler om tilläggsskatt vid olika tidpunkter.

Regeringens bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om övergången till systemet vad avser uppskjutna skattefordringar och skatteskulder, förhöjda procentsatser för substansundantaget de första tio åren, undantaget från kompletteringsregeln för tilläggsskatt för koncerner i en inledande fas av internationell verksamhet eller förlängd tidsfrist för rapportering av nationell tilläggsskatt.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians förslag preciserar inte vad som gäller i fråga om överförda tillgångar vid övergången till systemet.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat förslaget eller bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Punkt 118.47–118.52 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör bestämmelser om övergången till systemet (artikel 9 i modellreglerna). Övergången till systemet behandlas vad gäller överförda tillgångar också i punkt 10.1 och 10.1.1 i kommentaren till artikel 9.1.3 i modellreglerna. De olika punkterna behandlas närmare nedan.

I punkt 118.48 och 118.49 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna, anges att en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelserna i artikel 9.1.1–9.1.3 om uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar som gäller i samband med övergången till systemet med tilläggsskatt. I avsnitt 15 i denna proposition behandlas förslag på ändringar när det gäller dessa regler.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet (4 kap. 25–28 § lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är således i linje med punkt 118.48 och 118.49 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas. I punkt 118.49.2 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna och punkt 10.1 och 10.1.1 i kommentaren till artikel 9.1.3 i modellreglerna finns särskilda bestämmelser om övergångsår för en regel om nationell tilläggsskatt. Dessa behandlas nedan.

Av punkt 118.49.2 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna framgår, vad gäller artikel 9.1.1 och 9.1.2 i modellreglerna, att en regel om nationell tilläggsskatt ska kompletteras med särskilda regler om övergången till systemet för situationen då en regel om nationell tilläggsskatt blir tillämplig före en huvud- och kompletteringsregel för tilläggsskatt. Den särskilda regeln ska bestämma ett nytt övergångsår för en koncernenhet, i stället för det övergångsår som bestämts vid den tidigare tidpunkt då regeln om nationell tilläggsskatt blev tillämplig på koncernenheten. Den situationen bedöms inte vara aktuell för svensk del. Dels blir bestämmelserna enligt lagen om tilläggsskatt tillämpliga samtidigt för nationell tilläggsskatt och skatt enligt huvud- och kompletteringsregeln. Dels innebär den s.k. förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt (QDMTT safe harbour) enligt regeringens bedömning att tilläggsskatt enligt en annan stats huvud- och kompletteringsregel inte kommer att aktualiseras när svensk nationell tilläggsskatt tas ut. Någon annan situation som skulle motivera en lagändring bedöms inte kunna uppkomma. Ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren vad gäller artikel 9.1.1 och 9.1.2 i modellreglerna behöver därmed inte införas. I promemorian gjordes bedömningen att lagen om tilläggsskatt inte heller behöver ändras till följd av den särskilda regel om övergångsår som anges i punkt 118.49 i kommentaren till artikel 10.1.1 och punkt 10.1 och 10.1.1 i kommentaren till artikel 9.1.3 i modellreglerna. Av punkt 10.1.1 i kommentaren till artikel 9.1.3 framgår att övergångsåret är det första år som den avyttrande koncernenheten omfattas av modellreglerna eller en regel om nationell tilläggsskatt. Artikel 9.1.3 motsvaras av 4 kap. 28 § lagen om tilläggsskatt. Bestämmelsen rör vissa koncerninterna försäljningar som görs efter den 30 november 2021 men före början av övergångsåret. För sådana transaktioner ska värdet beträffande tilläggsskatt för de överförda tillgångarna anses motsvara tillgångarnas värde enligt den överförande

koncernenhetens redovisning. Regeringen gör bedömningen att den senare tidpunkt som avses är början av den överförande koncernenhetens övergångsår. Det föreslås därför att detta förtydligas i 4 kap. 28 § lagen om tilläggsskatt. På så sätt tas hänsyn till om koncernenheter i olika stater börjar omfattas av regler om tilläggsskatt vid olika tidpunkter.

Förhöjda procentsatser för substansundantaget de första tio åren

Punkt 118.50 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör substansundantaget som gäller de första tio åren.

Av kommentaren framgår att en regel om nationell tilläggsskatt inte behöver innehålla en bestämmelse som motsvarar artikel 9.2 om högre procentsatser än fem procent vad avser lönekostnader och balansvärdet på materiella anläggningstillgångar under en period om tio år vid beräkningen av substansbeloppet. Skälet för detta är att avsaknaden av reglering motsvarande artikel 9.2 medför högre tilläggsskattebelopp än om en sådan reglering ingår i lagstiftningen.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om högre procentsatser för beräkning av substansundantaget (punkt 4 och 5 i övergångsbestämmelserna till lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Som framgår ovan är detta i enlighet med riktlinjerna. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.50 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Undantag från kompletteringsregeln för tilläggsskatt för koncerner i en inledande fas av internationell verksamhet

Punkt 118.51 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör undantag från kompletterande tilläggsskatt under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet (artikel 9.3 i modellreglerna och 6 kap. 17 och 18 §§ lagen om tilläggsskatt).

I kommentaren anges att undantaget från kompletteringsregeln i artikel 9.3 inte är ett hinder mot tillämpning av en huvudregel för tilläggsskatt i en stat där en moderenhet hör hemma.

En bestämmelse som motsvarar artikel 9.3 i en regel om nationell tilläggsskatt innebär att fem års undantag under en inledande fas av internationell verksamhet gäller för nationell tilläggsskatt. Detta innebär i sin tur att tilläggsskatt i stället kan komma att tas ut enligt en huvudregel för tilläggsskatt om en moderenhet hör hemma i en stat där en sådan regel införts. När det gäller nationell tilläggsskatt anges tre möjligheter avseende artikel 9.3. Att inte införa artikel 9.3 (alternativ 1), att införa artikel 9.3 enbart för fall då ingen koncernenhet i staten innehas av en moderenhet som omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt (alternativ 2), eller att införa artikel 9.3 utan nämnda begränsning (alternativ 3). Inget av de tre alternativen påverkar bedömningen av om en nationell tilläggsskatt är kvalificerad.

I detta avseende behöver även beaktas vad som anges avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna om de krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel

om nationell tilläggsskatt. Av punkt 38 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna framgår att en stat i sin regel om nationell tilläggsskatt kan välja samtliga tre ovan nämnda alternativ i fråga om artikel 9.3 i modellreglerna utan att dess regel om nationell tilläggsskatt diskvalificeras från en annan stats förenklingsregel för nationell tilläggsskatt. Däremot utesluts tillämpning av den andra statens förenklingsregel för en koncern (i inledande fas av internationell verksamhet) med koncernenheter i den stat som valt alternativ 3 (punkt 47 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna).

Enligt bestämmelserna om undantag under fem år i 6 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt görs inte undantag från nationell tilläggsskatt enligt 6 kap. 2 § för en svensk koncernenhet som innehas av en mellanliggande moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om den mellanliggande moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. Detta motsvaras av alternativ 2, bortsett från att bestämmelsen i 6 kap. 16 § andra stycket andra meningen är begränsad till mellanliggande moderenheter medan alternativ 2 rör det bredare uttrycket ”moderenhet”. Bestämmelsen i 6 kap. 16 § andra stycket innebär därför att nedsättning till noll kan ske i flera fall än vad som följer av nämnda alternativ 2. Lagen om tilläggsskatt är därmed inte fullt ut i linje med punkt 118.51. Punkt 47 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna om förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt aktualiseras inte för nationell tilläggsskatt som är utformad i enlighet med alternativ 2.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att 6 kap. 16 § andra stycket lagen om tilläggsskatt ändras så att det framgår att undantag från nationell tilläggsskatt under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet inte gäller för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

Förlängd tidsfrist för rapportering av nationell tilläggsskatt

Punkt 118.52 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör övergångsregler för redovisning av nationell tilläggsskatt. Enligt artikel 8.1.6 i modellreglerna ska en tilläggsskatterapport eller en anmälan lämnas in inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser. Om det är första gången modellreglerna tillämpas på koncernen, ska rapporten och anmälan i stället lämnas in inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser (artikel 9.4 i modellreglerna). Den förlängda tidsfristen gäller inte i fråga om redovisning av nationell tilläggsskatt men en stat får välja att den längre tidsfristen för ett övergångsår ska gälla.

Stater får således välja om den förlängda tidsgränsen ska gälla i fråga om redovisning av nationell tilläggsskatt. Sverige har inte valt att införa ett särskilt formulär avseende nationell tilläggsskatt utan redovisningen sker i tilläggsskatterapporten respektive i tilläggsskattedeklarationen. Av 33 d kap. 13 § SFL framgår att tilläggsskatterapporten eller en anmälan, om det är första gången lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen, ska ha kommit in till Skatteverket inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser. Tilläggsskattedeklarationen ska i sin tur lämnas in en månad efter den dag tilläggsskatte-

rapporten senast ska lämnas, se 32 a kap. 5 § SFL. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen är därmed i linje i punkt 118.52 och ytterligare bestämmelser behöver inte införas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 4 kap. 28 § och 6 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt.

23.4.12 Val och definitioner

Regeringens bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om val eller definitioner.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat bedömningen särskilt.

Skälen för regeringens bedömning

Val

Punkt 118.53 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör möjligheten att göra olika val.

I kommentaren anges att val som får göras enligt modellreglerna ska tillåtas även i en regel om nationell tilläggsskatt. Det sägs dock att en regel om nationell tilläggsskatt som inte tillåter vissa val, t.ex. möjligheten i artikel 4.5 att tillgodoräkna sig förluster inom systemet för tilläggsskatt även för stater som inte har någon bolagsskatt eller som har en mycket låg bolagsskattesats, ändå kan anses likvärdig med modellreglerna.

Regler om val i lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om skatten tas ut som nationell tilläggsskatt eller enligt huvud- eller kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.53 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

Valuta vid beräkning av nationell tilläggsskatt

Punkt 118.54 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör valuta vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Denna fråga behandlas i avsnitt 6 i denna proposition.

Definitioner

Punkt 118.52.1 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna rör de definitioner som finns i artikel 10.1.1 i modellreglerna. Punkt 118.52.1 innebär att en regel om nationell tilläggsskatt ska följa bestämmelserna i artikel 10 i modellreglerna om definitioner och om var enheter och fasta driftställen hör hemma. Detta gäller dock inte om undantag från principen följer av kommentaren till definitionen av kvalificerad nationell tilläggsskatt i artikel 10.1.1.

I lagen om tilläggsskatt gäller såväl definitioner som bestämmelser om var enheter och fasta driftställen hör hemma för tilläggsskatt oavsett om

det är fråga om nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvudregeln respektive kompletteringsregeln för tilläggsskatt.

Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med punkt 118.52.1 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med kommentaren behöver inte införas.

24 Avräkning av utländsk skatt

Regeringens förslag: Utländsk nationell tilläggsskatt som avses i lagen om tilläggsskatt ska anses som utländsk skatt vid avräkning av utländsk skatt. Den utländska nationella tilläggsskatten ska kunna avräknas även om skatten enligt lagstiftningen i den utländska staten tas ut av en annan koncernenhet eller enhet som hör hemma där än den koncernenhet, det samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag som skatten avser. Vad som avses med enhet, koncernenhet och samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag framgår av lagen om tilläggsskatt.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås inte någon bestämmelse som möjliggör avräkning om utländsk nationell tilläggsskatt tas ut av en annan koncernenhet eller enhet än den för vilken tilläggsskattebeloppet beräknats.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anför att det är tveksamt om förslaget är tillräckligt för att säkerställa en avräkningsmöjlighet för nationell tilläggsskatt, eftersom skattesubjekt och beskattningsunderlag är olika för utländsk nationell tilläggsskatt respektive svensk inkomstskatt. *Föreningen Svensk Sjöfart* anser att det hade varit mer rimligt att redan vid bestämmandet av CFC-beskattning beakta en eventuell nationell tilläggsskatt och att det bör utredas vidare hur CFC-reglerna kan anpassas för att beakta nationell tilläggsskatt. *Skatteverket* föreslår att det förtydligas i författningskommentaren att avräkningsmöjligheten även gäller utländsk nationell tilläggsskatt avseende ett fast driftställe, att nationell tilläggsskatt kan vara avdragsgill vid inkomstbeskattningen (vilket får betydelse vid avräkning av utländsk skatt) och att skatten därvid är en allmän skatt. Skatteverket efterfrågar vidare ett klargörande av om utländsk nationell tilläggsskatt kan beaktas vid tillämpning av CFC-reglerna i 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229, förkortad IL, och pekar därvid på att CFC-beskattningen sker tidigare än beskattningen enligt lagen om tilläggsskatt. Skatteverket anför även att om utländsk nationell tilläggsskatt ska beaktas så aktualiseras inte CFC-beskattning eller avräkning till följd av att minimiskattesatsen är högre än den effektiva skattesats som utlöser CFC-beskattning. Även *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl., efterlyser ett förtydligande av att nationell tilläggsskatt ska beaktas enligt 39 a kap. IL.

Skälen för regeringens förslag: Enligt de bestämmelser om fördelning av skattekostnad som finns i artikel 4.3.2 c i modellreglerna och

7 kap. 63 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt, ska betald eller upplupen CFC-skatt för en koncernenhet fördelas. CFC-skatt syftar i modellreglerna något förenklat på skatt enligt regler som innebär att den som direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk enhet är skattskyldig för sin andel av eller hela enhetens inkomst, oavsett om den delas ut (s.k. CFC-regler). Sådan fördelning ska ske från koncernenheten till dess CFC-bolag om skattekostnaden, enligt CFC-regler, belastar CFC-bolagets inkomst. Enligt punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 ska skatten däremot inte beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt i den stat där CFC-bolaget hör hemma (se avsnitt 23.4.4 i denna proposition). Av punkt 118.30 framgår även att en huvudenhets skatt som avser ett fast driftställe ska behandlas på samma sätt, dvs. inte beaktas, vid beräkning av nationell tilläggsskatt i den stat där det fasta driftstället finns.

I inkomstskattelagen finns regler om CFC-beskattning i 39 a kap. Dessa regler innebär att delägare i en utländsk juridisk person ska ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster (39 a kap. 13 § IL). En utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. IL kan samtidigt vara en koncernenhet vid tillämpning av lagen om tilläggsskatt. Nationell tilläggsskatt i en stat ska tas ut avseende samma subjekt som enligt minimibeskattningsdirektivet respektive modellreglerna. Detta innebär att en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster kan bli föremål för nationell tilläggsskatt i den stat där den hör hemma enligt direktivet respektive modellreglerna.

Föreningen Svensk Sjöfart, *NSD m.fl.* och *Skatteverket* efterlyser ett förtydligande av att nationell tilläggsskatt ska beaktas vid tillämpningen 39 a kap. IL. Regeringen instämmer i att nationell tilläggsskatt principiellt är en skatt som vid tillämpningen av 39 a kap. IL kan beaktas på samma sätt som vanlig bolagsskatt. Vad gäller det som Skatteverket anför om effekten på CFC-beskattning om utländsk nationell tilläggsskatt beaktas i CFC-reglerna konstaterar regeringen dock att skattebasen för de två regelverken skiljer sig åt och att CFC-beskattning enligt 39 a kap. IL sker enhet för enhet medan nationell tilläggsskatt beräknas stat för stat. Det kan därför komma att finnas situationer när utländsk nationell tilläggsskatt tas ut och CFC-beskattning ändå ska ske. Såsom Skatteverket pekar på fastställs också CFC-beskattning tidigare än beskattning enligt lagen om tilläggsskatt. Om dubbelbeskattning uppkommer när CFC-beskattning sker enligt 39 a kap. IL och utländsk nationell tilläggsskatt tagits ut bör det finnas möjlighet till avräkning av den utländska nationella tilläggsskatten.

Föreningen Svensk Sjöfart efterfrågar en översyn av regelverket i 39 a kap. IL. Det är en fråga som inte ryms inom det aktuella lagstiftningsärendet och kommer därför inte behandlas i denna proposition.

I de fall en delägare i en utländsk juridisk person ska ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § IL, bör denne ha rätt att genom avräkning av sådan utländsk nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt som har betalats av den utländska juridiska personen få nedsättning av statlig inkomstskatt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

På motsvarande sätt bör utländsk nationell tilläggsskatt avseende ett fast driftställe kunna avräknas enligt samma lag. Enligt lagen om tilläggsskatt gäller – i enlighet med minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna – att ett fast driftställe är en koncernenhet. Nationell tilläggsskatt i en stat

ska tas ut avseende samma subjekt som enligt direktivet och modellreglerna. Det innebär att tilläggsskatt kan beräknas för ett fast driftställe och fördelas på ett fast driftställe. Utöver den möjlighet till avdrag för allmän skatt som följer av inkomstskattelagen, bör sådan utländsk nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt och som avser ett fast driftställe även omfattas av möjlighet till nedsättning av statlig inkomstskatt enligt lagen om avräkning av utländsk skatt.

Regeringen instämmer i vad *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* har anfört i fråga om olika skattesubjekt. Av kommentaren till definitionen av kvalificerad nationell tilläggsskatt i artikel 10.1.1 i modellreglerna (punkt 118.9) framgår att stater som inför en sådan skatt ska placera skattskyldigheten på en eller flera nationella enheter, dvs. enheter som hör hemma där. Rätt till avräkning bör även finnas om nationell tilläggsskatt enligt lagstiftningen i den utländska staten tas ut av en annan koncernenhet eller enhet i denna stat än den koncernenhet eller enhet som skatten avser. Regeringen föreslår därför att bestämmelserna i 2 och 4 kap. lagen om avräkning av utländsk skatt ska tillämpas oavsett om en nationell tilläggsskatt enligt lagstiftningen i den utländska staten tas ut av en annan koncernenhet eller enhet som hör hemma i den staten än den koncernenhet, det samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag som skatten avser (de två sistnämnda utgör enheter men däremot inte koncernenheter). Definitionerna av enhet, koncernenhet och samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag i detta avseende framgår av lagen om tilläggsskatt. När det gäller beskattningsunderlag anser regeringen dock inte att beskattningsunderlagen skiljer sig åt på ett sådant sätt att ytterligare ändringar är motiverade för att möjliggöra avräkning i de aktuella situationerna.

I modellreglernas och direktivets definitioner av kvalificerad huvud- och kompletteringsregel för tilläggsskatt respektive kvalificerad regel för nationell tilläggsskatt anges som villkor i fråga om respektive regel att den stat som har infört regelverket inte får ge förmåner för att kompensera för regelverket (jfr motsvarande bestämmelser i 2 kap. 3–5 §§ lagen om tilläggsskatt). Av kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna (punkt 116 och 123–126) framgår i fråga om definitionen av kvalificerad nationell tilläggsskatt (”qualified domestic minimum top-up tax”) att förbudet mot förmåner i definitionen av kvalificerad regel för nationell tilläggsskatt avser förmåner kopplade till nämnda regel. Förslaget i denna proposition innebär att det föreslås en möjlighet att avräkna utländsk nationell tilläggsskatt från svensk inkomstskatt. Det är alltså inte fråga om att tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt efterges, kompenseras eller liknande. Denna situation skiljer sig från situationen då tilläggsskatt enligt 6 kap. lagen om tilläggsskatt efterges, kompenseras eller liknande genom en förmån. Det är denna sistnämnda situation som förbudet mot förmåner tar sikte på. Förslaget innebär därmed inte en sådan otillåten förmån som avses i direktivet och modellreglerna.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse ska införas om att utländsk nationell tilläggsskatt omfattas av uttrycket utländsk skatt i lagen om avräkning av utländsk skatt.

Förslaget medför införandet av 1 kap. 3 § fjärde stycket och 5 a § i lagen om avräkning av utländsk skatt.

25 När den första tilläggsskatterapporten ska lämnas in

Regeringens förslag: Om beskattningsåret har avslutats före den 31 mars 2025 ska en tilläggsskatterapport lämnas in senast den 30 juni 2026.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Göteborgs kommun* och *Stockholms kommun* ställer sig positiva till den föreslagna bestämmelsen. *Föreningen Svensk Sjöfart* har inga invändningar mot förslaget men önskar se förtydliganden av hur den framtida rapporteringen i en tilläggsskattedeklaration ska genomföras. Vidare önskar *FAR*, *Föreningen Svensk Sjöfart* och *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Finansbolagens förening, Företagarna, Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan NSD m.fl. förtydliganden kring om de lättnadsregler vid rapportering som föreslagits av OECD kommer att införas i Sverige. NSD m.fl. anför att den förutsätter att det även pågår ett arbete med att införa de tillfälliga lättnader beträffande sanktioner som OECD presenterade i december 2023. *Skatteverket* anser att regler om informationsutbyte och förfarande prioriteras samt upprepar behov av förändringar i vissa förfarandebestämmelser som exempelvis förlängd ordinarie omprövningsfrist till nackdel på Skatteverkets initiativ.

Skälen för regeringens förslag: Av 33 d kap. 13 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, framgår att en tilläggsskatterapport ska ha kommit in till Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten avser. Om det är första gången lagen (2023:875) om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen, ska dock rapporten ha kommit in inom 18 månader efter utgången av beskattningsåret. Om det är första gången bestämmelserna om tilläggsskatt tillämpas för en koncern gäller således en längre frist innan tilläggsskatterapporten behöver lämnas in. Detsamma gäller i fråga om de anmälningar som ska lämnas enligt skatteförfarandelagen.

Lagen om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. För de koncerner som ska tillämpa lagen om tilläggsskatt vid ikraftträdandet ska således den första tilläggsskatterapporten lämnas in senast den 30 juni 2026 om beskattningsåret löper ut den 31 december 2024.

Tidpunkten för när den första tilläggsskatterapporten senast ska lämnas inträder dock tidigare för en koncern som har ett förkortat beskattningsår. Om beskattningsåret avslutas den 30 juni 2024 ska tilläggsskatterapporten

lämnas senast den 31 december 2025 enligt 33 d kap. 13 § andra stycket SFL. Tidpunkten för när rapporten senast ska lämnas påverkar inte bara koncernen utan även skattemyndigheterna i de aktuella staterna, som behöver säkerställa att det finns system på plats som är redo för att ta emot tilläggsskatterapporter och anmälningar. Mot denna bakgrund finns behov av en kompletterande bestämmelse som innebär en lättnad för koncernen i förhållande till när en tilläggsskatterapport senast ska lämnas in. Även om det första beskattningsåret avslutas vid en tidigare tidpunkt än den 31 december 2024, behöver en tilläggsskatterapport inte lämnas förrän den 30 juni 2026. Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (avsnitt 5 punkt 1–8) och kommentaren till artikel 9.4 i modellreglerna (punkt 32) framgår bl.a. följande. Om en koncern har ett förkortat beskattningsår som omfattar mindre än tre månader vad avser det andra året som koncernen ska tillämpa lagen om tilläggsskatt, kan tilläggsskatterapporten för år 2025 komma att behöva lämnas tidigare än för år 2024. Om t.ex. koncernens beskattningsår för år 2024 motsvarar ett kalenderår ska tilläggsskatterapporten lämnas senast den 30 juni 2026 (18 månader efter beskattningsårets utgång). Om det efterföljande beskattningsåret är förkortat och löper den 1 januari–28 februari 2025, ska dock tilläggsskatterapporten för det beskattningsåret lämnas in senast den 31 maj 2026 (15 månader efter beskattningsårets utgång).

En bestämmelse bör därför införas och utformas på så sätt att om beskattningsåret har avslutats före den 31 mars 2025 behöver tilläggsskatterapporten inte lämnas in före den 30 juni 2026. Lättnaden avser inte endast det första året som koncernen ska tillämpa lagen om tilläggsskatt utan även efterföljande beskattningsår, om det har avslutats före den 31 mars 2025. För beskattningsår som avslutas den 31 mars 2025 eller senare gäller de tidsfrister som anges i 33 d kap. 13 § SFL.

Förslaget överensstämmer med avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 och kommentaren till artikel 9.4 i modellreglerna (punkt 32). Bestämmelsen kan införas genom en övergångsbestämmelse.

En tilläggsskattedeklaration ska lämnas senast en månad efter den dag då tilläggsskatterapporten senast ska lämnas, se 32 a kap. 5 § SFL. Förslaget om att en tilläggsskatterapport inte behöver lämnas förrän den 30 juni 2026 får således till följd att en tilläggsskattedeklaration inte behöver lämnas förrän senast en månad efter denna dag.

Vad gäller förtydliganden kring de lättnadsregler vid rapportering som föreslagits av OECD, som *FAR, NSD m.fl.* och *Föreningen Svensk Sjöfart* tar upp, kan regeringen förtydliga följande. I 33 d kap. SFL finns bestämmelser om vad en tilläggsskatterapport ska innehålla. I 12 § samma kapitel finns ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om undantag från bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport. Regeringen har i samband med införandet av bestämmelsen uttalat att en koncern som använder sig av ett undantag eller en förenklingsregel inte ska vara skyldig att lämna fler uppgifter än vad som krävs för att bedöma om kriterierna för undantaget eller förenklingsregeln är uppfyllda (prop. 2023/24:32 s. 390). Sådana förtydliganden behöver emellertid inte anges i lag utan kan i stället anges i förordning. Regeringen beslutade den 13 juni 2024 om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) där efterfrågade förtydliganden

framgår. Förordningsändringarna träder i kraft den 1 augusti 2024. När det gäller förtydliganden avseende förenklingsregel för nationell tilläggsskatt har regeringen för avsikt att återkomma i frågan.

NSD m.fl. har vidare berört frågan om sanktionslättnader. OECD beskriver i safe harbour-dokumentet en tillfällig sanktionslättnad som innebär att uppgiftsskyldiga under en tidsangiven inledande fas ska undgå sanktioner om de vidtagit rimliga åtgärder för att säkerställa att de tillämpat modellreglerna på ett korrekt sätt. Varken de befintliga reglerna i skatteförfarandelagen eller befrielsereglerna i 51 kap. 3 och 4 §§ SFL innehåller någon motsvarighet till en sådan tidsbegränsad sanktionslättnad som fastställts av IF i dokumentet (se prop. 2023/24:32 s. 435). Frågan kräver ytterligare analyser och bedömningar. Frågan om sanktionslättnader ligger dock utanför detta lagstiftningsärende. Regeringen har tidigare aviserat en avsikt att återkomma i denna fråga (samma prop. s. 435).

Skatteverket efterfrågar avslutningsvis ytterligare ändringar inom förfarandeområdet, bl.a. om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter och förlängd ordinarie omprövningsfrist till nackdel på Skatteverkets initiativ. Förhandlingarna inom IF om hur det automatiska utbytet av tilläggsskatterapporter bör gå till pågår alltjämt. Det finns även andra förfarandefrågor som behöver analyseras och övervägas närmare. Regeringen har därför för avsikt att återkomma även i dessa frågor.

Lagförslag

Förslaget medför att en övergångsbestämmelse införs till lagen (2023:880) om ändring i skatteförfarandelagen.

26 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Ändringarna i lagen om tilläggsskatt och lagen om avräkning av utländsk skatt ska träda i kraft den 1 januari 2025. Ändringarna i lagen om tilläggsskatt ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

De bestämmelser som föreslås om fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat ska tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

Den rapporterande enheten får dock tillämpa samtliga eller vissa av de föreslagna bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* är positiv till förslaget om frivillig retroaktivitet. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att det bör krävas att den skattskyldige uttryckligen anger att retroaktiv tillämpning av en viss regel begärs. *Skatteverket* anser att begreppet ”begära” leder tankarna fel och föreslår en alternativ formulering.

Skälen för regeringens förslag: I denna proposition föreslås ändringar i lagen (2023:875) om tilläggsskatt (avsnitt 5–23), lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avsnitt 24) samt en övergångsbestämmelse till lagen (2023:880) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) (avsnitt 25). Lagändringarna bör träda i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 januari 2025. Ändringarna i lagen om tilläggsskatt bör tillämpas för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024. I fråga om svenska handelsbolag, som saknar beskattningsår, bör ändringarna tillämpas för räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

De föreslagna ändringarna i lagen om tilläggsskatt bör också kunna tillämpas för tid före ikraftträdandet, om den rapporterande enheten väljer att göra så. Skälen för en sådan frivillig retroaktiv tillämpning utvecklas närmare nedan.

Modellreglerna antogs den 14 december 2021. Enligt överenskommelsen ska modellreglerna genomföras i form av ett gemensamt tillvägagångssätt (”common approach”). Det innebär att de stater som enats om reglerna inte är förbundna att införa dem i nationell rätt, men om de gör det ska reglerna införas och administreras i enlighet med modellreglerna och tillhörande kommentar.

Minimibeskattningsdirektivet antogs den 14 december 2022. Enligt artikel 56 i direktivet ska medlemsstaterna införa bestämmelserna i direktivet senast den 31 december 2023 och bestämmelserna i direktivet ska tillämpas för beskattningsår som börjar från och med detta datum. Av skäl 4 till direktivet framgår följande. Skälen för att anta ett direktiv som omfattar modellreglerna är att det i en union med nära integrerade ekonomier är av avgörande betydelse att modellreglerna genomförs på ett konsekvent och samordnat sätt. Mot bakgrund av modellreglernas omfattning, detaljrikedom och tekniska aspekter krävs en gemensam unionsram, i form av ett direktiv, för att förhindra en fragmentering av den inre marknaden när dessa regler ska införas. Av skäl 6 framgår att det är nödvändigt att genomföra de modellregler som medlemsstaterna har enats om på ett sätt som ligger så nära den globala överenskommelsen som möjligt, för att säkerställa att de regler som medlemsstaterna genomför i enlighet med direktivet är kvalificerade i den mening som avses i modellreglerna. Av skäl 24 framgår att för att säkerställa en konsekvent tillämpning vid genomförandet av direktivet bör medlemsstaterna använda sig av modellreglerna, förklaringarna och exemplen i kommentaren och de administrativa riktlinjerna samt dokumentet om tillfälliga förenklingsregler som en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten. Av skäl 22 framgår att även ytterligare vägledning som ska tas fram inom OECD för genomförande av modellreglerna kommer att vara en användbar källa till illustration och tolkning avseende den information som ska lämnas i tilläggsskatte-

rapporten, och medlemsstaterna kan välja att införa dessa bestämmelser i nationell rätt.

De lagändringar som föreslås i denna proposition har sin grund i de administrativa riktlinjer som har beslutats under år 2023, dvs. före det att lagen om tilläggsskatt trädde i kraft. Den svenska lagstiftningen baseras i huvudsak på det delbetänkande som 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor överlämnade till regeringen den 7 februari 2023. Delbetänkandet kompletterades av en promemoria framtagen inom Finansdepartementet, som remitterades den 20 mars 2023. Av tidsskäl fanns inte möjlighet att beakta samtliga delar av de administrativa riktlinjerna från februari 2023 som kräver lagstiftning, och de senare riktlinjerna var ännu inte beslutade när remissförfarandena inleddes i Sverige (se även avsnitt 4 och 5 i denna proposition). I andra länder ser dock lagstiftningsprocessen annorlunda ut och modellreglerna respektive minimibeskattningsdirektivet har implementerats i olika staters rättsordningar på olika sätt. I många fall har samtliga administrativa riktlinjer kunnat beaktas redan när regelverk motsvarande lagen om tilläggsskatt införts, med ikraftträdande den 1 januari 2024.

Av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen följer att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Av bestämmelsen följer att det finns möjligheter att under vissa närmare förutsättningar göra undantag. Dessa undantagsbestämmelser aktualiseras inte i detta lagstiftningsärende.

Förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i regeringsformen är begränsat till lagstiftning som är till den skattskyldiges nackdel (proposition 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m. s. 56). Rättssäkerhetsskäl talar för att införandet av retroaktiv lagstiftning bör vara restriktivt, även i det fall det är förenligt med grundlagen. Retroaktiv lagstiftning till den skattskyldiges fördel har dock förekommit vid ett antal tillfällen. När det är oklart om en lagändring ska anses vara till fördel eller till nackdel för den skattskyldige kan s.k. frivillig retroaktivitet aktualiseras.

I proposition 1980/81:104 med förslag angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskningsavdrag infördes ändrad lagstiftning vad gäller kapitalvinstbeskattning av fastigheter. Det infördes en möjlighet för de skattskyldiga att frivilligt tillämpa de nya reglerna om kapitalvinstbeskattning retroaktivt. Departementschefen uttalade att det kan förutsättas av den enskilde endast begär retroaktivitet om det är till fördel för denne. Det kan dock inte uteslutas att någon begär retroaktiv tillämpning trots att det är till dennes nackdel. Retroaktivitetsförbudet i regeringsformen innebär enligt departementschefen att skattemyndigheten skulle vara förhindrad att tillämpa de nya reglerna retroaktivt till den enskildes nackdel, även om det skett på den enskildes begäran (s. 42). Lagrådet anförde i sitt yttrande bl.a. att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen inte kan anses tillämpligt i den aktuella situationen. Det intresse ifrågavarande regel är avsett att skydda får nämligen anses tillgodosett redan därigenom att det ligger i den skattskyldiges hand att – med utgångspunkt från egna bedömningar om vad som är till hans förmån – avgöra om han önskar åberopa den nya alternativregeln. Om en sådan begränsning avseende den

retroaktiva lagstiftningen som beskrivits i förarbetena ska finnas, borde den dock uttryckas i lag och inte bara framgå av motiven (s. 190). Mot bakgrund av Lagrådets yttrande bedömde regeringen slutligen att någon sådan uttrycklig reglering om att retroaktiv tillämpning endast fick ske om det var till den skattskyldiges fördel, inte var nödvändig (s. 195).

Ett annat exempel på frivillig retroaktivitet rör ändrade regler för kapitalvinstbeskattning av bostadsrätt (proposition 1991/92:54 om reavinstbeskattning av bostadsrätter s. 12 och 18). Lagrådet tog i sitt yttrande upp de föreslagna övergångsbestämmelsernas förenlighet med retroaktivitetsförbudet och anförde att förbudet enligt Lagrådets mening principiellt sett är ovillkorligt i den meningen att förbudet ska iakttas oberoende av vad den skattskyldige har för uppfattning i saken. Från teoretisk synpunkt kan därför ifrågasattas lämpligheten av att – som skett i det remitterade förslaget – låta den skattskyldige avgöra om nya eller äldre bestämmelser ska tillämpas. En övergångsbestämmelse av innebörd att det nya regelsystemet skulle få tillämpas bara om det var till förmån för den skattskyldige har emellertid flera nackdelar. Ett åläggande för skattemyndigheterna att i varje enskilt fall fastställa vilket regelsystem som ger lägst skatt kan – inte minst på reavinstområdet – ge upphov till utredningssvårigheter som inte står i rimlig proportion till frågans ekonomiska betydelse. Besvärliga processuella komplikationer kan vidare uppstå om den skattskyldige och skattemyndigheterna har olika mening om vilket regelsystem som i en viss situation ger lägst skatt. Lagrådet motsatte sig därför inte de föreslagna övergångsbestämmelserna utan menade att det får godtas att valet av tillämpligt regelsystem avgörs av den skattskyldige.

Ytterligare ett exempel gäller ändrade regler i inkomstskattelagen (1999:1229) om uppskov vid beskattningen av avyttring av andelar i vissa fall, där den skattskyldige gavs möjlighet att välja att tillämpa de nya reglerna retroaktivt (prop. 2002/03:15 Utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten s. 47–50 och s. 103).

Frågan om frivillig retroaktivitet till förmån för den skattskyldige aktualiserades också i propositionen Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto (prop. 2020/21:23 s. 53–54.). I det fallet förordade en del av remissinstanserna att den föreslagna ändrade lagstiftningen skulle ges retroaktiv effekt. Regeringen konstaterade att även om de föreslagna bestämmelserna är till fördel för de skattskyldiga som kollektiv, kan bestämmelserna under vissa förhållanden vara till den skattskyldiges nackdel. Med hänsyn till att lagstiftningen kan vara negativ och därmed träffas av retroaktivitetsförbudet samt att tillbakaverkande lagstiftning ska tillämpas mycket restriktivt, bedömde regeringen att de föreslagna reglerna inte bör få tillämpas retroaktivt.

De lagändringar som föreslås i denna proposition är av olika karaktär. En del av förslagen, t.ex. förslaget att hantera vissa dotterbolag till ideella föreningar som undantagna enheter (avsnitt 7.1) och att undanta offentliga förmögenhetsfonder från definitionen av moderföretag (avsnitt 7.2), är entydigt till fördel för de skattskyldiga. Flera av förslagen ger den rapporterande enheten nya valmöjligheter (avsnitt 14.1–14.3). Om en valmöjlighet utnyttjas kan den leda till såväl ett högre som ett lägre skatteuttag. Eftersom valmöjligheterna är just valmöjligheter får det dock

förutsättas att de utnyttjas av de koncerner där valet leder till ett mer fördelaktigt utfall.

Möjligheten att införa retroaktiv lagstiftning bör tillämpas mycket restriktivt, vilket även framgår av de förarbetsuttalanden som nämns ovan. Det är dock av stor vikt att de svenska reglerna om tilläggsskatt kan tillämpas på samma sätt och samtidigt som de regler som övriga medlemsstater har infört i sina nationella rättsordningar vid genomförandet av minimibeskattningsdirektivet. Detsamma gäller regler som stater utanför EU har infört med anledning av modellreglerna. Med hänsyn till att de föreslagna lagändringarna baseras på de administrativa riktlinjer som beslutats under år 2023 och att de således kan ha kommit att beaktas i andra medlemsstaters och staters lagstiftning redan från och med den 1 januari 2024 är det angeläget att även de svenska reglerna kan tillämpas från och med detta datum. För att inte stå i strid med retroaktivitetsförbudet föreslås att bestämmelsernas retroaktiva verkan görs frivillig för företagen. Det innebär att företagen vad avser beskattningsåret 2024 kan välja att tillämpa lagen om tilläggsskatt antingen i dess lydelse från och med det ursprungliga ikraftträdandet eller i dess lydelse från och med år 2025. Det intresse retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § regeringsformen är avsett att skydda bör därmed anses tillgodosett.

Företagen bör kunna välja att bara tillämpa en eller några enstaka av de lagändringar som föreslås retroaktivt för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2023. Det bör inte ställas upp några särskilda krav avseende rapportering av vilka val som görs i detta hänseende. För svenska handelsbolag gäller vad som sägs ovan för räkenskapsåret 2024.

Det bedöms ändamålsenligt att det ska vara den rapporterande enheten, dvs. den enhet som lämnar tilläggsskatterapport, som får begära en retroaktiv tillämpning. En sådan begäran bör ske genom att den rapporterande enheten tillämpar en eller flera av de nu föreslagna reglerna vid beräkningarna enligt lagen om tilläggsskatt som sedermera redovisas i tilläggsskatterapporten, med verkan från beskattningsår 2024. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det med hänsyn till förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning till nackdel för den skattskyldige är av stor vikt att det tydligt framgår om den skattskyldige begärt retroaktiv tillämpning och i så fall av vilka regler. Förvaltningsrätten ser en risk för att den föreslagna lösningen kan leda till osäkerhet rörande om en sådan begäran har gjorts och anser därför att det bör krävas att den skattskyldige uttryckligen anger att retroaktiv tillämpning av en viss regel begärs. Detta kan exempelvis redovisas på samma sätt som val. Någon särskild redovisning avseende vilken bestämmelse företagen har valt att tillämpa anser emellertid regeringen inte bör krävas. Redovisning av hur beräkningarna enligt lagen om tilläggsskatt har gjorts sker i tilläggsskatterapporten. Tilläggsskatterapporten har tagits fram inom IF och syftar till att underlätta redovisningen genom att formen för redovisningen som utgångspunkt är densamma i de stater där multinationella koncerner bedriver verksamhet. Att därutöver kräva en särskild redovisning avseende vilka bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som koncernen har använt vid beräkningarna skulle leda till ökad administration och är därför varken lämpligt eller önskvärt. För det fall det finns oklarheter kring på vilket sätt beräkningarna har gjorts har Skatteverket möjlighet att förelägga en

koncernenhet att lämna kompletterande uppgifter och koncernenheten har då också en skyldighet att förtydliga vilka bestämmelser som har tillämpats.

Skatteverket anser att begreppet ”begära” leder tankarna fel, eftersom det inte rör sig om någon faktisk begäran utan enbart om att den rapporterande enheten väljer en tillämpning av vissa bestämmelser. Skatteverket föreslår som alternativ formulering att den rapporterande enheten ”får tillämpa” samtliga eller vissa bestämmelser för räkenskapsår 2024. Regeringen instämmer i Skatteverkets bedömning.

Skatteverket anför vidare att reglerna om omprövning i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) i det här sammanhanget innebär att en enhet kan begära omprövning av sin beskattning och begära att den reglering som inte har tillämpats ska tillämpas i stället. Regeringen instämmer även i den bedömningen. Att Skatteverket inte kan ompröva på eget initiativ till nackdel för enheterna på denna grund följer av att det är enheten som har att välja vilka regler som ska tillämpas.

Av avsnitt 19 i denna proposition framgår att bestämmelser om fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat ska tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

27 Konsekvensanalys

Regelrådet anser att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning (förordningen har upphävts den 6 maj 2024 och ersatts med förordningen [2024:183] om konsekvensutredningar).

27.1 Syfte och alternativa lösningar

Modellreglerna om en global minimibeskattning, kallade modellreglerna, antogs av OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (det inkluderande ramverket, förkortat IF) i december 2021. Därefter har arbetet inom IF fortsatt, bl.a. har det utarbetats förenklingsregler och administrativa riktlinjer. I denna proposition behandlas ändringar i lagen (2023:875) om tilläggsskatt med anledning av de administrativa riktlinjer som har antagits av IF den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och den 15 december 2023. Därutöver föreslås vissa andra förtydliganden och språkliga ändringar i lagen om tilläggsskatt. För att genomföra modellreglerna inom EU presenterade Europeiska kommissionen den 22 december 2021 ett förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (COM(2921)823). Den 14 december 2022 antog rådet direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, kallat minimibeskattningsdirektivet.

I minimibeskattningsdirektivet anges att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt. Det är således centralt att även de administrativa riktlinjerna implementeras i Sverige. Vissa riktlinjer kräver lagstiftning. Utgångspunkten i lagstiftningsarbetet har varit att de nya bestämmelserna ska utformas så att de ligger så nära de administrativa riktlinjerna som möjligt. Några alternativa lösningar har inte övervägts eftersom det inte ansetts vara relevant. Om förslagen inte genomförs implementeras inte de administrativa riktlinjerna på ett lämpligt sätt i svensk rätt.

I avsnitt 26 redogörs för de överväganden som gjorts vad gäller ikraftträdandet för förslagen. Några andra överväganden utöver detta har inte gjorts.

Information om de nya bestämmelserna bör tillhandahållas inom ramen för övrig information om modellreglerna och lagen om tilläggsskatt. Skatteverket förutsätts uppdatera sina informationsmaterial och vidta lämpliga informationsinsatser.

27.2 Konsekvenser av lagen om tilläggsskatt

I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32) finns en analys av konsekvenserna av förslaget om införande av lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt genomför modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet i svensk lagstiftning. Modellreglerna är ett omfattade och komplext regelverk och resultatet av ett mångårigt internationellt samarbete (se även avsnitt 4 och 5). Vilka konsekvenser reglerna får i Sverige beror på i vilken utsträckning andra länder genomför regelverket. Eftersom det inte var känt vilka länder som kommer att genomföra modellreglerna och vilka som inte kommer att göra det utgår konsekvensanalysen i nämnda proposition från ett antagande om att samtliga EU-länder genomför minimibeskattningsdirektivet, att övriga G20-länder genomför modellreglerna och att 75 procent av länderna utanför EU/G20 genomför liknande regler. De kvantitativa delarna av analysen i propositionen bygger i stor utsträckning på de land-för-land-rapporter som lämnats av svenska multinationella koncerner under perioden 2016–2021. Land-för-land-rapporteringen är relativt ny och kvaliteten på statistiken varierar. Det komplexa regelverket tillsammans med den osäkerhet som finns i det statistiska underlaget och vad gäller den internationella implementeringen gör att bedömningarna i konsekvensanalysen är osäkra och ska tolkas med försiktighet. Detta gäller särskilt de kvantitativa delarna.

Lagen om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024. Det finns ännu ingen ny information om svenska multinationella koncerner som kan användas för att fördjupa konsekvensanalysen och eventuellt ompröva de bedömningar som gjordes i nämnda proposition.

I denna proposition finns förslag om en rad nya och ändrade bestämmelser i lagen om tilläggsskatt. Inget av förslagen bedöms ge upphov till några offentligfinansiella effekter enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner vid ändrade skatte- och avgiftsregler. Bedöm-

ningen är vidare att de enskilda förslagen endast får begränsade konsekvenser i övrigt. Ur ett konsekvensanalysperspektiv bör förslagen i stället tolkas och utvärderas tillsammans med de befintliga bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Förslagen i denna proposition ändrar inte i sak de bedömningar och slutsatser som gjordes i nämnda proposition.

27.3 Effekter för företagen

Förslagen i denna proposition påverkar de företag som omfattas av lagen om tilläggsskatt. I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner bedömdes att mellan 120 och 130 koncerner med ett svenskt moderföretag skulle omfattas av lagen. Dessa koncerner bedömdes bestå av ca 13 000 koncernenheter (företag) varav 4 000 i Sverige och 9 000 i utlandet. Lagen bedömdes också omfatta 8 000 koncernenheter i Sverige i koncerner med ett utländskt moderföretag. Det finns i dag ingen ny information som ändrar denna bedömning. Vilka av koncernerna och företagen som kommer att påverkas av respektive förslag är dock svårt, och i vissa fall omöjligt, att avgöra. Det är därför inte möjligt att göra en fullskalig analys av förslagens effekter för berörda företag utifrån antal, storlek och bransch, påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet samt påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag. I detta avsnitt redovisas därför enbart vissa bedömningar och resonemang som baseras på tillgänglig information och på konsekvensanalysen i den ovan nämnda propositionen.

Lagen om tilläggsskatt omfattar företag och koncerner med intäkter över 750 miljoner euro. Det är således fråga om stora koncerner. De svenska multinationella koncerner som bedöms omfattas av lagen om tilläggsskatt har intäkter på ca 5 200 miljarder kronor globalt, ca 1,7 miljoner anställda över hela världen och bedriver verksamhet i sammanlagt 80 länder. Det finns således inga skäl att särskilt anpassa reglerna för små företag.

I ovan nämnda proposition gjordes bedömningen att lagen om tilläggsskatt kommer att leda till väsentligt ökade kostnader för företagen. Den tillfälliga förenklingsregeln, som möjliggör att i ett initialt skede undanta vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner från att tillämpa reglerna om tilläggsskatt fullt ut, bedömdes minska företagens kostnader betydligt.

I denna proposition föreslås ytterligare förenklingar i lagen om tilläggsskatt som underlättar för företagen och bidrar till lägre administrativa kostnader.

I avsnitt 22 och 23 redogörs för förslaget om en av IF godkänd förenklingsregel för kvalificerad nationell tilläggsskatt. Förslaget innebär att en koncern inte behöver göra någon tilläggsskatteberäkning enligt huvud- eller kompletteringsregeln för stater som har en kvalificerad nationell tilläggsskatt. Detta innebär en förenkling för koncerner som har verksamhet i stater som får sina nationella tilläggsskatter godkända som kvalificerade nationella tilläggsskatter. Eftersom det inte är känt vilka stater som kommer att få ett sådant godkännande är det dock inte möjligt att kvantifiera i hur stor utsträckning företagens administration minskar till följd av detta.

Den tillfälliga förenklingsregeln som finns i dag bygger på att vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner kan göra en förenklad tilläggsskatteberäkning med hjälp av uppgifter i sina land-för-land-rapporter. Koncerner som enbart har inhemsk verksamhet (nationella koncerner) är inte skyldiga att lämna en land-för-land-rapport och kan således inte tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. Även de nationella koncernerna kan dock tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln med anledning av förslaget i avsnitt 20.6 om att en koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln om enheten lämnar uppgifter om intäkt och vinst eller förlust före inkomstskatt utifrån sina kvalificerade finansiella rapporter. De administrativa kostnaderna minskar således för de nationella koncernerna. I ovan nämnda proposition gjordes bedömningen att det finns mellan tio och tjugo sådana koncerner.

Den beräkning av de administrativa kostnaderna som finns i ovan nämnda proposition utgörs av en sammanvägd bedömning med utgångspunkt i Tillväxtverkets regelräknare och information från koncernerna själva. Antalet nationella koncerner är ungefär tio procent av det totala antalet koncerner som bedöms omfattas av lagen om tilläggsskatt. Eftersom de nationella koncernerna enbart bedriver verksamhet i Sverige bör dock de administrativa kostnaderna för dem vara betydligt lägre än för multinationella koncerner. Det är därför inte rimligt att beräkningsmässigt utgå från beräkningarna i ovan nämnda proposition och anta att de administrativa kostnaderna för de nationella koncernerna är proportionella mot hur många de är. Om man i stället antar att de nationella koncernerna står för fem procent av de administrativa kostnaderna och utgår från det lägre scenario i propositionen där Tillväxtverkets regelräknare används i beräkningen skulle den omständigheten att nationella koncerner kan tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln kunna innebära att deras administrativa kostnader minskar med ca fem miljoner kronor per år. Slutsatsen är osäker.

27.4 Effekter för kommuner och regioner

Företag som ägs av stat, region eller kommun och som är skyldiga att upprätta en koncernredovisning kan bilda en koncern enligt lagen om tilläggsskatt. Bedömningen är att det finns ett tiotal kommunala koncerner som har årliga intäkter på minst 750 miljoner euro. Det saknas dock tillräcklig information för att kunna avgöra hur många av koncernenheterna i dessa koncerner som utgör myndighetsenheter och som därmed är undantagna från lagens tillämpningsområde, respektive hur många dem som kommer att behöva upprätta och lämna en tilläggsskatterapport. Bedömningen är att inga kommunala koncernenheter kommer att vara lågbeskattade och därmed behöva betala tilläggsskatt.

Malmö kommun saknar en konsekvensanalys av vad ändringarna innebär för kommunala koncerner och *Göteborgs kommun* anser att det behövs ytterligare utredning av konsekvenserna för nationella koncerner och offentlig verksamhet. Göteborgs kommun anser vidare att lagstiftaren

måste ta ett större ansvar så att de kommunala koncernerna får det stöd som behövs för att kunna hantera lagstiftningen.

Förslaget om att en koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln med hjälp av uppgifter utifrån sina kvalificerade finansiella rapporter innebär att de kommunala koncernerna, som vanligtvis inte bedriver verksamhet i andra länder än Sverige och därmed inte upprättar land-för-land-rapporter, kan tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. Detta gör att administrationen och kostnaderna för de kommuner och regioner som dessa koncerner tillhör kommer att minska. Skatteverket tillhandahåller information och rättsligt stöd till berörda företag samt löpande information kring sitt arbete med tolkning av reglerna om tilläggsskatt.

27.5 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte få några effekter för enskilda, den ekonomiska jämställdheten, den ekonomiska fördelningen eller sysselsättningen.

27.6 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen bedöms endast medföra marginella förändringar för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna då det endast är fråga om ett begränsat antal nya bestämmelser som kompletterar de befintliga bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Vidare lämnas förslag om bestämmelser som införlivar nya förenklingsregler, vilka medför en enklare hantering för både Skatteverket och de skattskyldiga. Eventuella tillkommande kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

27.7 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Enligt minimibeskattningsdirektivet ska administrativa riktlinjer från OECD beaktas vid tillämpningen av direktivet (skäl 24 i direktivet), se vidare avsnitt 5 i denna proposition. Den föreslagna utformningen av de kompletterande bestämmelserna i denna proposition bedöms vara förenlig med minimibeskattningsdirektivet och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

28 Författningskommentar

28.1 Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

1 kap.

3 § Med utländsk skatt avses i denna lag följande skatter som betalats till en utländsk stat, delstat, lokal myndighet eller till Europeiska unionen:

1. allmän slutlig skatt på inkomst,
2. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
3. skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
4. skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund som uppburits i den utländska staten av skattskyldig som bedriver sjöfart eller luftfart i internationell trafik.

Med utländsk skatt avses även belopp som anges i 2 kap. 8 § första stycket 2 och 3.

Med utländsk skatt avses i 2 kap. 3–6 §§, 9 § andra stycket, 15 och 18–20 §§ även motsvarande preliminär skatt.

Med utländsk skatt avses även skatt som tas ut enligt en sådan regel om nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt och som betalats till en utländsk stat.

Med utländsk skatt avses i 5 kap. skatt som beräknats på underlag som motsvarar underlaget för riskskatt enligt lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut.

I paragrafen regleras vad som i lagen avses med uttrycket utländsk skatt.

Av *fjärde stycket*, som är nytt, framgår att med utländsk skatt avses, utöver vad som framgår av paragrafen i övrigt, skatt som tas ut enligt en regel om nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 § lagen (2023:875) om tilläggsskatt och som betalats till en utländsk stat. Enligt de s.k. modellreglerna för global minimibeskattning (Global Anti-Base Erosion Model Rules) som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF), är ett fast driftställe en koncernenhet. Det innebär att tilläggsskatt kan beräknas och fördelas på ett fast driftställe. På samma sätt kan ett en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) vara en koncernenhet vid tillämpning av modellreglerna. Nationell tilläggsskatt ska tas ut avseende samma subjekt som enligt modellreglerna. Det nya fjärde stycket innebär att dubbelbeskattning som eventuellt uppkommer kan undvikas genom avräkning av utländsk nationell tilläggsskatt enligt 2 kap. eller 4 kap. i lagen om avräkning av utländsk skatt.

Genom ändringen flyttas nuvarande fjärde stycket till femte stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 24.

5 a § *Bestämmelserna i 2 och 4 kap. tillämpas också på sådan utländsk skatt som anges i 3 § fjärde stycket även om skatten enligt lagstiftningen i den utländska staten betalas av en annan enhet eller koncernenhet än den enhet eller koncernenhet som skatten avser, under förutsättning att de hör hemma i samma stat.*

Vad som avses med enhet, koncernenhet och hör hemma i framgår av lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Av paragrafen, som är ny, följer att det för avräkning av sådan utländsk nationell tilläggsskatt som avses i lagen om tilläggsskatt inte krävs att skatten tas ut av den koncernenhet eller enhet som tilläggsskattebeloppet beräknats och fördelats på enligt lagstiftningen i den utländska staten. Det krävs dock att beloppet tas ut av en koncernenhet eller enhet som hör hemma i den aktuella staten.

Övervägandena finns i avsnitt 24.

28.2 Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

2. Om ett beskattningsår har avslutats före den 31 mars 2025 ska en tilläggsskatterapport enligt 33 d kap. 13 § ha kommit in senast den 30 juni 2026.

Övergångsbestämmelsen, som är ny, innebär en lättnad när det gäller vid vilken tidpunkt en tilläggsskatterapport ska lämnas in. Om ett beskattningsår har avslutats före den 31 mars 2025, behöver tilläggsskatterapporten inte lämnas före den 30 juni 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 25.

28.3 Lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt

1 kap.

2 § Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande:

– lagens innehåll och tillämpningsområde (1 kap.),
– definitioner och förklaringar (2 kap.),
– beräkning av tilläggsskattebeloppet (3 kap.),
– val, tillkommande tilläggsskattebelopp i vissa fall och justering av skattekostnad (4 kap.),
– substansbelopp, verksamhet av begränsad betydelse och internationell sjöfartsverksamhet (5 kap.),
– skattskyldighet för tilläggsskatt (6 kap.),
– särskilda enheter och transaktioner (7 kap.), och
– *förenklingsregler* (8 kap.).

I paragrafen finns en innehållsförteckning över lagens kapitel. Ändringen är redaktionell och återspeglar den ändring som görs av rubriken till 8 kap.

7 a § *Som en undantagen enhet behandlas också en enhet vars värde uteslutande ägs av en eller flera ideella organisationer, direkt eller indirekt, om*

1. enheten och andra enheter som ingår i samma koncern och som inte är undantagna enheter enligt 5, 6 eller 7 § har en sammanlagd årlig intäkt som understiger 750 miljoner euro, och

2. den sammanlagda årliga intäkten för enheterna i 1 utgör mindre än 25 procent av koncernens sammanlagda årliga intäkt enligt moderföretagets koncernredovisning.

Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen justeras proportionellt.

Vid tillämpningen av den beloppsangivelse i euro som finns i första stycket ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 4 §.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 54.2–54.4 i kommentaren till artikel 1.5.2 i modellreglerna.

Det framgår av *första stycket* att vissa enheter vars värde uteslutande ägs av en eller flera ideella organisationer ska behandlas som undantagna enheter. Ägandet kan vara direkt eller indirekt men måste sammantaget omfatta hela enheten. Med enhetens värde avses andel av aktiekapital eller motsvarande andel. Uttrycket ideell organisation definieras i 2 kap. 34 §.

Enheten ska enligt *första punkten* behandlas som en undantagen enhet under förutsättning att enhetens årliga intäkt, tillsammans med de årliga intäkterna för samtliga andra enheter inom koncernen som inte på annan grund än denna bestämmelse är undantagna enheter, uppgår till mindre än 750 miljoner euro. Vad gäller årliga intäkter kan uppgiften hämtas från respektive koncernenhets årsredovisning eller finansiella rapporter.

Enligt *andra punkten* krävs för regelns tillämpning att den sammanlagda årliga intäkten för enheten och de andra enheter inom koncernen som inte på annan grund är undantagna enheter, utgör mindre än 25 procent av hela koncernens sammanlagda årliga intäkt enligt moderföretagets koncernredovisning.

Av *andra stycket* framgår att om ett eller flera av de fyra räkenskapsåren är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen justeras proportionellt för vart och ett av dessa räkenskapsår.

I *tredje stycket* finns en bestämmelse om att belopp i annan valuta än euro ska räknas om på det sätt som anges i 4 §, för att kontrollera om beloppsgränsen om 750 miljoner euro är uppfylld eller inte.

Bestämmelsen utgör ytterligare en alternativ grund för enheter som ägs av ideella organisationer att behandlas som undantagna enheter, och innebär inte någon begränsning vad gäller de andra grunder som finns i lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

Val av valuta vid beräkningar enligt lagen

17 a § *De beräkningar som ska göras för att bestämma ett tilläggsskattebelopp ska göras i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning (presentationsvalutan).*

Belopp i annan valuta än presentationsvalutan ska räknas om till denna enligt de principer som används för valutaomräkning vid upprättandet av koncernredovisningen.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, kallat minimibeskattningsdirektivet eller direktivet, men motsvarar punkt 5.1 i kommentaren till artikel 3.1.2 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar olika valutafrågor vid tillämpningen av lagen.

Av *första stycket* framgår att de beräkningar som ska göras för att bestämma ett tilläggsskattebelopp ska göras i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning (presentationsvalutan). Vad som avses med en koncernredovisning framgår av 2 kap. 19 §. Av den bestämmelsen följer att det alltid finns en definition i lagen vad avser koncernredovisning för tilläggsskatteändamål. Om moderföretaget inte upprättar någon koncernredovisning gäller enligt 2 kap. 19 § 4 att koncernredovisningen utgörs av de räkenskaper som skulle ha upprättats om moderföretaget var skyldigt att göra det enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en annan redovisningsstandard under förutsättning att räkenskaperna har justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen. I sådana fall utgörs presentationsvalutan av den valuta som pekas ut av den tillämpliga redovisningsstandarden.

Av *andra stycket* framgår att belopp i annan valuta än presentationsvalutan ska räknas om till denna enligt de principer som används för valutaomräkning vid upprättandet av koncernredovisningen.

Paragrafen får en ny placering enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

17 b § *Om det justerade resultatet vad avser svensk nationell tilläggsskatt beräknas enligt 3 kap. 6 §, ska beräkningarna av tilläggsskatt göras i svenska kronor om samtliga koncernenheter använder svenska kronor som redovisningsvaluta.*

Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta får den rapporterande enheten välja att beräkna tilläggsskatten antingen i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning eller i svenska kronor. Vad gäller de koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutan, ska omräkning ske enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt.

Ett val enligt andra stycket avser samtliga koncernenheter. Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 118.54 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna. Paragrafen blir tillämplig vid beräkning av nationell tilläggsskatt för de svenska företag som tillämpar bestämmelsen i 3 kap. 6 §. Den paragrafen innebär att det justerade resultatet – i stället för de vanliga reglerna i 3 kap. 2–5 §§ – ska utgå från en nationell redovisningsstandard. Av 3 kap. 6 a § framgår att en nationell redovisningsstandard är en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard där vissa ytterligare krav är uppfyllda. Enligt 3 kap. 6 b § gäller att en godkänd redovisningsstandard bara omfattas om resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen.

Om samtliga koncernenheter använder svenska kronor som redovisningsvaluta gäller enligt *första stycket* att beräkningarna av tilläggsskatt ska göras i svenska kronor.

Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta blir *andra stycket* tillämpligt. I så fall får den rapporterande enheten välja att beräkna tilläggsskatten antingen i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning eller i svenska

kronor. För de koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutan ska omräkning ske enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt.

Enligt *tredje stycket* gäller att ett val enligt andra stycket avser samtliga koncernenheter. Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser.

Paragrafen får en ny placering enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

2 kap.

1 § I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner av vissa begrepp och förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen också i andra kapitel.

Definitioner av följande begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 §
asymmetrisk vinst och förlust i utländsk valuta i 3 kap. 13 §
balansvärde i 5 kap. 5 §
beskattningsår i 24 §
bestämmande inflytande i 14 §
betydande snedvridning av konkurrensen i 3 kap. 7 §
bokfört nettovärde av materiella tillgångar i 23 §
delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2 §
delägd moderenhet i 13 §
effektiv skattesats i 3 kap. 37 §
enhet i 6 § första stycket
fast driftställe i 7 kap. 17 §
fastighetsinvesteringsföretag i 40 §
försäkringsinvesteringsenhet i 41 §
godkänd redovisningsstandard i 21 §
godkänt utdelningsskattessystem i 31 §
huvudenhet i 7 kap. 18 §
huvudregel för tilläggsskatt i 4 §
hör hemma i 1 kap. 11–16 §§
icke kvalificerat imputationsbelopp i 28 §
icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 f §
ideell organisation i 34 §
internationell organisation i 33 §
investeringsenhet i 38 §
investeringsenhet för pensioner i 37 §
investeringsfond i 39 §
justerat resultat i 3 kap. 2 §
justerad skattekostnad i 3 kap. 23 §
kompletteringsregel för tilläggsskatt i 5 §
koncern i 7 §
koncernenhet i 8 §
koncernredovisning i 19 §
kvalificerat imputationsbelopp i 27 §
kvalificerat skattetillgodohavande i 29 §
lågbeskattad koncernenhet i 44 §
lågskattestat i 45 §
marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 a–29 e §§
medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§

mellanliggande moderenhet i 12 §
minimiskattesats i 25 §
modellreglerna i 47 §
moderenhet i 10 §
moderföretag i 11 §
myndighetsenhet i 32 §
nettoskattekostnad i 3 kap. 8 §
offentligt organ i 6 § tredje stycket
omorganisering i 7 kap. 59 §
omvänd hybridenhet i 7 kap. 4 §
pensionsenhet i 35 §
pensionsfond i 36 §
portföljinnehav i 17 §
procentsats för tilläggsskatt i 3 kap. 38 § första stycket
rapporterande enhet i 43 §
redovisat resultat i 18 §
regel om nationell tilläggsskatt i 3 §
räkenskapsår i 22 §
skattetransparent enhet i 7 kap. 3 §
stat i 46 §
statslös koncernenhet i 48 §
substansbelopp i 5 kap. 2 §
svensk koncernenhet i 9 §
system för beskattning av kontrollerade utländska företag i 26 §
system med avdragsgill utdelning i 7 kap. 66 §
särskild uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13 §
tilläggsskatt i 2 §
tilläggsskattebelopp i 3 kap. 37–39 §§
tilläggsskatterapport i 42 §
undantagna utdelningar i 3 kap. 9 §
undantagen vinst och förlust avseende ägarintressen i 3 kap. 10 §
undantagna enheter i 1 kap. 5–8 §§
ägarenhet i 16 §
ägarintresse i 15 §
överskjutande vinst i 3 kap. 38 § andra stycket
övrigt skattetillgodohavande i 30 §.

Paragrafen innehåller en inledning till kapitlet som behandlar var definitioner och förklaringar finns samt en lista med definitioner av begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen. Ändringarna är redaktionella och innebär att de nya definitionerna icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande, marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande, system med avdragsgill utdelning och övrigt skattetillgodohavande införs i listan samt att den tidigare använda definitionen icke kvalificerat skattetillgodohavande utgår.

Godkända regelverk för tilläggsskatt

5 a § *En stats regler ska anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ endast om regelverket är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet och modellreglerna.

Paragrafen behandlar hur det ska avgöras och framgå om staters regler uppfyller villkoren för att anses vara ett kvalificerat regelverk.

Av bestämmelsen framgår att det ankommer på IF (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) att göra en bedömning av om staters regelverk avseende nationell tilläggsskatt, en huvudregel för tilläggsskatt och en kompletteringsregel för tilläggsskatt uppfyller de villkor som anges i 3–5 §§. Sådana godkännanden kommer att offentliggöras löpande vartefter att granskning skett av de olika staternas regler.

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 23.1.

11 § Med moderföretag avses

1. en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över den, eller
2. huvudenheten i en sådan koncern som avses i 7 § 2.

En sådan myndighetsenhet som avses i 32 § andra stycket anses dock inte vara ett moderföretag även om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda.

Paragrafens första stycke motsvarar artikel 3.14 i direktivet och artikel 1.4.1 i modellreglerna (”ultimate parent entity”). Det andra stycket, som är nytt, motsvarar delvis punkt 36.1–36.4 i kommentaren till artikel 1.4.1 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet moderföretag.

Det nya *andra stycket* innebär att en viss typ av myndighetsenheter, vilka definieras i 32 § andra stycket, undantas från definitionen av moderföretag. Det rör sig om offentliga förmögenhetsfonder (”sovereign wealth funds”). Eftersom definitionen av koncern i 7 § 1 utgår ifrån moderföretagets koncernredovisning får undantaget från definitionen av moderföretag till följd att offentliga förmögenhetsfonder inte anses ingå i en koncern enligt lagen, även om de enligt redovisningsregler anses vara moderföretag i en koncern. Detta innebär att de investeringar som ägs av en offentlig förmögenhetsfond ska behandlas som självständiga underkoncerner. På så sätt behandlas investeringar som ägs av offentliga förmögenhetsfonder på samma sätt oavsett om förmögenhetsfonden utgör en egen juridisk person (enhet) eller om den, i likhet med t.ex. de svenska AP-fonderna, är en del av ett offentligt organ.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

12 § Med mellanliggande moderenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe, en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

Paragrafen motsvarar artikel 3.20 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna (”intermediate parent entity”) samt punkt 14 i kommentaren till artikel 2.1.2 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet mellanliggande moderenhet.

Ändringen innebär att även försäkringsinvesteringsenheter undantas från definitionen. Uttrycket försäkringsinvesteringsenhet definieras i 41 §.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

13 § Med delägd moderenhet avses en koncernenhet

1. där mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen,
2. som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen, och
3. som inte är ett moderföretag, ett fast driftställe, en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*.

Paragrafen motsvarar artikel 3.22 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna (”partially owned parent entity”).

Paragrafen innehåller en definition av begreppet delägd moderenhet.

Ändringen i *tredje punkten* innebär att även försäkringsinvesteringsenheter undantas från definitionen, i enlighet med punkt 7 i kommentaren till kapitel 2 i modellreglerna.

Uttrycket försäkringsinvesteringsenhet definieras i 41 §.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

14 § Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse som innebär att innehavaren
1. är skyldig att post-för-post konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller
2. skulle ha varit skyldig att konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post-för-post om innehavaren hade upprättat en koncernredovisning.

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

En sådan myndighetsenhet som avses i 32 § andra stycket anses inte ha bestämmande inflytande över en annan enhet.

Paragrafen motsvarar artikel 3.21 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna (”controlling interest”). Det tredje stycket, som är nytt, är i enlighet med punkt 8.7 i kommentaren till artikel 10.1.1 (”controlling interest”) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet bestämmande inflytande.

Det nya *tredje stycket* innebär att en viss typ av myndighetsenheter, vilka definieras i 32 § andra stycket, inte anses ha bestämmande inflytande över andra enheter. Det rör sig om offentliga förmögenhetsfonder (”sovereign wealth funds”).

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

Marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 a § *Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande*
1. som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,
2. som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet,
3. som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b §, och
4. vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c §.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen definieras begreppet marknadsmässigt överlåtbart skatte-tillgodohavande (”marketable transferable tax credit”).

Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande (*första punkten*), ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende medräknade skatter i den stat som beviljar tillgodohavandet (*andra punkten*), uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b § (*tredje punkten*) och vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c § (*fjärde punkten*). Begreppet medräknade skatter definieras i 3 kap. 24 §.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.1.

29 b § *För en koncernenhet för vilken ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om tillgodohavandet kan överlåtas till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår då tillgodohavandet uppkommer (uppkomståret) eller inom 15 månader från uppkomstårets utgång.*

För ett företag som har förvärvat ett skattetillgodohavande är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om tillgodohavandet kan överlåtas vidare till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår då det förvärvades. Rätten att överlåta tillgodohavandet vidare får inte vara mer begränsad än vad som gällde för det företag för vilket tillgodohavandet beviljades.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen definieras kriteriet om ”överlåtbarhet” (”legal transferability standard”) som används i definitionen av ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.1.

29 c § *För en koncernenhet för vilken ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om tillgodohavandet överlåts till någon som inte är närstående enligt 29 e § inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §. Kriteriet är uppfyllt även om tillgodohavandet inte har överlåtits eller har överlåtits till en närstående part, om liknande tillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.*

För ett företag som har förvärvat ett skattetillgodohavande är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om tillgodohavandet har förvärvats från en part som inte är närstående enligt 29 e § för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen definieras kriteriet om ”marknadsmässighet” (”marketability standard”) som används i definitionen av ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.1.

29 d § *Det lägsta marknadsmässiga priset motsvarar 80 procent av nuvärdet av den skatteminskning enligt 29 a § 2 som ännu inte har utnyttjats.*

Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till

1. räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skattetillgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om tillgodohavandet inte har överlåtits, under uppkomståret, och

2. det maximala belopp som skatten kan minskas med varje år enligt villkoren för tillgodohavandet.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen definieras kriteriet om ”det marknadsmässigt lägsta priset” (”marketable price floor”) som används i definitionen av marknadsmässighet i 29 c §.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.1.

29 e § *Vid tillämpningen av 29 b och c §§ ska bedömningen av om två företag är närstående göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen regleras vad som ska vara uppfyllt för att två parter ska anses vara närstående när kriterierna om överlåtbarhet respektive marknadsmässighet (29 b och 29 c §§) prövas. Hänvisningen till artikel 5.8 är dynamisk, dvs. det som avses är den vid varje tidpunkt gällande lydelsen av artikeln.

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.1.

Icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 f § *Med icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande och som*

– om det innehas av det företag för vilket det beviljades, uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b § och inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 29 a §, eller

– om det innehas av ett företag som har förvärvat tillgodohavandet, inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 29 a §.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 14.2 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna.

I paragrafen definieras vad som menas med ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande (”non-marketable transferable tax credit”).

Övervägandena finns i avsnitt 11.4.1.

Övrigt skattetillgodohavande

30 § Med *övrigt* skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte omfattas av 29*, 29 a eller 29 f* §.

Paragrafen motsvarar artikel 3.39 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna (”non-qualified refundable tax credit”).

Paragrafen behandlar sådana skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden enligt 29 §, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden enligt 29 a § eller icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden enligt 29 f §. Genom

ändringen anges vad som avses med övrigt skattetillgodohavande. Definitionen får betydelse vid tillämpningen av 3 kap. 18 d och 29 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 11.5.

32 § Med myndighetsenhet avses en enhet

1. som helt och hållet ägs av ett offentligt organ,
2. som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som har som huvudsakligt ändamål att fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter,
3. som är redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och som årligen rapporterar in uppgifter till detta,
4. vars nettoinkomster, om dessa fördelas, endast tillgodogörs det offentliga organet utan att någon del av nettoinkomsterna fördelas till förmån för någon privatperson, och
5. vars tillgångar tillfaller det offentliga organet vid upplösning.

Med myndighetsenhet avses också en enhet som uppfyller kriterierna i första stycket men som i stället för det ändamål som anges i första stycket 2 har som huvudsakligt ändamål att förvalta eller investera det offentliga organets tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.9 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna (”governmental entity”).

I paragrafen anges vilka enheter som är myndighetsenheter. Dessa är undantagna enheter enligt 1 kap. 5 §. Ändringen är endast redaktionell och innebär att beskrivningen av sådan verksamhet som avser offentliga förmögenhetsfonder (”sovereign wealth funds”), och som finns i nuvarande punkt 2 b, flyttas till ett nytt *andra stycke*.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

3 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

– beräkning av det justerade resultatet (2–22 §§),
– *beräkning av* justerad skattekostnad (23–*36* §§), och
– beräkning av tilläggsskattebelopp (*37*–42 §§).

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller. Ändringen är redaktionell.

6 § *Vid bestämmandet av svensk* nationell tilläggsskatt *gäller att beräkningen av* det justerade resultatet för *svenska* koncernenheter i en *koncern ska utgå från en nationell redovisningsstandard*, i stället för *vad som framgår av* 2–5 §§.

Paragrafen har sin grund i punkt 14–26 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna. I paragrafen finns en specialregel vad avser nationell tilläggsskatt och beräkningen av det justerade resultatet.

Ändringen innebär att det justerade resultatet för svenska koncernenheter vad avser nationell tilläggsskatt ska utgå från en nationell redovisningsstandard, i stället för vad som framgår av 2–5 §§.

När det gäller koncernenheter som är fasta driftställen kan en koncern i en stat som har infört nationell tilläggsskatt tillämpa regeln om en nationell redovisningsstandard endast om huvudenheten upprättar separata

räkenskaper baserade på den nationella standarden för ett fast driftställe som hör hemma i den staten.

Vad avser samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag framgår av 7 kap. 45 § att beräkningen av tilläggsskattebeloppet för sådana företag ska göras i enlighet med 3–8 kap. Detta innebär att även sådana företag omfattas av denna bestämmelse.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.3.

6 a § *Med en nationell redovisningsstandard avses en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard. Detta förutsätter dock*

1. att redovisningsstandarden är tillåten enligt lag eller godkänd av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige,

2. att det följer av lag att alla koncernenheter ska upprätta redovisning eller att deras redovisning ska vara föremål för extern revision, och

3. att alla svenska koncernenheter i koncernen använder samma redovisningsstandard och har samma räkenskapsår som det räkenskapsår som gäller för moderföretagets koncernredovisning.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 14–26 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen definieras en nationell redovisningsstandard.

Av paragrafen framgår att för att det ska vara en nationell redovisningsstandard måste den nationella redovisningsstandarden vara antingen en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard enligt definitionerna i 2 kap. 20 och 21 §§.

Enligt *första punkten* ska redovisningsstandarden vara tillåten enligt lag eller av ett godkänt redovisningsorgan i staten. Ett godkänt redovisningsorgan definieras i 2 kap. 21 § andra stycket.

Av *andra punkten* framgår att det ska vara ett krav enligt lag att alla koncernenheter upprättar redovisning eller att redovisningen är föremål för en extern revision.

Av *tredje punkten* framgår att ytterligare en förutsättning för att det ska vara en nationell redovisningsstandard är att alla svenska koncernenheter i koncernen använder samma redovisningsstandard och har samma räkenskapsår som det räkenskapsår som gäller för moderföretagets koncernredovisning.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.3.

6 b § *Om beräkningen enligt 6 § utgår från en godkänd redovisningsstandard ska resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.*

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 14–26 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen behandlas situationen när beräkningen av det justerade resultatet utgår från en godkänd redovisningsstandard,

Av paragrafen framgår att om beräkningen enligt 6 § utgår från en godkänd redovisningsstandard ska resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

9 § Utdelning eller annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen ska inte tas med i det justerade resultatet.

Detta gäller dock inte om

1. de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav, och
2. koncernenheten som tar emot utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen.

En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 b (definition av undantagen utdelning) och artikel 16.2 b (bestämmelsen om att det redovisade resultatet ska justeras för undantagen utdelning) i direktivet. I modellreglerna finns motsvarande materiella bestämmelse i artikel 3.2.1 b och motsvarande definitioner av undantagen utdelning (”excluded dividend”), portföljinnehav (”short-term portfolio shareholding”) och ägarintresse (”ownership interest”) i artikel 10.1.1.

I paragrafen finns bestämmelser om hanteringen av undantagna utdelningar.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att bestämmelsen utvidgas till att även omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Detta innebär att utdelning som lämnas av en investeringsenhet eller av en försäkringsinvesteringsenhet och som omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 § ska tas med i det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

Utdelning på vissa finansiella instrument

9 a § *Om ett finansiellt instrument i redovisningen delas upp på en del eget kapital och en del skuld ska mottagen utdelning som är hänförlig till den del som redovisas som skuld inte behandlas som utdelning eller annan värdeöverföring enligt 9 §.*

Om ett finansiellt instrument som utfärdats av en koncernenhet och som innehas av en annan koncernenhet i samma koncern behandlas som skuld i redovisningen hos en av dessa och som eget kapital hos den andra, ska utfärdarens klassificering gälla vid tillämpningen av 9 §.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 37 i kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna och punkt 85 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas utdelning på vissa finansiella instrument.

Bestämmelsen i *första stycket* gäller s.k. sammansatta finansiella instrument, dvs. finansiella instrument som för utfärdaren kan sägas bestå av en del eget kapital och en del skuld. Detta blir aktuellt för exempelvis konvertibla skuldebrev. Redovisningsmässigt måste ett företag som ger ut sådana instrument dela upp det på en del eget kapital och en del skuld. Genom bestämmelsen klargörs att den del av avkastningen som utgivaren behandlar som skuld inte ska behandlas som utdelning (som är undantagen vid beräkningen av justerat resultat om kriterierna för detta är uppfyllda).

Bestämmelsen i *andra stycket* behandlar sådana finansiella instrument som kan ha en asymmetrisk behandling i redovisningen på så sätt att ett och samma instrument behandlas som skuld för den ena parten och som

eget kapital för den andre. Som exempel kan nämnas vissa typer av preferensaktier. Sådan asymmetrisk behandling kan inte accepteras när utgivare och innehavare av ett sådant finansiellt instrument ingår i samma koncern. I så fall ska båda parterna klassificera instrumentet på samma sätt. Om de inte har gjort det i sina respektive redovisningar ska den klassificering som utgivaren tillämpar även tillämpas av den andra parten.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

Kvalificerade skattetillgodohavanden

18 § *Ett kvalificerat skattetillgodohavande* ska tas upp som intäkt *för det år då det har beviljats*.

Om det kvalificerade skattetillgodohavandet har beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har behandlat tillgodohavandet på samma sätt i sin redovisning.

En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och överlåter det ska behandla överlåtelsen enligt 18 b §. En koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla det enligt 18 c §.

Paragrafen motsvaras delvis av artikel 16.5 i direktivet och artikel 3.2.4 i modellreglerna. Paragrafens andra stycke är nytt och motsvarar delvis artikel 3.2.4 i modellreglerna och punkt 111 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna. Det nya tredje stycket motsvarar punkt 112.6 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas kvalificerade skattetillgodohavanden.

Ändringen i *första stycket* är ett förtydligande som inte innebär någon ändring i sak och innebär att det uttryckligen regleras att det är det år som tillgodohavandet beviljas som intäkten ska tas upp som intäkt.

Enligt bestämmelsen i det nya *andra stycket* får en koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, välja att i stället för vad som sägs i första stycket ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Av det nya *tredje stycket* framgår att en koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och överlåter det ska behandla överlåtelsen enligt 18 b §. Det framgår också att en koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla detta enligt 18 c §.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

Marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

18 a § *En koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska ta upp detta som intäkt för det år då det har beviljats.*

Om det marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavandet har beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande, ska det dras av som kostnad eller föranleda en höjning av värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.4 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen regleras hur en koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska hantera detta.

Enligt bestämmelsen i *första stycket* gäller att tillgodohavandet ska tas upp som intäkt för det år då det har beviljats.

Enligt *andra stycket* finns en alternativ bestämmelse för sådana skattetillgodohavande som har beviljats i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång. För sådana tillgodohavanden får koncernenheten välja att i stället för vad som sägs i första stycket ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

I *tredje stycket* anges att till den del som skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången. Det alternativ som väljs ska överensstämma med det val som gjorts enligt första eller andra styckena.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.2.

18 b § *Om en koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande överlåter detta inom 15 månader från uppkomstårets utgång, ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för vad som anges i 18 a § andra stycket.*

Om en överlåtelse som avses i första stycket sker senare än 15 månader från uppkomstårets utgång, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att fördela en intäkt på tillgångens nyttjandeperiod, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.5 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen regleras vad som gäller när en koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats överlåter detta.

I *första stycket* regleras vad som gäller om skattetillgodohavandet överlåts inom 15 månader från uppkomstårets utgång. Enligt 2 kap. 29 b § är uppkomståret det räkenskapsår då tillgodohavandet uppkommer. I så fall ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för vad som anges i 18 a § andra stycket.

I *andra stycket* regleras vad som gäller om tillgodohavandet överlåts senare än 15 månader från uppkomstårets utgång. I så fall ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att fördela en intäkt på tillgångens nyttjandeperiod ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad under tillgångens återstående nyttjandeperiod. Med återstående

tillgodohavande avses den del av tillgodohavandet som ännu inte har utnyttjats för skatteminskning. Ett sifferexempel kan illustrera bestämmelsen.

Anta att ett företag får ett tillgodohavande på 100 och väljer att sprida ut intäkten över fem år. Ingen del av skattetillgodohavandet utnyttjas år 1 och år 2 säljs tillgodohavandet för 90. Företaget kommer då att ha en förlust på tillgodohavandet på 10 som ska dras av med lika stora delar år 2–5. Sett över innehavstiden kommer företaget att ha tagit upp en intäkt på 100 och dragit av en kostnad på 10 vilket ger en nettointäkt på 90, vilket motsvarar försäljningspriset.

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.2.

18 c § *En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och utnyttjar detta för att minska medräknade skatter, ska ta upp en intäkt för det år som skatteminskningen erhålls. Intäkten ska uppgå till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas.*

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare, ska en vinst tas upp som intäkt och en förlust dras av som kostnad för överlåtelseåret. Vinsten eller förlusten ska beräknas som försäljningspriset

– minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,

– ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och

– minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

Om skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande, ska ett belopp dras av som kostnad. Beloppet ska motsvara anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

– ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket, och

– minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 112.6 i kommentaren till artikel 3.2.4 i modellreglerna.

I paragrafen regleras vad som gäller för en koncernenhet som har förvärvat ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande.

Enligt *första stycket* ska en koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och utnyttjar detta för att minska medräknade skatter ta upp en intäkt för det år som skatteminskningen erhålls. Intäkten ska uppgå till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas. Vad som avses med medräknade skatter framgår i 24 och 25 §§. Anta att ett företag förvärvar ett skattetillgodohavande som ger rätt till 100 i minskad skatt och betalar 90 för detta. Skillnaden mellan rätten till skatteminskning och priset för denna är alltså 10. Om företaget minskar sin skatt med 70 det första året ska alltså 70 procent av 10, dvs. 7 tas upp som intäkt.

I *andra stycket* regleras vad som gäller om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare. I så fall ska en vinst tas upp som intäkt och en förlust dras av som kostnad för överlåtelseåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

– minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,

– ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och

– minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

Om inte hela skattetillgodohavandet används ett visst år kan regeln i första stycket tillämpas under flera år. Summan av de belopp som då tagits upp ska minska vinstberäkningen enligt tredje strecksatsen.

I exemplet ovan har företaget fått 70 i skattesänkning, vilket gör att det återstår 30 att utnyttja. Anta att företaget inte kan utnyttja dessa 30 utan säljer tillgodohavandet vidare för 28. Då ska en vinst eller förlust beräknas. Enligt formeln uppgår denna till 28−90+70−7=1. Detta belopp kan förklaras enligt följande. Företaget betalade ut 90 för en rätt till skatteminskning på 100. Av denna rätt utnyttjades bara 70, därefter såldes tillgodohavandet vidare för 28. Totalt har företaget fått inbetalningar och skatteminskningar på 70+28=98 och betalat ut 90, dvs. ett sammanlagt överskott på 8. Av detta överskott har 7 beskattats år 1 och det som återstår att ta upp år 2 är alltså 1.

I *tredje stycket* regleras vad som gäller om skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande. I så fall ska ett belopp dras av som kostnad. Beloppet motsvarar anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

– ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket, och
– minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

Med samma siffror som i exemplet ovan uppkommer en förlust som uppgår till 90+7−70=27. Detta belopp kan förklaras som att företaget har betalat ut 90 och fått en skatteminskning om 70. Det innebär en ”faktisk” förlust på 20. Företaget beskattades emellertid för en intäkt på 7 år 1 vilket gör att förlustberäkningen måste ökas på med detta belopp så att förlusten år 2 blir 27. Sammanlagt för år 1 och 2 kommer en total förlust på 7−27=20 dras av, vilket motsvarar den ”verkliga” förlusten för båda åren tillsammans.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.3.

Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden

18 d § *Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.*

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis artikel 16.5 i direktivet och artikel 3.2.4 i modellreglerna samt punkt 14.1 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna.

I paragrafen regleras vad som gäller för icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och övriga skattetillgodohavanden (se definition i 2 kap. 30 §). Sådana skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt. Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska hanteras enligt 3 kap. 29 a § och övriga skattetillgodohavanden enligt 3 kap. 29 § första stycket 2.

Övervägandena finns i avsnitt 11.5.

20 § Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag *gäller följande:*

1. Om försäkringsföretaget har redovisat en sådan skattekostnad som avses i *25* § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.

2. Eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust ska tas med, i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.

3. En förändring av försäkringsföretagets skuld till försäkringstagare som motsvaras av en utdelning eller annan värdeöverföring ska inte tas med till den del den inte tas med vid en tillämpning av 9 §. Detsamma gäller för vinster och förluster som vid tillämpningen av 10 § inte tas med.

Paragrafen motsvarar artikel 16.10 i direktivet och artikel 3.2.9 i modellreglerna. Den tredje punkten, som är ny, motsvarar delvis punkt 36 och 45 i kommentaren till artikel 3.2.1 b och punkt 54 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna.

I paragrafen behandlas frågor som gäller beräkning av det justerade resultatet för försäkringsföretag.

En redaktionell ändring görs som innebär att det *andra stycket* blir en del av en punktlista i det *första stycket*. I den *första punkten*, som tidigare utgjorde det första stycket, görs också en rättelse som innebär att hänvisningen till 26 § 3 ändras till 25 § 3.

I den *tredje punkten*, som är ny, anges att förändringar av försäkringsföretagets skuld inte ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, till den del förändringen motsvaras av utdelningar, värdeöverföringar, vinster eller förluster som enligt 9 § eller 10 § undantas från samma beräkning. Genom bestämmelsen behandlas intäkter och kostnader symmetriskt. Vidare säkerställs en korrekt beräkning av försäkringsföretagets effektiva skattesats. Det finns en valmöjlighet att inte tillämpa 9 eller 10 § enligt sina ordalydelser (se 4 kap. 12 e och f §§). I det fall valmöjligheten utnyttjas och en utdelning, annan värdeöverföring, vinst eller förlust därför tas med vid beräkningen av det justerade resultatet trots att det är ett resultat som i sig omfattas av 9 eller 10 §, då ska också motsvarande förändring av skulden till försäkringstagare tas med.

Övervägandena finns i avsnitt 17.1.

23 § Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för

1. nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt *28* och *29* §§,
2. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt *30–34 d* §§, och
3. nettoförändringen av skatter som redovisas direkt mot eget kapital till den del de hänför sig till intäkter eller kostnader som ingår i det justerade resultatet och som beskattas enligt lokala skatteregler.

Beräkningen av den justerade skattekostnaden ska utgå från den redovisning som används vid beräkning av det justerade resultatet enligt 2–7 §§. Vid beräkningen ska justering bara göras en gång även om flera bestämmelser skulle kunna gälla för samma skattebelopp.

I 27 § och i 7 kap. 11, 25, 63 och 64 §§ finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter till en annan koncernenhet än den som har tagit upp skatterna i sin redovisning.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 21.1 och artikel 21.4 i direktivet och artikel 4.1.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas den justerade skattekostnaden.

Ändringen i *första stycket* 2 innebär att hänvisning även görs till de nya paragraferna 34 a–d §§. Förutom detta görs en rättelse i första stycket 1 som innebär att nuvarande hänvisning till 29 och 30 §§ ändras till 28 och 29 §§ och en rättelse i första stycket 2 som innebär att hänvisningen även inkluderar 30 §.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

27 § Skattekostnader som avses i 24 och 25 §§ i en koncernenhets räkenskaper och avser utdelning under räkenskapsåret från en annan koncernenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnade utdelningen.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska den kostnad som avser utländsk skatt och som fördelas till en svensk koncernenhet enligt första stycket inte beaktas.

Paragrafen motsvarar artikel 24.5 i direktivet och artikel 4.3.2 e i modellreglerna. Det andra stycket, som är nytt, motsvarar punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas medräknade skatter som avser utdelning under räkenskapsåret och hur sådan skatt ska fördelas mellan en utdelande och en mottagande koncernenhet.

I paragrafen anges att skattekostnaden enligt 24 och 25 §§ i en koncernenhets räkenskaper för utdelning från en annan koncernenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnade utdelningen.

Det *andra stycket*, som är nytt, gäller vid beräkning av svensk nationell tilläggsskatt. För att utländsk skatt som fördelas till en svensk koncernenhet inte ska påverka bedömningen av om enheten är beskattad minst på miniminivån anges det i andra stycket att kostnad som avser utländsk skatt och som enligt paragrafens första stycke fördelas till en svensk koncernenhet inte ska beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Den skattekostnad som avses är kostnad för utländsk skatt. Av punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna framgår att detta syftar t.ex. på skatt som tas ut på nettobasis medan källskatt som tas ut i den stat där den koncernenhet som lämnar utdelningen hör hemma inte omfattas. Eventuell svensk källskatt på utdelning omfattas därmed inte.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.4.

28 § Skattekostnaden ska ökas med medräknade skatter enligt följande:

1. skatt som redovisats som en kostnad som påverkar resultatet före skatt,
2. skatt som avser uppskjutna skattefordringar som hanteras enligt 4 kap. 14 § första stycket,
3. belopp som avser betalning under räkenskapsåret av skatt som tidigare år inte räknats med som en skattekostnad för att skattesituationen då var osäker, och
4. belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande *eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande* om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

Paragrafen motsvarar artikel 21.2 i direktivet och artikel 4.1.2 i modellreglerna. Vissa delar motsvarar definitionen i artikel 20.1 i direktivet.

I paragrafen anges på vilket sätt medräknade skatter ska läggas till den redovisade aktuella skattekostnaden för att beräkna den justerade skattekostnaden.

I paragrafen behandlas de poster som skattekostnaden ska ökas med. Ändringen i *fjärde punkten* innebär att ökning även ska göras med belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.2.

29 § Skattekostnaden ska minskas med

1. aktuell skattekostnad som avser intäkter om intäkterna inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,
2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett *övrigt* skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,
3. skatt som har återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, om skatten inte har behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna,
4. aktuell skattekostnad som är hänförlig till en osäker skattesituation, och
5. aktuell skattekostnad som inte förväntas bli betald inom tre år från räkenskapsårets utgång.

Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden*, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden.*

Paragrafen motsvarar artikel 21.3 i direktivet och artikel 4.1.3 i modellreglerna. Vissa delar motsvarar definitionen i artikel 20.1 i direktivet. Ändringen saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 14 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som ska dras ifrån den redovisade skattekostnaden för att få fram den justerade skattekostnaden.

Ändringen i *första stycket* är en konsekvens av ändringen i 2 kap. 30 § där begreppet icke kvalificerat skattetillgodohavande byts ut mot övrigt skattetillgodohavande.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om att tredje punkten i paragrafens första stycke inte ska tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden. Denna bestämmelse ändras på så sätt att tredje punkten inte heller ska tillämpas på marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden och icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden. Hanteringen av marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden framgår av 18 a–18 c §§. Ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska inte tas upp som inkomst utan minska skatten. Tredje punkten ska inte heller tillämpas på sådana. För dessa gäller i stället 29 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 11.4.2.

29 a § *För en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten får med stöd av tillgodohavandet. Om tillgodohavandet överlåts ska ersättningen för tillgodohavandet minska skattekostnaden.*

För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet vid förvärvet och

anskaffningsvärdet. Detta gäller om inte annat framgår av tredje stycket. För ett visst år ska minskningen göras med så stor del av beloppet som årets utnyttjade tillgodohavande utgör av det återstående tillgodohavandet vid förvärvet.

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare ska en vinst på tillgodohavandet minska skattekostnaden och en förlust dras av som kostnad.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 14.3 i kommentaren till artikel 4.1.3 c i modellreglerna.

I paragrafen regleras vad som gäller för icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden.

Bestämmelsen i *första stycket* gäller för en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats. I dessa fall ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten får med stöd av tillgodohavandet. Om tillgodohavandet överlåts ska ersättningen för tillgodohavandet minska skattekostnaden.

I *andra stycket* regleras vad som gäller för en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. I så fall ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet vid förvärvet och anskaffningsvärdet. Detta gäller om inte annat framgår av tredje stycket. För ett visst år ska minskningen göras med så stor del av beloppet som årets utnyttjade tillgodohavande utgör av det återstående tillgodohavandet vid förvärvet.

I *tredje stycket* regleras vad som gäller om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare. I så fall ska en vinst på tillgodohavandet minska skattekostnaden och en förlust dras av som kostnad.

Ett sifferexempel kan illustrera tillämpningen av paragrafen. Anta att ett företag A beviljas ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande på 100. Skattetillgodohavandet klassificeras som ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 2 kap. 29 f § eftersom det visserligen kan överlåtas men bara för ett pris som understiger det lägsta marknadsmässiga priset. Eftersom skattetillgodohavandet klassificeras som ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska tillgodohavandet inte tas upp som intäkt. År 1 utnyttjar A 10 (av totalt 100) för att minska sin skatt. Enligt *första stycket första meningen* ska A minska sin skattekostnad med 10. Om A i redovisningen har minskat sin skatt med 10 ska någon ytterligare minskning inte göras. Om beloppet har redovisats på något annat sätt än som en skatteminskning ska det redovisade beloppet återläggas och ersättas med en minskning av skattekostnaden på 10.

År 2 säljer A den återstående rätten till skatteminskning (dvs. 90) för 80 till B. Enligt *första stycket andra meningen* ska A detta år minska sin skattekostnad med 80. A beräknar varken någon vinst eller förlust på försäljningen men det kan noteras att A de kommande åren kommer att betala 10 mer i skatt än A annars skulle ha gjort om skattetillgodohavandet inte hade sålts.

Inte heller B kan sälja tillgodohavandet vidare till ett pris som överstiger det lägsta marknadsmässigt priset. Även B kommer därför att klassificera tillgodohavandet som ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 2 kap. 29 f §.

År 2 använder B 27 av det totala återstående skattetillgodohavandet för att minska sin skatt. Förutom dessa 27 ska ett belopp på 3 minska skattekostnaden enligt *andra stycket*. Detta belopp kan härledas i två steg. I steg 1 beräknas skillnaden mellan det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet och B:s anskaffningsvärde för skattetillgodohavandet. Detta belopp uppgår till 90−80=10. Detta motsvarar den ”rabatt” som B fick vid förvärvet av skattetillgodohavandet. Om B under de kommande åren skulle utnyttja hela skattetillgodohavandet (dvs. 90) för att sänka sin skatt ska sammanlagt dessa 10 behandlas som en minskning av den redovisade skattekostnaden. Hur stor del som ska minska skattekostnaden ett visst år avgörs i steg 2. Minskningen för ett visst år ska vara i proportion till kvoten mellan den del av skattetillgodohavandet som utnyttjas det året och det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet. Eftersom B använde 27 av skattetillgodohavandet för år 2 blir minskningen detta år $10 \times \frac{27}{90} = 3$.

År 3 säljer B den återstående rätten till skatteminskning (dvs. 90−27=63) för 63 (För exemplets skull antas ett försäljningspris som är lika stort som det återstående skattetillgodohavandet även om det är orealistiskt att en köpare skulle vilja betala så mycket.). Detta år kommer B då att få en vinst som uppgår till 7. Detta belopp kan härledas enligt $63-\left((90-27) \times \frac{80}{90}\right) = 7$, dvs. försäljningspriset minskat med det återstående skattetillgodohavandet vid försäljningen multiplicerad med kvoten mellan anskaffningsvärdet och det återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet. Enligt *tredje stycket* ska B år 3 minska sin skattekostnad med 7. Vinsten på 7 kan också förklaras enligt följande. Under innehavstiden har B haft inbetalningar och skatteminskningar på 27+63=90 och utbetalningar på 80, dvs. sammanlagt 10. Av dessa 10 minskade 3 den redovisade skattekostnaden för år 2 och det återstående beloppet på 7 ska minska den redovisade skattekostnaden för år 3.

Anta i stället att B säljer den återstående rätten till skatteminskning för 52. I så fall uppkommer en förlust på 4. Detta belopp kan härledas enligt $52 - \left((90-27) \times \frac{80}{90}\right) = -4$. Enligt tredje stycket ska detta belopp dras av som kostnad vid beräkning av det justerade resultatet för år 3 (notera att hanteringen skiljer sig åt mellan vinst- och förlustfallen). Förlusten på 4 kan förklaras enligt följande. Under innehavstiden har B haft inbetalningar och skatteminskningar på 27+52=79 och utbetalningar på 80, dvs. sammanlagt −1. Emellertid minskade den redovisade skattekostnaden med 3 redan år 2. För att det inte ska bli överbeskattning behöver även detta belopp öka på förlusten år 3 vilket gör att förlusten detta år uppgår till 4.

Övervägandena finns i avsnitt 11.4.2.

30 § Det uppskjutna skattejusteringsbeloppet uppgår till den nettopost i räkenskaperna som visar räkenskapsårets förändring av uppskjutna skatteskulder och skattefordringar med justeringar enligt 31–*34 d* §§. Detta gäller under förutsättning att den skattesats som använts vid beräkningen i räkenskaperna är lika med eller lägre än minimiskattesatsen. Om den nationella skattesats som

använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet i stället beräknas utifrån minimiskattesatsen.

Paragrafen motsvarar artikel 22.2 i direktivet och artikel 4.4.1 i modellreglerna.

I paragrafen finns grundläggande bestämmelser om det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Ändringen innebär att även de nya paragraferna 34 a–d §§ ska beaktas vid beräkningen.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

33 § Följande ska läggas till vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet:

1. belopp som *enligt 34 § första stycket 2–4* inte har räknats med *vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet* för tidigare räkenskapsår men *som* har betalats under det aktuella räkenskapsåret, och
2. belopp som har minskat den justerade skattekostnaden enligt 35 § första stycket för ett tidigare räkenskapsår, om beloppet har betalats under det aktuella räkenskapsåret.

Paragrafen motsvarar artikel 22.3 i direktivet och artikel 4.4.2 a, 4.4.2 b och 4.4.6 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår vad som ska läggas till vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

Genom ändringen i *första punkten* görs det tydligt att belopp som ska öka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet är sådana belopp som enligt 34 § 2–4 inte har räknats med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet för tidigare räkenskapsår men som har betalats under det aktuella räkenskapsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.

34 a § *För en moderenhet som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas, om*

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1,

3. utländsk skatt inte får avräknas senare år, och

4. den inhemska förlust som helt eller delvis har kvittats enligt 1 ett tidigare år beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk.

Skattefordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas enligt första stycket 1 multiplicerad med det lägsta av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, ska den fiktiva uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis punkt 82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna.

Paragrafen behandlar situationen när en moderenhet har en inhemsk förlust och inkomst av ett kontrollerat utländskt företag (s.k. CFC-bolag).

Av punkt 82.1 i kommentaren till artikel 4.4.1 e framgår att bestämmelsen tar sikte på förlust med källa i den stat där en moderenheten hör hemma (s.k. domestic loss) och inkomst med källa i utlandet (s.k. foreign source income). I lagen är uttrycket system för beskattning av kontrollerade utländska företag (Controlled Foreign Company Tax Regime; CFC) definierat i 2 kap. 26 §.

Paragrafen behandlar när en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas och till vilket belopp den ska uppgå. Av 34 b § framgår hur fordran ska behandlas.

Av *första stycket* framgår att en fiktiv uppskjuten skattefordran ska beräknas. Detta gäller om en moderenhets inhemska förlust enligt nationella skatteregler helt eller delvis ska kvittas mot inkomst i dess CFC-bolag och utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter sådan kvittning. En ytterligare förutsättning är att utländsk skatt inte får rullas framåt för avräkning senare år (dvs. s.k. carry forward är inte tillåtet) utan den inhemska förlust som helt eller delvis har kvittats mot den utländska inkomsten ett år beaktas senare år genom regler om omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk sådan.

Av *andra stycket* framgår hur den fiktiva uppskjutna skattefordran ska beräknas. Fordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas multiplicerad med det lägre av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Av *tredje stycket* framgår vad som gäller om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen. Den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen ett senare räkenskapsår ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

34 b § *Den fiktiva uppskjutna skattefordran ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år fordran uppkommer enligt 34 a §. Om fordran har räknats om enligt 34 a § tredje stycket sista meningen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet justeras i enlighet med omräkningen.*

Fordran ska öka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år en sådan omklassificering som anges i 34 a § första stycket 4 sker och utländsk skatt därför avräknas. Ökningen ska uppgå till ett belopp som motsvarar fordran, dock högst det belopp som avräknats till följd av omklassificeringen.

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis punkt 82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna.

Paragrafen anger hur en fiktiv uppskjuten skattefordran enligt 34 a § ska behandlas. En sådan fordran motsvaras inte av en fordran som redovisats i räkenskaperna. Bestämmelserna i 34 § 7 om skattereduktion som inte ska räknas med vid beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet aktualiseras därmed inte.

Av *första stycket* framgår att en fiktiv uppskjuten skattefordran ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år fordran uppkommer enligt 34 a §. Om fordran har räknats om enligt 34 a § tredje stycket sista

meningen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet justeras i enlighet med omräkningen.

Av *andra stycket* framgår att en fiktiv uppskjuten skattefordran ska öka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år en sådan omklassificering som anges i 34 a § första stycket 4 sker och utländsk skatt därefter därför avräknas. Ökningen ska uppgå till ett belopp som motsvarar fordran, dock högst det belopp som avräknats till följd av omklassificeringen.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

34 c § *För en moderenhet som enligt nationella skatteregler är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en särskild uppskjuten skattefordran beräknas, om*

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1, och

3. belopp som inte avräknats ett tidigare år får avräknas senare år mot skatt på den inhemska inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat.

Den särskilda uppskjutna skattefordran ska uppgå till det lägsta av

1. det högsta tillåtna avräkningsbeloppet som enligt nationella regler får beaktas ett senare år, och

2. moderenhetens inhemska förlust för beskattningsåret enligt nationella regler multiplicerad med den nationella skattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, ska den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis punkt 82.2 och 82.3 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna.

Paragrafen behandlar situationen när en moderenhet har en inhemsk förlust och inkomst av ett kontrollerat utländskt företag (s.k. CFC-bolag). Av punkt 82.1 i kommentaren till artikel 4.4.1 e framgår att bestämmelsen tar sikte på förlust med källa i den stat där en moderenheten hör hemma (s.k. domestic loss) och inkomst med källa i utlandet (s.k. foreign source income). I lagen är uttrycket system för beskattning av kontrollerade utländska företag (Controlled Foreign Company Tax Regime; CFC) definierat i 2 kap. 26 §.

Av *första stycket* framgår att en särskild uppskjuten skattefordran ska beräknas. Detta gäller om en moderenhets inhemska förlust enligt nationella skatteregler helt eller delvis ska kvittas mot inkomst i dess CFC-bolag och utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter sådan kvittning. Som ytterligare förutsättning gäller att, utländsk skatt får rullas framåt för avräkning något senare år mot skatt på inhemsk inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat (dvs. s.k. carry forward är tillåtet).

Av *andra stycket* framgår hur den särskilda uppskjutna skattefordran ska beräknas. Fordran ska uppgå till det lägsta av det högsta tillåtna avräkningsbeloppet som enligt nationella regler får beaktas ett senare år,

och moderenhetens inhemska förlust för beskattningsåret enligt nationella regler multiplicerad med den nationella skattesatsen.

Av *tredje stycket* framgår vad som gäller om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen. Den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen ett senare räkenskapsår ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1

34 d § *Den särskilda uppskjutna skattefordran ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år fordran uppkommer enligt 34 c §. Om fordran har räknats om enligt 34 c § tredje stycket sista meningen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet justeras i enlighet med omräkningen.*

Fordran ska öka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år avräkning av utländsk skatt sker på det sätt som anges i 34 c § första stycket 3. Ökningen ska uppgå till ett belopp som motsvarar fordran, dock högst det belopp med vilket avräkning har medgetts.

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis punkt 82.2 och 82.3 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna.

Paragrafen anger hur en särskild uppskjuten skattefordran enligt 34 c § ska behandlas. Detta är en specialreglering vilket innebär att sådana fordringar inte ska behandlas enligt 34 § 7.

Av *första stycket* framgår att en särskild uppskjuten skattefordran ska minska det uppskjutna skattejusterings-beloppet det år fordran uppkommer enligt 34 c §. Om fordran har räknats om enligt 34 c § tredje stycket sista meningen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet justeras i enlighet med omräkningen.

Av *andra stycket* framgår att fordran ska öka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet det år avräkning av utländsk skatt sker på det sätt som anges i 34 c § första stycket 3. Ökningen ska uppgå till ett belopp som motsvarar fordran, dock högst det belopp med vilket avräkning har medgetts.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

35 § Om en uppskjuten skatteskuld som påverkat koncernenhetens justerade skattekostnad inte återförs, betalas eller regleras på annat sätt senast vid utgången av det femte räkenskapsåret från det att den först redovisades i räkenskaperna, ska de justerade skattekostnaderna för det året då skulden först redovisades minskas med ett belopp som motsvarar den del av skulden som kvarstår. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp ska fördelas enligt 40 och 41 §§.

I 4 kap. *17* § finns en bestämmelse om att en uppskjuten skatteskuld inte behöver beaktas.

Paragrafen motsvarar artikel 22.7 i direktivet och artikel 4.4.4 i modellreglerna.

I paragrafen finns en bestämmelse som sätter en femårig tidsgräns för uppskjutna skatteskulder.

Ändringen i andra stycket är av rättelsekaraktär och innebär att hänvisningen till 4 kap. 18 § ändras till 4 kap. 17 §.

37 § Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten.

Om de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat uppgår till ett negativt belopp, ska ett överskjutande skattebelopp bestämmas. Detta gäller under förutsättning att underskottet som ger upphov till den negativa skattekostnaden inte kvittas mot tidigare års överskott vid inkomstbeskattningen. Det överskjutande skattebeloppet ska bestämmas till samma belopp som den sammanlagda justerade skattekostnaden uppgår till. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten ökas med ett positivt belopp motsvarande det överskjutande skattebeloppet.

Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för *sådana enheter* finns i 7 kap. 28 och 29 §§.

Paragrafen motsvarar artikel 26.1–26.3 i direktivet och artikel 5.1.1–5.1.3 i modellreglerna. Den nya bestämmelsen i andra stycket motsvarar delvis punkt 15.1–15.5 i kommentaren till artikel 5.2.1 i modellreglerna. Ändringen i tredje stycket följer av punkt 80 i kommentaren till artikel 7.4.2 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår hur den effektiva skattesatsen för koncernenheterna i en stat ska beräknas.

I ett nytt *andra stycke* införs en bestämmelse som ska tillämpas om de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat uppgår till ett negativt belopp. Att skattekostnaden är negativ betyder att det är en intäkt, dvs. en skattefordran. Exempelvis kan det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i en stat uppgå till 100 och den sammanlagda justerade skattekostnaden i samma stat uppgå till − 4, (dvs. en intäkt/skattefordran om 4). Den effektiva skattesatsen beräknad enligt första stycket är då − 4 procent. Ett överskjutande skattebelopp ska då bestämmas. Det överskjutande skattebeloppet uppgår till samma belopp som den negativa skattekostnaden, dvs. − 4. Vid beräkningen av den justerade skattesatsen ska de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i staten ökas med ett positivt belopp motsvarande det överskjutande skattebeloppet, dvs. 4. Det innebär att den justerade skattekostnaden efter ökningen uppgår till noll (− 4+4=0) och att den effektiva skattesatsen efter denna justering uppgår till noll procent. I vissa stater kan underskott rullas bakåt i tiden och kvittas mot tidigare års vinster. Om den negativa skattekostnaden är hänförlig till sådan kvittning ska något överskjutande skattebelopp inte bestämmas. I sådant fall gäller i stället att den negativa skattekostnaden ska påverka beräkning av procentsatsen för tilläggsskatt, som då kan överstiga 15 procent.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att även försäkringsinvesteringsenheter, i likhet med investeringsenheter, ska undantas från beräkningen avseende övriga koncernenheter. Ändringen är en följd av att de särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter som

finns i 7 kap. 28 och 29 §§ utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter.

Övervägandena finns i avsnitt 13 och 17.3.

37 a § *Ett överskjutande skattebelopp enligt 37 § eller 4 kap. 19 a § ska, under varje efterföljande räkenskapsår då det uppkommer ett positivt justerat resultat i den stat för vilken ett överskjutande skattebelopp har bestämts och då den justerade skattekostnaden för staten uppgår till ett positivt belopp, minska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i den staten, dock lägst till noll.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvaras delvis av punkt 15.1–15.5 i kommentaren till artikel 5.2.1 i modellreglerna.

Paragrafen anger hur ett överskjutande skattebelopp ska hanteras under de år som följer efter det räkenskapsår då beloppet har bestämts.

Om det under ett efterföljande räkenskapsår uppkommer ett sammantaget positivt justerat resultat i den aktuella staten och om den sammanlagda justerade skattekostnaden i staten uppgår till ett positivt belopp, ska den sammanlagda justerade skattekostnaden minskas med ett belopp motsvarande det uppskjutna skattebeloppet. Att skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp betyder att det är en kostnad. Minskningen ska göras högst med ett belopp som motsvarar den positiva skattekostnaden, dvs. så att den justerade skattekostnaden som lägst uppgår till noll efter minskningen. Det överskjutande skattebeloppet kan ha bestämts enligt antingen 37 § eller enligt 4 kap. 19 a §.

Paragrafen förtydligas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 13.

37 b § *Om en, flera eller samtliga koncernenheter som hör hemma i den stat för vilken ett överskjutande skattebelopp har bestämts upphör att vara en del av koncernen, ska överskjutande skattebelopp kvarstå hos den koncern som koncernenheterna tillhörde under den tid då det överskjutande skattebeloppet bestämdes.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvaras delvis av punkt 15.1–15.5 i kommentaren till artikel 5.2.1 i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som gäller om den eller de koncernenheter som hör hemma i den stat för vilken ett överskjutande skattebelopp har bestämts upphör att vara en del av koncernen. Det överskjutande skattebeloppet hänförs inte till enskilda koncernenheter utan hänförs även fortsatt till den koncern som koncernenheterna tillhörde när beloppen bestämdes. Om det inte längre finns några koncernenheter i den aktuella staten kvarstår de överskjutande skattebeloppen hos koncernen. Om det under ett senare räkenskapsår åter bildas eller förvärvas koncernenheter i den aktuella staten gäller bestämmelsen om minskning av den justerade skattekostnaden i 37 a § för de nytillkomna koncernenheterna.

Paragrafen förtydligas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 13.

37 c § *När ett överskjutande skattebelopp bestäms ska beloppet registreras i en förteckning över överskjutande skattebelopp.*

När ett överskjutande skattebelopp minskar den justerade skattekostnaden enligt 37 a § ska det överskjutande skattebeloppet i förteckningen minskas med samma belopp.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar delvis punkt 15.1–15.5 i kommentaren till artikel 5.2.1 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om att berörda koncernenheter ska hålla en förteckning över överskjutande skattebelopp samt hur sådana belopp ska hanteras.

Av *första stycket* framgår att när ett överskjutande skattebelopp bestäms ska beloppet registreras i en förteckning över överskjutande skattebelopp.

I förteckningen ska såväl ökningar som minskningar av det överskjutande skattebeloppet redovisas, vilket framgår av *andra stycket*.

Bestämmelsen flyttas till en egen paragraf efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 13.

38 § Om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen ska en procentsats för tilläggsskatt beräknas. Med *procentsats för tilläggsskatt* avses minimiskattesatsen minskad med koncernens effektiva skattesats för räkenskapsåret i den aktuella staten.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med *överskjutande vinst* avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Tilläggsskattebelopp som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter* finns i 7 kap. 30 *och 30 a* §§.

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det aktuella räkenskapsåret. Nationell tilläggsskatt ska dras ifrån eller läggas till enligt förutsättningarna i 39 §.

Motsvarande bestämmelser i direktivet finns bl.a. i artikel 27.1–27.4. I modellreglerna finns motsvarande reglering i artikel 5.2.

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om beräkning av tilläggsskattebelopp för en stat.

Ändringen i *andra stycket* innebär att även försäkringsinvesteringsenheter, i likhet med investeringsenheter, ska undantas från beräkningen avseende övriga koncernenheter. Ändringen är en följd av att de särskilda reglerna för beräkning av tilläggsskattebeloppet för investeringsenheter som finns i 7 kap. 30 § i enlighet med kommentaren till artikel 7.4 i modellreglerna, utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Hänvisningen till vilka regler i 7 kap. som behandlar beräkningen av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter utvidgas också till att omfatta den nya bestämmelsen i 7 kap. 30 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3 och 23.4.9.

39 § Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheterna hör hemma.

Till den del nationell tilläggsskatt inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den skulle ha betalats ska den läggas till tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i den staten i form av ett tillkommande tilläggsskattebelopp.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 27.3 och artikel 11.2 och 11.3 i direktivet och artikel 5.2.3 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas hur nationell tilläggsskatt som betalas i den stat som koncernenheten hör hemma ska beaktas när Sverige beräknar tilläggsskattebeloppet för den staten.

Ändringen innebär att andra stycket tas bort, eftersom det förs in en bestämmelse i 8 kap. 19 § som ersätter detta.

Andra stycket motsvarar nuvarande tredje stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 22.

4 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

– val som *påverkar* det justerade resultatet (2–*12 k* §§),

– *val som påverkar den justerade skattekostnaden (13–17 §§),*

– tillkommande tilläggsskattebelopp när det *sammanlagda justerade resultatet* i en stat *är en förlust* (18–*19 a* §§),

– justering av skattekostnad i efterhand (20–24 §§), och

– uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (25–*28 b* §§).

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller. Ändringarna är redaktionella och innebär att de nya bestämmelser som införs i kapitlet läggs till.

Nettoinvestering i utlandsverksamhet

12 a § *Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med vinster och förluster som återspeglas i koncernenhetens redovisade resultat och som är hänförliga till valutakursförändringar avseende säkringsinstrument, om*

1. den aktuella valutakursrisken som har säkrats genom säkringsinstrumentet avser ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav,

2. vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital i moderföretagets koncernredovisning, och

3. säkringsinstrumentet utgör en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 57–57.4 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas hanteringen av vinster och förluster hänförliga till valutafluktuationer avseende säkringsinstrument avseende nettoinvesteringar i utlandsverksamhet.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterande enheten under vissa förutsättningar får välja att inte ta med vinster och förluster hänförliga till valutafluktuationer avseende säkringsinstrument. Detta gäller under förutsättning att den valutakurseffekt som har säkrats genom säkringsinstrumentet avser ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav (*första punkten*).

Begreppet ägarintresse definieras i 2 kap. 15 § och begreppet portföljinnehav i 2 kap. 17 §.

För regelns tillämpning krävs också att vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital, dvs. inte över resultaträkningen, i moderföretagets koncernredovisning (*andra punkten*). Vidare krävs att det aktuella säkringsinstrumentet utgör en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncern-redovisning (*tredje punkten*). Genom bestämmelsen behandlas en värde-förändring avseende en investering i verksamhet i en annan valuta (”investment in foreign operation”) och motsvarande värdeförändring av ett säkringsinstrument avseende valutakursrisken symmetriskt. En orealiserad värdeförändring avseende ägarintressen som inte är portföljinnehav ska enligt 3 kap. 10 § 1 inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Om valmöjligheten utnyttjas behandlas en värdeförändring av ett säkringsinstrument som avser ett sådant ägarintresse på samma sätt som värdeförändringen avseende ägarintresset.

Av *andra stycket* framgår att valet är giltigt i fem år från och med det år som valet avser. Det innebär att om ett sådant val görs avseende räkenskapsåret 2025, måste valet tillämpas också avseende räkenskapsåren 2026, 2027, 2028 och 2029. Det är möjligt att återkalla valet med verkan från och med räkenskapsår 2030. Om valet inte återkallas, fortsätter det att gälla tills vidare. Om valet återkallas, är återkallelsen bindande i fem år från och med det år som återkallelsen avser. Det innebär att om återkallelse sker avseende räkenskapsår 2030 är det inte möjligt att åter göra det aktuella valet förrän tidigast år 2035.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

Ackordsvinster

12 b § *Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med en ackordsvinst, om*
ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som

1. övervakas av en domstol eller motsvarande instans, eller

2. hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande befattningshavare.

Den rapporterande enheten får också välja att inte ta med en ackordsvinst, om

1. ackordet ingår i en ackordsuppgörelse som omfattar minst en borgenär som inte är närstående till gäldenären, och

2. det på grundval av utredning från en oberoende part kan antas att gäldenären skulle ha blivit insolvent inom tolv månader, om uppgörelsen inte hade omfattat borgenärerna som inte är närstående till gäldenären.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar delvis punkt 86.1–86.7 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas hanteringen av ackordsvinster.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterande enheten under vissa förutsättningar får välja att inte ta med en ackordsvinst vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet.

Enligt *första punkten* gäller det under förutsättning att ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som övervakas av en domstol eller motsvarande instans. Enligt *andra punkten* kan det också röra sig om ett förfarande som hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande befattningshavare. Kriteriet är brett formulerat för att täcka in de olika former av konkurs- och insolvensförfaranden som kan finnas världen över. Det ska dock röra sig om ett formellt förfarande enligt den lagstiftning som gäller i den aktuella staten, för att kriteriet ska anses vara uppfyllt.

I *andra stycket* finns ytterligare en möjlighet för den rapporterande enheten att välja att inte ta med en ackordsvinst vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet. Enligt *första punkten* krävs för regelns tillämpning att ackordet ingår i en ackordsuppgörelse som omfattar minst en borgenär som inte är närstående till gäldenären, dvs. till den aktuella koncernenheten. Vad som avses med närstående framgår av 12 d §. Det krävs också att det baserat på en utredning från en oberoende part kan antas att gäldenären skulle bli insolvent inom tolv månader, om det inte vore för det medgivna ackordet. Vid denna bedömning tas det endast hänsyn till ackord som beviljats i förhållande till borgenärer som inte är närstående till gäldenären. Krav på utredning från en oberoende part kan exempelvis uppfyllas genom ett intyg från en extern revisor.

Det rör sig varken om ett s.k. ettårigt val (”one-year election”) eller ett femårigt val (”five-year election”), utan valet gäller för en isolerad händelse, dvs. den aktuella ackordsuppgörelsen.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 14.2.

12 c § *Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten också välja att inte ta med en ackordsvinst i det justerade resultatet, om*

1. ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är närstående till gäldenären, och

2. gäldenärens skulder omedelbart före ackordsuppgörelsen översteg det verkliga värdet av gäldenärens tillgångar.

Det belopp som undantas vid beräkningen får högst uppgå till det lägsta av

1. det belopp med vilket gäldenärens skulder översteg det verkliga värdet av dess tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen, och

2. det belopp av ackordsvinsten som inte är en skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där gäldenären hör hemma.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar delvis punkt 86.1–86.7 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas hanteringen av ackordsvinster.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterande enheten under vissa förutsättningar får välja att inte ta med en ackordsvinst vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet, utöver vad som anges i 12 b §. Detta gäller under förutsättning att ackordet beviljas i förhållande till en borgenär som inte är närstående till gäldenären, dvs. med den aktuella

koncernenheten (*första punkten*). Vad som avses med att vara närstående framgår av 12 d §.

För regelns tillämpning krävs också att gäldenärens skulder översteg det verkliga värdet av dess tillgångar, omedelbart före ackordsuppgörelsen (*andra punkten*). Med verkligt värde avses marknadsvärde, inte bokfört värde.

Av *andra stycket* framgår att det belopp som högst får undantas vid beräkningen av det justerade resultatet enligt denna bestämmelse är begränsat till det lägsta av det belopp med vilket gäldenärens skulder översteg det verkliga värdet av gäldenärens tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen (*första punkten*) och det belopp som utgör en skattefri intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där enheten hör hemma (*andra punkten)*.

Denna paragraf omfattar endast ackord i förhållande till borgenärer som inte är närstående till gäldenären. Detta till skillnad från bestämmelsen i 12 b §. En och samma ackordsuppgörelse skulle kunna uppfylla kriterierna i såväl 12 b § som i denna paragraf. Det finns inte någon given prioritet mellan de två bestämmelserna vilket innebär att det i så fall är upp till den rapporterande enheten att välja.

Det rör sig varken om ett s.k. ettårigt val (”one-year election”) eller ett femårigt val (”five-year election”), utan valet gäller för en isolerad händelse, dvs. den aktuella ackordsuppgörelsen.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 14.2.

12 d § *Vid tillämpningen av 12 b och 12 c §§ ska bedömningen av om två företag är närstående göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar delvis punkt 86.1–86.7 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas bedömningen av om två företag är närstående.

Av bestämmelsen framgår att bedömningen av om två företag är närstående ska göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Detta gäller vid tillämpning av 12 b och 12 c §§. Hänvisningen till artikel 5.8 är dynamisk, dvs. det som avses är den vid varje tidpunkt gällande lydelsen av artikeln.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 14.2.

Undantagna utdelningar och andra värdeöverföringar

12 e § *Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att ta med sådana utdelningar och andra värdeöverföringar från portföljinnehav som enligt 3 kap. 9 § inte ska tas med.*

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar delvis punkt 45 i kommentaren till artikel 3.2.1 b i modellreglerna.

I paragrafen behandlas hanteringen av undantagna utdelningar och andra värdeöverföringar.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterande enheten får välja att ta med sådana utdelningar och andra värdeöverföringar från portföljinnehav som enligt 3 kap. 9 § inte ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Begreppet portföljinnehav definieras i 2 kap. 17 §. Enligt 3 kap. 9 § ska det göras skillnad på utdelning från portföljinnehav beroende på om innehavet vid tidpunkten när utdelningen lämnades hade innehafts i mer eller mindre än ett år. Valmöjligheten syftar till att förenkla för koncernenheter med omfattande portföljinnehav, som om de gör valet kan behandla all mottagen utdelning från portföljinnehav på samma sätt. Den mottagna utdelningen ska i så fall tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Eventuella skatter hänförliga till mottagen utdelning får då också räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden (3 kap. 29 § 1 motsatsvis).

Av *andra stycket* framgår att valet är giltigt i fem år från och med det år som valet avser. Det innebär att om ett sådant val görs avseende räkenskapsåret 2025, måste valet tillämpas också avseende räkenskapsåren 2026, 2027, 2028 och 2029. Det är möjligt att återkalla valet med verkan från och med räkenskapsår 2030. Om valet inte återkallas, fortsätter det att gälla tills vidare. Om valet återkallas, är återkallelsen bindande i fem år från och med det år som återkallelsen avser. Det innebär att om återkallelse sker avseende räkenskapsår 2030 är det inte möjligt att åter göra det aktuella valet förrän tidigast år 2035.

Övervägandena finns i avsnitt 17.2.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

12 f § *Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att ta med redovisad vinst eller förlust avseende ägarintressen som enligt 3 kap. 10 § inte ska tas med och som inte utgör kvalificerade ägarintressen. Valet innebär att följande poster ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet:*

1. redovisade poster avseende vinst eller förlust hänförlig till värdering till verkligt värde eller nedskrivning av ett ägarintresse om ägarenheten beskattas för värdeförändringen eller, om ägarenheten beskattas först vid realisering, ägarenhetens bokförda uppskjutna skatt har påverkats av värdeförändringen,

2. redovisade poster avseende vinst eller förlust hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet som ägarenheten redovisar enligt kapitalandelsmetoden, och

3. vinst eller förlust hänförlig till avyttring av ett ägarintresse om vinsten är skattepliktig och förlusten avdragsgill vid den nationella inkomstbeskattningen.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar delvis punkt 57.1–57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna.

I paragrafen behandlas beräkning av det justerade resultatet avseende undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterande enheten i vissa fall kan välja att ta med redovisade vinster och förluster avseende ägarintressen vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet, trots att sådant resultat enligt 3 kap. 10 § inte ska tas med. Detta gäller för ägarintressen som inte är kvalificerade ägarintressen. Om

valet görs innebär det att ett antal poster som annars skulle vara undantagna ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Det gäller för en redovisad post som avser vinst eller förlust hänförlig till värdering till verkligt värde eller nedskrivning (”impairment”) av ett ägarintresse om den koncernenhet som äger ägarintresset (ägarenheten) beskattas för värdeförändringen. Detsamma gäller också om ägarenheten inte beskattas för en orealiserad värdeförändring men för realiserat resultat, om ägarenheten redovisar uppskjuten skatt hänförlig till värdeförändringen (*första punkten*).

Det gäller också för en redovisad post som är hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (*andra punkten*).

Slutligen gäller det också om en avyttring av ägarintresset resulterar i en skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust vid den nationella inkomstbeskattningen (*tredje punkten*).

Vad som avses med kvalificerade ägarintressen framgår av 12 h § och hur sådana ska behandlas framgår av 12 i §.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.

12 g § *Ett val enligt 12 f § gäller för samtliga koncernenheter som hör hemma i samma stat och för samtliga sådana ägarintressen som dessa koncernenheter innehar. Valet gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.*

Om ett ägarintresse har gett upphov till en förlust eller ett kostnadsavdrag som har beaktats vid beräkningen av det justerade resultatet ska dock det ägarintresset fortfarande omfattas av valet, även om valet i övrigt återkallas.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar delvis punkt 57.1–57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna.

I paragrafen behandlas val vid beräkning av det justerade resultatet avseende undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen.

Det framgår av *första stycket* att valet måste göras för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat och för samtliga sådana ägarintressen som bestämmelsen omfattar, som dessa koncernenheter innehar. Valet är vidare ett s.k. femårigt val (”five-year election”) vilket innebär att valet är giltigt i fem år från och med det år som valet avser. Det innebär att om ett sådant val görs avseende räkenskapsåret 2025, måste valet tillämpas också avseende räkenskapsåren 2026, 2027, 2028 och 2029. Det är möjligt att återkalla valet med verkan från och med räkenskapsår 2030. Om valet inte återkallas, fortsätter det att gälla tills vidare. Om valet återkallas, är återkallelsen bindande i fem år från och med det år som återkallelsen avser. Det innebär att om återkallelse sker avseende räkenskapsår 2030 är det inte möjligt att åter göra det aktuella valet förrän tidigast år 2035.

Av *andra stycket* framgår att om ett ägarintresse har gett upphov till en förlust eller ett avdrag vid beräkningen av det justerade resultatet, kan valet inte återkallas i förhållande till det ägarintresset. Även om valet i övrigt

återkallas ska alltså resultatposter avseende ett sådant ägarintresse även fortsatt tas med vid beräkningen av det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.

12 h § *Med kvalificerat ägarintresse avses ett ägarintresse i en skattetransparent enhet under förutsättning att*

– investeringen behandlas som en ägarandel enligt nationell skattelagstiftning och enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den skattetransparenta enheten bedriver verksamhet,

– den skattetransparenta enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inte tas upp i samma koncernredovisning som ägarenhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden, och

– investeringen i ägarintresset rimligen kan förväntas ge en positiv avkastning endast på grund av möjligheten för ägarenheten att tillgodogöra sig skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden.

Bedömningen av vilken avkastning som rimligen kan förväntas ska baseras på vad som är känt vid tidpunkten för investeringen.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar delvis punkt 57.1–57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna.

I paragrafen definieras termen kvalificerat ägarintresse.

Det framgår av *första stycket* att med kvalificerat ägarintresse avses ett ägarintresse i en skattetransparent enhet. En investering i ägarintresset ska behandlas som en ägarandel (”equity investment”) enligt nationell skattelagstiftning och enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den skattetransparenta enheten bedriver sin verksamhet (*första strecksatsen*). Den skattetransparenta enheten ska vidare inte konsolideras post-för-post i den koncernredovisning som ägarenheten konsolideras i (*andra strecksatsen*). Det ska vidare röra sig om en investering som rimligen inte kan förväntas ge en positiv avkastning, om det inte vore för skattetillgodohavanden som ägarenheten kan tillgodogöra sig från den skattetransparenta enheten (*tredje strecksatsen*).

Av *andra stycket* framgår att bedömningen av vilken avkastning investeringen rimligen kan förväntas ge ska göras vid tidpunkten då investeringen gjordes.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.

12 i § *För en ägarenhet som omfattas av ett val enligt 12 f § gäller följande avseende en kvalificerad transparent skatteförmån hänförlig till innehav av ett kvalificerat ägarintresse. Om ägarenheten i sin redovisning har hanterat skatteförmånen som en minskning av enhetens skattekostnad, ska skatteförmånen läggas till vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheten. Förmånen ska i stället behandlas som en återbetalning av investerat belopp, till den del förmånen tillsammans med utdelning, återbetalning från det kvalificerade ägarintresset eller köpeskilling vid avyttring av ägarintresset sammantaget motsvarar ägarenhetens anskaffningskostnad för det kvalificerade ägarintresset.*

När anskaffningskostnaden för det kvalificerade ägarintresset anses helt återbetald enligt första stycket, ska ytterligare kvalificerad transparent skatteförmån, utdelning eller återbetalning från det kvalificerade ägarintresset som tillkommer ägarenheten, minska den justerade skattekostnaden. Motsvarande gäller för köpeskilling vid avyttring av det kvalificerade ägarintresset.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar delvis punkt 57.1–57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna.

I paragrafen anges hur ett kvalificerat ägarintresse ska behandlas hos en enhet som omfattas av ett val enligt 12 f §.

Det framgår av *första stycket* att en kvalificerad transparent skatteförmån som tillkommer ägarenheten på grund av innehav i ett kvalificerat ägarintresse ska hanteras som återbetalning av investerat belopp, till den del förmånen tillsammans med annan avkastning från investeringen såsom utdelning, återbetalning av andelskapital eller köpeskilling vid en avyttring av ägarintresset motsvarar ägarenhetens anskaffningskostnad för det kvalificerade ägarintresset. Om ägarenheten i sin redovisning har hanterat skatteförmånen som en minskning av enhetens skattekostnad ska skatteförmånen läggas till vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheten. Om avkastning från ägarintresset behandlas enligt denna bestämmelse tar ägarenheten inte upp något resultat utan avkastningen räknas av mot anskaffningsutgiften, lägst ner till noll.

Av *andra stycket* framgår att när avkastningen överstiger anskaffningskostnaden för det kvalificerade ägarintresset och anskaffningskostnaden därmed anses helt återbetald, ska ytterligare avkastning såsom tillgodogörande av ytterligare kvalificerad transparent skatteförmån, utdelning eller återbetalning av andelskapital från det kvalificerade ägarintresset som tillkommer ägarenheten, i stället minska den justerade skattekostnaden. Detsamma gäller köpeskilling vid avyttring av det kvalificerade ägarintresset.

Vad som avses med kvalificerad transparent skatteförmån framgår av 12 k §.

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.

12 j § *Om koncernenheten i sin redovisning periodiserar den kvalificerade transparenta skatteförmånen proportionerligt över det kvalificerade ägarintressets förväntade innehavstid, ska samma periodisering gälla vid tillämpning av 12 i §.*

Om koncernenheten inte tillämpar proportionerlig periodisering i sin redovisning kan den rapporterande enheten välja att ändå tillämpa sådan periodisering vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för ägarenheten. Ett sådant val måste göras avseende det tidigaste av det första år som ägarenheten innehar det aktuella kvalificerade ägarintresset och det första år som ägarenheten omfattas av denna lag eller av utländsk lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar delvis punkt 57.1–57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna.

I paragrafen behandlas periodisering av en kvalificerad transparent skatteförmån.

Det framgår av *första stycket* att om koncernenheten i sin redovisning periodiserar den kvalificerade transparenta skatteförmånen proportioner-

ligt över den förväntade innehavstiden, ska samma periodisering gälla vid beräkningen av det justerade resultatet.

Av *andra stycket* framgår att även om sådan periodisering inte görs i redovisningen, kan den rapporterande enheten välja att tillämpa sådan periodisering vid beräkningen av det justerade resultatet. Ett sådant val får endast göras vid det första tillfället som det finns en möjlighet att göra ett sådant val. Det innebär att det gäller för det första år som ägarenheten innehar det aktuella ägarintresset eller det första år som ägarenheten omfattas av lagen om tilläggsskatt eller motsvarande lagstiftning som implementerar bestämmelserna i rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, i den ursprungliga lydelsen. Hänvisningen till direktivet är utformad så att den avser direktivet i en viss angiven lydelse, s.k. statisk hänvisning. När det gäller en stat utanför EU avses modellreglerna. Det är då fråga om lagstiftning som implementerar modellreglerna med avseende på den aktuella staten.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.

12 k § *Med kvalificerad transparent skatteförmån avses det belopp som motsvarar summan av*

– skattetillgodohavanden som tillgodoräknas en ägarenhet av ett kvalificerat ägarintresse, och

– underskott hänförligt till ett kvalificerat ägarintresse som är skattemässigt avdragsgillt för ägarenheten, multiplicerat med den nominella inkomstskattesats som ägarenheten beskattas med i den stat där den hör hemma.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar delvis punkt 57.1–57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna.

I paragrafen definieras termen kvalificerad transparent skatteförmån.

Den transparenta skatteförmånen motsvarar summan av å ena sidan skattetillgodohavanden som tillgodoräknas en ägarenhet av ett kvalificerat ägarintresse och å andra sidan underskott hänförligt till det kvalificerade ägarintresset som är skattemässigt avdragsgillt för ägarenheten, multiplicerat med den nominella inkomstskattesatsen som ägarenheten beskattas med i den stat där den hör hemma.

Övervägandena finns i avsnitt 14.3.

13 § Vid beräkning av den effektiva skattesatsen i en stat enligt 3 kap. 37 § får den rapporterande enheten välja att, i stället för att för koncernenheterna i staten beakta uppskjutna skattejusteringsbelopp beräknade enligt 3 kap. *30*–36 §§, ta upp en särskild uppskjuten skattefordran. Detta gäller bara om det sammanlagda justerade resultatet för de koncernenheter som hör hemma i staten är en förlust. Den särskilda uppskjutna skattefordran ska motsvara koncernenheternas sammanlagda justerade förlust multiplicerad med minimiskattesatsen.

Ett val enligt första stycket gäller för samtliga koncernenheter i den aktuella staten och får inte göras avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem *som kan vara tillämpligt för någon av de aktuella koncernenheterna.*

Ett val enligt första stycket får göras endast för det första räkenskapsår som en enhet i den stat som valet gäller ingår i den koncern som omfattas av denna lag eller av utländsk lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 i den

ursprungliga lydelsen eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet.

Paragrafen motsvarar artikel 23.1 och 23.5 i direktivet och artikel 4.5.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas möjligheten till en alternativ beräkning av en uppskjuten skattefordran.

Ändringen i *första stycket* är av rättelsekaraktär och innebär att hänvisningen till 3 kap. 31–36 §§ ändras till 3 kap. 30–36 §§.

Ändringen i *andra stycket* görs för att klargöra att begränsningen avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem endast aktualiseras om de aktuella koncernenheterna skulle kunna vara föremål för det regelverket. Vad som avses med ett godkänt utdelningsskattesystem framgår av 2 kap. 31 §. Det kan förekomma stater där ett sådant regelverk finns men bara är tillgängligt för företag med t.ex. en viss högsta omsättning eller endast för företag som inte ingår i en koncern. Om de aktuella koncernenheterna inte uppfyller kriterierna för att omfattas av ett sådant regelverk t.ex. på grund av sin omsättning, så ska de inte heller omfattas av begränsningen i andra stycket. Om en tillämpning av reglerna om ett godkänt utdelningsskattesystem är valfritt krävs det dock inte att koncernenheterna i den aktuella staten har gjort det valet, om de uppfyller kriterierna för att få göra valet enligt den nationella lagstiftningen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.

17 § Den rapporterande enheten får välja att vid beräkningen av den justerade skattekostnaden inte beakta en uppskjuten skatteskuld som inte förväntas bli reglerad inom den tid som anges i 3 kap. 35 § första stycket.

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Paragrafen motsvarar artikel 22.1 b i direktivet och artikel 4.4.7 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar ett val som rör uppskjuten skatteskuld.

Ändringen i *andra stycket* innebär att den sista meningen utgår. Ändringen är av rättelsekaraktär. Valet är bindande endast för det räkenskapsår som valet avser, vilket innebär att valet kan ändras från år till år.

Tillkommande tilläggsskattebelopp när *det sammanlagda justerade resultatet* i en stat *är en förlust*

18 § Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas, om

1. *det sammanlagda justerade resultatet för* koncernenheterna i en *stat är en förlust*, och
2. den justerade skattekostnaden är

a) ett negativt belopp, och

b) lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

Det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

Paragrafen motsvarar artikel 21.5 i direktivet och artikel 4.1.5 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att det kan bli aktuellt att betala tilläggsskatt även om det inte finns någon justerad vinst för räkenskapsåret. Normalt sett aktualiseras tilläggsbeskattning bara i de fall det finns vinster i staten som är lågbeskattade. Ändringen i *första stycket* är redaktionell och avser att tydliggöra att det är det justerade resultatet som ska vara en förlust, inte det redovisade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 13.

19 a § *Om ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas enligt 18 § kan den rapporterande enheten välja att i stället för att tillämpa 18 och 19 §§ beräkna ett överskjutande skattebelopp. Detta gäller under förutsättning att underskottet som ger upphov till den negativa skattekostnaden inte kvittas mot tidigare års överskott vid inkomstbeskattningen. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.*

Det överskjutande skattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vad som sägs i 3 kap. 37 a–37 c §§ gäller för ett överskjutande skattebelopp beräknat enligt första och andra styckena.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar delvis punkt 21.1–21.8 i kommentaren till artikel 4.1.5 i modellreglerna.

I *första stycket* anges att om ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas enligt 18 §, finns en valmöjlighet att i stället beräkna ett uppskjutet skattebelopp. Valet får endast göras under förutsättning att den negativa skattekostnaden inte avser ett underskott som kvittas mot tidigare års vinster, vid den lokala inkomstbeskattningen. Valet är bindande endast för det räkenskapsår som valet avser, vilket innebär att valet kan ändras från år till år.

I *andra stycket* framgår hur det överskjutande skattebeloppet ska beräknas. Det överskjutande skattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan å ena sidan den justerade skattekostnaden och å andra sidan den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen (15 procent). Det innebär att det överskjutande skattebeloppet uppgår till samma belopp som den tillkommande tilläggsskatten som skulle beräknas enligt 18 §, om inte valmöjligheten utnyttjas.

I *tredje stycket* finns en hänvisning till 3 kap. 37 a –37 c §§. I dessa paragrafer framgår hur det överskjutande skattebeloppet ska behandlas under det räkenskapsår som beloppet har beräknats och under efterföljande år.

Övervägandena finns i avsnitt 13.

25 a § *Om en fordran avseende avräkning av utländsk skatt har beräknats enligt en skattesats som överstiger minimiskattesatsen, ska den räknas om genom att det redovisade beloppet multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras, ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 6.1 och 6.2 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en förenklad omräkningsregel som ska användas när en fordran avseende avräkning av utländsk skatt har beräknats enligt en skattesats som överstiger minimiskattesatsen. En sådan fordran ska räknas om utifrån minimiskattesatsen genom att det redovisade beloppet multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 15.1.

25 b § *Om ett skattetillgodohavande har uppkommit före övergångsåret men utnyttjas under ett senare år, ska skattekostnaden inte minskas enligt 3 kap. 29 §.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 6.3 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas en undantagssituation beträffande skattetillgodohavanden. Bestämmelsen blir tillämplig om ett skattetillgodohavande har uppkommit före övergångsåret men utnyttjas under ett senare år. I så fall ska skattekostnaden inte minskas enligt 3 kap. 29 §.

Övervägandena finns i avsnitt 15.1.

25 c § *Om en uppskjuten skattefordran inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska fordran ändå tas upp vid tillämpning av 25 §.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 6.4 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna.

Det framgår av paragrafen att en koncernenhet ska ta upp sådana uppskjutna skattefordringar som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda. Detta gäller vid tillämpning av 25 §. En motsvarande bestämmelse för enheter eller koncernenheter som redan tillämpar systemet finns i 3 kap. 31 §.

Övervägandena finns i avsnitt 15.1.

27 § *Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som avses i 25 § ska inte justeras enligt 3 kap. 34 eller 35 §.*

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av *det justerade resultatet* ska *dock* undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Paragrafen motsvarar artikel 47.3 i direktivet och artikel 9.1.2 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en begränsning avseende de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som finns när ett företag börjar att tillämpa systemet med tilläggsskatt och som därför kan föras in i systemet.

Genom ändringen flyttas den nuvarande bestämmelsen till ett nytt *andra stycke.*

Bestämmelsen i det nya *första stycket* saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 6.4 i kommentaren till artikel 9.1.1 i modellreglerna.

Enligt första stycket ska uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som förs in i systemet inte justeras enligt 3 kap. 34 eller 35 §.

Ändringen i det *andra stycket* är redaktionell.

Övervägandena finns i avsnitt 15.1.

28 § Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före början *av den överförande koncernenhetens övergångsår,* ska värdet *beträffande tilläggsskatt* för de överförda tillgångarna *vid överföringen anses* motsvara *tillgångarnas* värde enligt den överförande koncernenhetens redovisning. *Detta gäller dock inte för lagertillgångar.* Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde.

Första stycket gäller för samtliga transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätten från en part till en annan. Bestämmelsen ska även tillämpas om en koncernenhet skriver upp värdet på tillgångar i redovisningen.

Om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår, ska första och andra styckena inte tillämpas på leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar totalavkastning.

Paragrafen motsvarar artikel 47.4 i direktivet och artikel 9.1.3 i modellreglerna. Bestämmelsen i de nya andra och tredje styckena saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 10–10.6 i kommentaren till artikel 9.1.3 i modellreglerna.

I paragrafen finns en bestämmelse som ska förhindra missbruk på så sätt att företagen genom interna transaktioner för in för stora tillgångsvärden i systemet.

Första stycket ändras i två avseenden. Det tydliggörs att det är värdet beträffande tilläggsskatt som avses genom att uttrycket skattemässigt värde byts ut mot värde beträffande tilläggsskatt. Ingen ändring i sak är avsedd av denna ändring. Vidare preciseras den tidpunkt som utgörs av övergångsårets början så att den avser början av den överförande koncernenhetens övergångsår. När den överförande koncernenheten och den förvärvande koncernenheten har olika övergångsår till följd av att de börjar omfattas av modellreglerna respektive nationell tilläggsskatt vid olika tidpunkter kommer därmed den överförande koncernenhetens övergångsår att vara styrande.

Bestämmelsen i det nya *andra stycket* utvidgar tillämpningsområdet i första stycket till att omfatta samtliga transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätten från en part till en annan. Bestämmelsen ska även tillämpas om en koncernenhet skriver upp värdet på tillgångar i redovisningen. I de administrativa riktlinjerna ges exempel på ett antal olika transaktionstyper som omfattas av bestämmelsen.

I det nya *tredje stycket* införs ett undantag som gäller leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar totalavkastning (”total return swaps”). För att undantaget ska kunna tillämpas måste parterna redovisa intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår.

Övervägandena finns i avsnitt 15.2 och 23.4.11.

28 a § *Vid transaktioner som avses i 28 § får den förvärvande koncernenheten ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del den avyttrande koncernenheten har beskattats för transaktionen.*

En fordran avseende uppskjuten skatt enligt första stycket får inte överstiga skillnaden mellan det skattemässiga värdet på en tillgång enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen. En sådan fordran ska inte påverka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt 3 kap. 30–34 d §§ för det år då fordran uppkommer. I stället ska fordrans värde justeras årligen i proportion till den minskning av det bokförda värdet för tillgången som görs det året.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 10.7 och 10.8 i kommentaren till artikel 9.1.3 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar hanteringen av fordringar avseende uppskjuten skatt.

Paragrafen tillämpas vid sådana transaktioner som avses i 28 §. Paragrafen ska tillämpas om det förvärvande företaget i sin redovisning använder samma värde som det avyttrande företaget gjorde samtidigt som det för bolagsskatteändamål kan använda sitt anskaffningsvärde. I detta fall kommer det förvärvande företaget att bokföra en fordran avseende uppskjuten skatt som uppgår till skillnaden mellan dess skattemässiga värde på tillgången och det avyttrande företagets värde multiplicerad med den lokala bolagsskattesatsen i den stat där det förvärvande företaget finns. Paragrafen slår fast under vilka förutsättningar en sådan fordran ska få beaktas för tilläggsskatteändamål och till vilket belopp.

I *första stycket* anges att den förvärvande koncernenheten får ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del som den avyttrande koncernenheten har beskattats för transaktionen.

Av *andra stycket* framgår att en fordran avseende uppskjuten skatt enligt första stycket inte får överstiga skillnaden mellan det skattemässiga värdet på en tillgång enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen. En sådan fordran ska inte påverka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt 3 kap. 30–34 d §§ för det år då fordran uppkommer. I stället ska fordrans värde justeras årligen i proportion till den minskning av det bokförda värdet för tillgången som görs det året.

Övervägandena finns i avsnitt 15.2.

28 b § *Vid transaktioner som avses i 28 § kan den förvärvande koncernenheten välja att, i stället för värdet enligt den paragrafen, använda tillgångens verkliga värde. Detta gäller om*

– koncernenheten i redovisningen tar upp tillgången till verkligt värde, och

– en fordran avseende uppskjuten skatt enligt 28 a § skulle ha uppgått till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen om 28 a § hade tillämpats.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 10.9 i kommentaren till artikel 9.1.3 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en alternativ hantering till den som anges i 28 a § och kan tillämpas om de förvärvade tillgångarna redovisas till sitt verkliga värde. I så fall får företaget använda detta värde för att beräkna tilläggsskatten i stället för det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Som förutsättning för detta gäller att företaget i redovisningen tar upp tillgången till verkligt värde (*första strecksatsen*).

Som ytterligare förutsättning gäller att en fordran avseende uppskjuten skatt skulle ha uppgått till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt den lokala skattelagstiftningen och det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning multiplicerad med minimiskattesatsen om bestämmelsen i 28 a § skulle ha tillämpats (*andra strecksatsen*). Till skillnad från vad som gäller enligt 28 a § måste den uppskjutna skatten vara lika stor som skillnaden i värden multiplicerad med minimiskattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 15.2.

5 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
– substansbelopp (2–11 §§),
– undantag *vid* verksamhet av begränsad betydelse (12–14 §§), och
– undantag för internationell sjöfartsverksamhet (15–19 §§).

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller. Ändringen är av rättelsekaraktär.

2 § Vid beräkningen enligt 3 kap. 38 § av den överskjutande vinsten ska en koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat minskas med ett substansbelopp. Substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat är summan av ett belopp som avser personalkostnader beräknade enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar beräknat enligt 4 §.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter.*

Paragrafen motsvarar delvis artikel 28.2 och 28.9 i direktivet samt artikel 5.3.1 och 5.3.2 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar beräkningen av substansbeloppet.

Ändringen i *andra stycket* innebär att även försäkringsinvesteringsenheter, i likhet med investeringsenheter, ska undantas från beräkningen av substansbelopp för övriga koncernenheter. Ändringen är en följd av att de särskilda regler för beräkning av substansbelopp för investeringsenheter som finns i 7 kap. 31 § utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Detta följer av punkt 88 i kommentaren till artikel 7.4.6 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

3 § Beloppet för personalkostnader för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar *i en koncernenhets* ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll *beräknas enligt följande. Om dessa anställda och uppdragstagare arbetar mer än femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet för koncernenheten fem procent av kostnaderna för dem. För dem som arbetar högst femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet i stället fem procent av den andel av kostnaderna som hänför sig till arbetet där.*

Följande ska inte ingå i beräkningen:
1. personalkostnader som lagts till balansvärdet på sådana materiella anläggningstillgångar som avses i 4 §, och

2. personalkostnader som kan hänföras till det resultat som inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §.

Paragrafen motsvarar artikel 28.1 a och b samt 28.3 i direktivet och artikel 10.1.1 (”eligible employees”) och 5.3.3 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar personalkostnader. Tillägget i paragrafen behandlar personalkostnader för personal vars arbetstid till viss del är förlagd utanför den stat där koncernenheten hör hemma och motsvaras av punkt 33 och 33.1 i kommentaren till artikel 5.3.3 i modellreglerna.

Av ändringen i *första stycket* framgår att om den anställde arbetar mer än femtio procent av sin arbetstid för koncernen under den relevanta perioden inom staten där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma kommer koncernenheten att ha rätt att tillgodoräkna sig hela personalkostnaden för den anställde vid beräkningen av beloppet för personalkostnader. Det framgår vidare att om den anställde arbetar femtio procent eller mindre av sin arbetstid för koncernen under den relevanta perioden inom den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma kommer koncernenheten endast att ha rätt att tillgodoräkna sig fem procent av den del av personalkostnaderna som kan hänföras till den anställdes arbetstid som tillbringats inom staten där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma.

Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

4 § *Om en koncernenhets* materiella anläggningstillgångar *mer än femtio procent av tiden finns i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet för materiella anläggningstillgångar fem procent av balansvärdet på tillgångarna.*

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar högst femtio procent av tiden finns i den stat där koncernenheten hör hemma, uppgår beloppet för tillgångar till högst fem procent av den andel av beloppet som motsvaras av den tid som tillgångarna finns där.

Som materiella anläggningstillgångar behandlas också följande tillgångar om de finns i eller kan hänföras till samma stat:

1. naturresurser,

2. leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen, och

3. en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser och som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 28.1 c i direktivet och artikel 5.3.4 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar materiella anläggningstillgångar. Tillägget i paragrafen behandlar materiella anläggningstillgångar som till viss del finns utanför den stat där den koncernenhet som äger dem hör hemma och motsvarar punkt 38 och 38.1 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna. Det kan t.ex. vara ett flygplan som tillhör ett internationellt flygbolag.

Genom ändringen delas den nuvarande paragrafen upp i tre stycken. Inledningen av den nuvarande paragrafen hänförs till första stycket med vissa ändringar och sista delen av paragrafen förs in i ett nytt tredje stycke. Vidare införs ett nytt andra stycke.

Av ändringen i *första stycket* framgår vad som gäller om den materiella anläggningstillgången finns inom den stat där den koncernenhet som äger tillgången (eller vid leasing leasetagaren) hör hemma mer än femtio procent av tiden under den relevanta perioden. I så fall har koncernenheten rätt att ta med hela balansvärdet för en sådan tillgång vid beräkningen av beloppet för materiella anläggningstillgångar, dvs. beloppet är fem procent av hela balansvärdet för en sådan tillgång.

Av ändringen i *andra stycket* framgår vad som gäller om den materiella anläggningstillgången finns i staten där den koncernenhet som äger den (eller vid leasing leasetagaren) hör hemma högst femtio procent av tiden under den relevanta perioden. I så fall har koncernenheten rätt att ta med den materiella anläggningstillgångens balansvärde i proportion till den tid tillgången finns i den stat där den koncernenhet som äger tillgången (eller vid leasing leasetagaren) hör hemma och beloppet blir då fem procent av det balansvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

4 a § *Följande ska inte ingå i beräkningen enligt 4 §:*

1. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering, och

2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i verksamhet som avses i 15 §.

Vid leasing ska materiella anläggningstillgångar som finns i samma stat som leasegivaren hör hemma i inte undantas enligt första stycket 1. Detta gäller till den del det genomsnittliga balansvärdet på en tillgång hos leasegivaren vid räkenskapsårets ingång och utgång överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren vid motsvarande tidpunkter. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren, är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

Om en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång men använder den återstående delen av tillgången för eget bruk, ska värdet fördelas mellan delarna utifrån vad som är skäligt. För den del som leasas ut ska andra stycket tillämpas.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 28.4 i direktivet och artikel 5.3.4 i modellreglerna.

Paragrafen, som är ny, behandlar materiella anläggningstillgångar. Andra och tredje styckena i paragrafen motsvarar punkt 43.5 och 43.7 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna.

Genom ändringen förs nuvarande 5 kap. 4 § andra stycket över till *första stycket* i paragrafen. Tillägget i det nya andra stycket rör behandlingen av operationell leasing av materiella anläggningstillgångar. Det nya tredje stycket behandlar situationen när en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång leasas ut samtidigt som den återstående delen används för eget bruk.

Av det *andra stycket* framgår att en koncernenhet som är leasegivare vid operationell leasing får beakta en del av balansvärdet för en materiell anläggningstillgång som är föremål för operationell leasing när beloppet för materiella anläggningstillgångar ska fastställas om tillgången finns i samma stat som koncernenheten hör hemma i. Detta gäller till den del det genomsnittliga balansvärdet på en tillgång hos leasegivaren vid räkenskapsårets ingång och utgång överstiger det genomsnittliga värdet

för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren vid motsvarande tidpunkter. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren, är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter. Genom att tillåta att endast överskottet får medräknas förhindras att leasegivaren kan räkna med samma värde som leasetagaren tar med i sin beräkning av substansbeloppet vad avser den leasade materiella anläggningstillgången. Om leasetagaren inte är en koncernenhet ska leasetagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången vara lika med det belopp av betalningarna som återstår enligt leasingavtalet som inte diskonterats, inklusive eventuella förlängningar som skulle beaktas vid fastställande av en nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången enligt den redovisningsstandard som används för att fastställa leasegivarens redovisade resultat.

Av det *tredje stycket* framgår att när en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång till en leasetagare och behåller den återstående delen av tillgången för eget bruk så måste tillgångens redovisade värde fördelas mellan tillgångens olika användningsområden. Ett exempel är att leasegivaren leasar ut några våningsplan eller parkeringsplatsen i en huvudkontorsbyggnad. För leasegivaren ska det redovisade värdet för en sådan materiell anläggningstillgång fördelas mellan den utleasade delen och den kvarvarande delen baserat på vad som är skäligt (t.ex. byggnadens yta). Leasegivaren ska ta hänsyn till det redovisade värdet av de materiella anläggningstillgångarna som fördelats till den kvarvarande delen. För den del som leasas ut ska andra stycket tillämpas.

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

8 § Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt 7 kap. 12 och 13 §§.

Paragrafen motsvarar artikel 28.7 b i direktivet och artikel 5.3.7 b i modellreglerna.

Paragrafen avser delägarbeskattade enheter som är moderföretag.

Ändringen i paragrafen är av rättelsekaraktär.

Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

Moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning

9 a § *För ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beloppen för personalkostnader och för materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där moderföretaget hör hemma sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som delas ut som sådan avdragsgill utdelning som avses i 7 kap. 66–70 §§.*

Första stycket gäller även andra koncernenheter om de omfattas av 7 kap. 70 §.

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men motsvarar punkt 36.1 i kommentaren till artikel 5.3.3 och punkt 48.1 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas hur beloppen för personalkostnader och för materiella anläggningstillgångar ska behandlas hos ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning.

Av *första stycket* framgår att när ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beräkna beloppet för personalkostnader medräknas inte personalkostnad som är hänförlig till den del av moderföretagets justerade vinst som inte räknas med i moderföretagets justerade vinst enligt 7 kap. 67 och 68 §§. Om ett moderföretag i en koncern lämnar en utdelning som är föremål för ett system med avdragsgill utdelning (och övriga villkor är uppfyllda) ska moderföretagets justerade vinst minskas med ett belopp som delas ut som avdragsgill utdelning. I den utsträckning som en sådan exkludering sker, kommer det att ske en proportionell minskning av moderföretagets belopp för personalkostnader. Minskningen kommer att vara lika med det totala beloppet för moderföretagets personalkostnader multiplicerat med kvoten mellan den justerade vinst som utesluts och moderföretagets totala justerade vinst.

Vidare framgår att när ett moderföretag som omfattas av ett system för avdragsgill utdelning ska beräkna beloppet för materiella anläggningstillgångar medräknas inte materiella anläggningstillgångar som är hänförliga till den del av moderföretagets justerade vinst som inte räknas med i moderföretagets vinst enligt 7 kap. 67 och 68 §§.

Enligt *andra stycket* gäller vad som sägs i första stycket även andra koncernenheter om de omfattas av 7 kap. 70 §. Detta innebär att beloppet för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar för andra koncernenheter som hör hemma i den stat som omfattas av system med avdragsgill utdelning ska minskas i proportion till dess justerade vinst som är utesluten enligt 7 kap. 70 § jämfört med dess totala justerade vinst.

Övervägandena finns i avsnitt 16.2.

14 § Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter, investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter*. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.

Paragrafen motsvarar artikel 30.5 i direktivet och artikel 5.5.4 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas statslösa koncernenheter och investeringsenheter.

Ändringen innebär att även försäkringsinvesteringsenheter, i likhet med statslösa enheter och investeringsenheter, ska undantas från beräkningen som ska göras enligt 12 och 13 §§ när undantaget vid verksamhet av begränsad betydelse tillämpas. Ändringen är en följd av att de särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för investeringsenheter som finns i 7 kap. 27–32 §§ utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Detta är i enlighet med kommentaren till artikel 7.4 i modellreglerna (avsnitt 3.1 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023).

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

6 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
– skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt (2 och *2 a §§*),
– skattskyldighet enligt huvudregeln för tilläggsskatt (3–8 §§),
– skattskyldighet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt (9–15 §§), och
– undantag från reglerna under fem år (16–18 §§).

I 7 kap. finns bestämmelser om hur bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas för särskilda enheter och transaktioner.

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller. Ändringen är redaktionell och innebär att den nya bestämmelsen i 2 a § som införs i kapitlet läggs till.

2 § Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §.

En minoritetsägd koncernenhet som är en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 §.

Ett fast driftställe som är statslöst enligt 1 kap. 15 § är skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §, under förutsättning att

1. platsen för affärsverksamhet från vilken verksamhet bedrivs finns i Sverige, eller

2. verksamheten, om den inte bedrivs från någon viss plats, är att likställa med affärsverksamhet som bedrivs av en huvudenhet på en plats i Sverige.

Paragrafen har sin grund i artikel 11 i direktivet (som gäller nationell tilläggsskatt), vilken speglar huvudregeln för tilläggsskatt. Motsvarande reglering saknas i modellreglerna. Det nya andra stycket motsvarar punkt 118.10 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna. Vidare motsvarar det nya tredje stycket punkt 118.8.1 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller bestämmelsen om skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt enligt regeln om nationell tilläggsskatt.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att en minoritetsägd koncernenhet som är en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på den egna enheten enligt 7 kap. 41 §.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges att om ett fast driftställe ska behandlas som statslöst enligt 1 kap. 15 § är det skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 § under förutsättning att antingen platsen för affärsverksamhet från vilken verksamhet bedrivs finns i Sverige eller, om verksamheten inte bedrivs från någon viss plats, verksamheten är att likställa med affärsverksamhet som bedrivs av en huvudenhet på en plats i Sverige. Att ett fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en koncern är en koncernenhet framgår av 2 kap. 8 § 2. I likhet med vad som gäller i fråga om kompletterande tilläggsskatt i 6 kap. 9–15 §§ är det i enlighet med allmänna principer huvudenheten som är uppgifts- och betalningsskyldig (prop. 2023/24:32 s. 305 och 600).

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.1 och 23.4.2.

2 a § *En svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 §, om företaget*

1. hör hemma i Sverige, och

2. tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i.

Om en koncern har flera svenska koncernenheter ska skattskyldigheten för tilläggsskattebeloppet fördelas mellan dessa i proportion till varje enhets andel av koncernens anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser.

Paragrafen har sin grund i artikel 11 om nationell tilläggsskatt i direktivet och punkt 118.10 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna. Paragrafen innehåller bestämmelsen om skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt enligt regeln om nationell tilläggsskatt såvitt avser samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag. Ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag är inte en koncernenhet enligt 2 kap. 8 § och är därmed inte skattskyldigt för nationell tilläggsskatt enligt 2 §. Skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt som avser ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag följer i stället av bestämmelserna i denna paragraf.

Av *första stycket* framgår att en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 § om företaget hör hemma i Sverige, och tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i.

I *andra stycket* anges hur tilläggsskattebeloppet ska fördelas om det finns flera svenska koncernenheter som är skattskyldiga enligt bestämmelsens första stycke. Beloppet ska fördelas mellan dessa koncernenheter i proportion till varje enhets andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.2.

16 § För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 2 § sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Om tilläggsskatt ska sättas ned enligt första stycket ska även tilläggsskatt enligt 2 § för andra svenska koncernenheter i samma koncern sättas ned till noll under samma period. Detta gäller dock inte för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

Paragrafen motsvarar artikel 49.1 i direktivet, som saknar motsvarighet i modellreglerna, samt delvis artikel 49.4 i direktivet och artikel 9.3.4 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om undantag från reglerna under de första fem åren av en koncerns inledande fas av internationell verksamhet.

I *första stycket* behandlas svenska koncernenheter som är moderföretag eller som är mellanliggande moderenheter med ett moderföretag som är en

undantagen enhet. För dessa ska nationell tilläggsskatt sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

I *andra stycket* behandlas andra svenska koncernenheter i samma koncern som den koncernenhet som anges i bestämmelsens första stycke. Även för en sådan annan svensk koncernenhet ska nationell tilläggsskatt sättas ned till noll under samma period. Av andra stycket andra meningen framgår dock att undantaget om nedsättning till noll inte gäller för en svensk koncernenhet över vilken en moderenhet har ett bestämmande inflytande, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. I en sådan situation ska därmed nationell tilläggsskatt tas ut enligt 2 §. Ändringen i andra stycket består i att uttrycket mellanliggande moderenhet ersätts med det vidare uttrycket moderenhet. Det innebär att undantaget om nedsättning till noll inte ska gälla för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. Uttrycket moderenhet definieras i 2 kap. 10 §. Ändringen är en följd av punkt 118.51 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

Nuvarande fjärde stycket flyttas till en ny paragraf, 16 b §, och femte stycket till en ny paragraf, 16 c §. Genom ändringen flyttas nuvarande femte stycket till *tredje stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.2 och 23.4.11.

16 a § *Tilläggsskatt som en svensk koncernenhet enligt 2 a § är skattskyldig för avseende ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet. Detta gäller dock inte till den del ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag innehas av en koncernenhet som omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.*

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

Paragrafen, som är ny, motsvarar artikel 49.1 i direktivet, som saknar motsvarighet i modellreglerna, samt delvis artikel 49.4 i direktivet och artikel 9.3.4 i modellreglerna.

I *första stycket* finns bestämmelser om undantag från reglerna i fråga om tilläggsskatt som en svensk koncernenhet enligt 2 a § är skattskyldig för avseende ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag. Undantaget gäller under de första fem åren av en koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Av andra meningen framgår att undantaget dock inte gäller till den del ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag innehas av en koncernenhet som omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. I en sådan situation ska därmed nationell tilläggsskatt tas ut enligt 2 a §.

I *andra stycket* framgår att femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.2.

16 b § *För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska*

tilläggsskatt enligt 4 eller 5 § avseende svenska koncernenheter sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

Paragrafen, som är ny, motsvarar artikel 49.1 i direktivet, som saknar motsvarighet i modellreglerna, samt delvis artikel 49.4 i direktivet och artikel 9.3.4 i modellreglerna.

Ändringen innebär att nuvarande 16 § tredje stycket flyttas till 16 b §.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.2.

16 c § *För en koncern i vilken samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige ska den tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 2, 2 a, 4 eller 5 § sättas ned till noll under de första fem åren som koncernen omfattas av denna lag.*

Paragrafen, som är ny, motsvarar artikel 49.1 i direktivet, som saknar motsvarighet i modellreglerna, samt delvis artikel 49.4 i direktivet och artikel 9.3.4 i modellreglerna.

Ändringen innebär att nuvarande 16 § fjärde stycket flyttas till 16 c § och ändras i två avseenden. Den ena ändringen består i att uttrycket koncern med samtliga koncernenheter i Sverige förtydligas så att det framgår att det ska vara fråga om att samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige. Den andra ändringen består i att nationell tilläggsskatt som avser ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag omfattas av bestämmelsen. Detta framgår av att bestämmelsen hänvisar till den nya 6 kap. 2 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.2.

7 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
– delägarbeskattade enheter (2–16 §§),
– fasta driftställen (17–26 §§),
– investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter* (27–40 §§),
– minoritetsägda koncernenheter (41 och 42 §§),
– samriskföretag (43–47 §§),
– enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern (48–56 §§),
– överföring av tillgångar eller skulder (57–62 §§),
– kontrollerade utländska företag och hybridenheter (63–65 §§),
– moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning (66–70 §§),
– koncerner med flera moderföretag (71–77 §§), och
– godkänt utdelningsskattesystem (78–83 §§).

I paragrafen anges vilka bestämmelser kapitlet innehåller. Ändringen är redaktionell och innebär att tredje strecksatsen ändras till följd av ändringar i kapitlet.

25 § Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska kostnad som enligt första stycket fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

Paragrafen motsvarar artikel 24.1 i direktivet och artikel 4.3.2 a i modellreglerna. Det nya andra stycket motsvarar punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar fördelningen av medräknade skatter mellan huvudenhet och fast driftställe.

Första stycket motsvarar nuvarande 25 § (jfr prop. 2023/24:32 s. 616).

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som enligt första stycket fördelas från en huvudenhet till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.4.

Investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter*

Beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp

27 § Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska beräknas enligt 28–32 §§. Detta gäller dock inte om

1. enheten är en skattetransparent enhet, eller
2. den rapporterande enheten har gjort ett val enligt 33 eller 36 §.

Paragrafen motsvarar artikel 41.1 i direktivet samt även artikel 7.4.1 och delvis artikel 7.4.5 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av en investeringsenhets eller en försäkringsinvesteringsenhets effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med kommentaren till artikel 7.4 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

28 § En investeringsenhets *och en försäkringsinvesteringsenhets* effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av *enhetens* justerade resultat.

Den effektiva skattesatsen för *enheten* ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där *enheten* hör hemma. Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 41.1 och artikel 41.2 i direktivet samt artikel 7.4.1 och 7.4.2 i modellreglerna.

Paragrafen anger hur den effektiva skattesatsen ska beräknas för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med kommentaren till artikel 7.4 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

29 § Vid beräkningen enligt 28 § ska beaktas endast den del av den justerade skattekostnaden som är hänförlig till koncernens andel av

1. justerad vinst, och
2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten *eller försäkringsinvesteringsenheten* i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.

Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *enhetens* justerade vinst ska inte beaktas.

Paragrafen motsvarar artikel 41.3 i direktivet och artikel 7.4.3 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår vilka skattekostnader som ska beaktas vid beräkningen enligt 28 §.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med kommentaren till artikel 7.4.3 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

30 § Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *eller för en försäkringsinvesteringsenhet* ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.

Tilläggsskattebeloppet för *enheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *enhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.

Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av *enheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 41.4 i direktivet och artikel 7.4.5 och 7.4.6 i modellreglerna.

I paragrafen anges hur procentsatsen för tilläggsskatt för en investeringsenhet eller för en försäkringsinvesteringsenhet ska beräknas.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med kommentaren till artikel 7.4.5 och 7.4.6 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

30 a § *Tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med beloppet av den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet men är i enlighet med punkt 85 i kommentaren till artikel 7.4.5 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar hur nationell tilläggsskatt som betalas i den stat som en investerings- eller försäkringsinvesteringsenhet hör hemma i ska beaktas när Sverige beräknar tilläggsskattebeloppet för enheten.

Det framgår att tilläggsskattebelopp som beräknas i Sverige för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet som hör hemma i en annan stat ska minskas med beloppet av den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma. Bestämmelsen gäller således både en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat.

Övervägandena finns i avsnitt 23.4.9.

31 § En investeringsenhets *och en försäkringsinvesteringsenhets* substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Beloppet för personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar ska tas med i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av *enhetens* justerade vinst.

En rapporterande enhet får välja att inte göra avdrag för substansbelopp. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 41.4 och 45.2 i direktivet och artikel 7.4.5 och 7.4.6 i modellreglerna.

Paragrafen beskriver hur substansbeloppet ska beräknas för en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med kommentaren till artikel 7.4.5 och 7.4.6 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

32 § Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhets *eller en försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst motsvara moderföretagets andel av *enhetens* justerade resultat enligt 6 kap. 4 och 7 §§. Vid beräkningen av andelen ska ägarintressen som omfattas av ett val enligt 33 eller 36 § inte beaktas.

Paragrafen motsvarar artikel 41.5 i direktivet och artikel 7.4.4 i modellreglerna.

I paragrafen anges hur koncernens andel av en investeringsenhets eller en försäkringsinvesteringsenhets justerade vinst ska bestämmas.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med kommentaren till artikel 7.4.4 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

33 § En rapporterande enhet får välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet om ägarenheten

1. är skattskyldig i den stat där den hör hemma enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten och *beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen, eller*
2. *är ett ömsesidigt försäkringsföretag.*

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Paragrafen motsvarar artikel 42.2 i direktivet och artikel 7.5.1 i modellreglerna.

Paragrafen reglerar en valmöjlighet att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet.

Ändringen i *första stycket första punkten* är endast redaktionell och innebär att det som tidigare var första och andra punkten förs samman till en gemensam punkt.

Enligt den nya *andra punkten* ska ett ömsesidigt försäkringsföretag alltid anses vara en sådan ägarenhet som kan omfattas av det aktuella valet, utan

att någon särskild prövning avseende skattskyldighet enligt första punkten i det enskilda fallet behöver göras. Ändringen är i enlighet med punkt 91 i kommentaren till artikel 7.5 i modellreglerna.

Uttrycket ömsesidigt försäkringsföretag är inte särskilt definierat i lagen. I försäkringsrörelselagen (2010:2043) används begreppet ömsesidigt försäkringsbolag. Med termen ömsesidigt försäkringsföretag avses ett företag som omfattas av regulatorisk lagstiftning för försäkringsföretag i den stat där det hör hemma och som ägs av försäkringskollektivet (”regulated mutual insurance company”), dvs. såväl svenska ömsesidiga försäkringsbolag som utländska motsvarigheter.

Övervägandena finns i avsnitt 17.1 och 17.3.

36 § En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, om

1. ägarenheten inte är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, och
2. *det* rimligen kan förväntas *att utdelningar från investeringsenheten eller försäkringsinvesteringsenheten till ägarenheten beskattas med* en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

Vid beräkningen av skattesatsen enligt första stycket 2 ska beskattningen hos både den utdelande och den mottagande enheten beaktas.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Paragrafen motsvarar artikel 43.1 i direktivet och artikel 7.6.1 i modellreglerna. Ändringarna i första stycket och det nya andra stycket är i enlighet med punkt 99 och 100 i kommentaren till artikel 7.6 i modellreglerna.

I paragrafen anges att en rapporterande enhet under vissa förutsättningar kan låta en ägarenhet tillämpa en särskild beskattningsmetod i förhållande till sitt ägarintresse i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet.

Ändringarna i *första stycket* innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen.

Vidare införs ett nytt *andra stycke* som innebär att det vid bedömningen av om utdelning beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen ska tas hänsyn till både beskattning hos den utdelande och hos den mottagande enheten. Minimiskattesatsen är 15 procent.

Genom ändringen flyttas nuvarande andra stycket till *tredje stycket*.

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

37 § Vid ett val enligt 36 § gäller följande:

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets *eller försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.
2. Investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan

avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från *enheten.*

3. Investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av *enhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt bestämmelserna i 3, 4, 5 kap. och 27–30 §§ i detta kapitel. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 43.2 i direktivet och artikel 7.6.2 i modellreglerna.

Paragrafen beskriver vad ett val enligt 36 § innebär.

Ändringarna i *första–fjärde punkten* innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med punkt 99 och 100 i kommentaren till artikel 7.6 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

38 § En investeringsenhets *eller försäkringsinvesteringsenhets* ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret ska beräknas genom att *enhetens* justerade vinst för det året minskas med följande poster, dock lägst till noll:

1. *enhetens* medräknade skatter,
2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,
3. justerade förluster som uppstår under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår, och
4. återstående justerade förluster som har uppstått före beräkningsperioden.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 43.3 i direktivet.

Paragrafen beskriver vad som utgör en investeringsenhets ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med punkt 99 och 100 i kommentaren till artikel 7.6 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

39 § *Med uppskattad utdelning avses sådan värdeöverföring eller annan transaktion som beskattas som utdelning i den stat där ägarenheten hör hemma.*

Med uppskattad utdelning avses *också* att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. *Vid en sådan överföring ska utdelningen* anses uppgå till den andel av den ej utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.

Med *beräkningsår* avses det tredje året som föregår räkenskapsåret.

Med *beräkningsperiod* avses den period som börjar den första dagen av det tredje året som föregår räkenskapsåret och som slutar den sista dagen av räkenskapsåret.

Paragrafen motsvarar artikel 43.4, 43.2 tredje stycket och 43.3 första stycket b i direktivet. Ändringen i första stycket är i enlighet med punkt 102 i kommentaren till artikel 7.6 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller tre termer som är relevanta för reglerna om en särskild beskattningsmetod.

I *första och andra stycket* behandlas vad som avses med uppskattad utdelning. Ändringen i första stycket tydliggör att värdeöverföringar och andra transaktioner som beskattas som utdelning enligt nationell lagstiftning i den stat där ägarenheten hör hemma, omfattas av begreppet uppskattad utdelning. Genom ändringen flyttas också nuvarande första stycket till andra stycket. Enligt denna bestämmelse avses med uppskattad utdelning också att ett direkt eller indirekt ägarintresse som är föremål för ett val enligt 36 § överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. Den avyttrande ägarenheten ska då anses motta en utdelning som motsvarar det avyttrade ägarintressets andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst. Detta gäller oavsett om ägarenheten beskattas på grund av överföringen eller ej, vid den vanliga inkomstbeskattningen.

Genom ändringen flyttas nuvarande andra och tredje stycket till *tredje* respektive *fjärde stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

40 § Om den rapporterande enheten återkallar *ett val enligt 36 §* ska investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens *eller försäkrings-investeringsenhetens* ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som återkallelsen avser. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att en sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

Paragrafen motsvarar artikel 43.5 i direktivet.

I paragrafen anges hur en återkallelse av ett val att tillämpa en särskild beskattningsmetod ska hanteras.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkrings-investeringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta är i enlighet med punkt 99 och 100 i kommentaren till artikel 7.6 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

41 § Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska, vad avser koncernenheter som ingår i en minoritetsägd undergrupp, göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en egen koncern. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad enligt 3 kap. 37 § och dess tilläggsskattebelopp beräknat enligt 3 kap. 38 §.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

Paragrafen motsvarar artikel 31.2 och 31.3 i direktivet samt artikel 5.6.1 och 5.6.2 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för minoritetsägda undergrupper.

Ändringen i *andra stycket* innebär att utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter undantas från bestämmelsen. Detta är en följdändring med anledning av att försäkringsinvesteringsenheter likställs med investeringsenheter vid tillämpning av 27–40 §§, vilket är i enlighet med punkt 99 och 100 i kommentaren till artikel 7.6 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.

45 § Beräkningen av tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag (en samriskföretagskoncern) ska göras i enlighet med 3–*8* kap. som om enheterna hade varit koncernenheter i en egen koncern med samriskföretaget som moderföretag.

Paragrafen motsvarar artikel 36.2. i direktivet och artikel 6.4.1 a i modellreglerna. I paragrafen anges hur tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag eller för dotterföretaget till ett samriskföretag ska beräknas.

Ändringen består i att hänvisningen till de bestämmelser som ska tillämpas vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet ändras för att stämma överens med vad som anges i modellreglerna och direktivet.

Övervägandena finns i avsnitt 18.

46 § En moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för samriskföretaget eller för dotterföretaget tillämpa bestämmelserna i 6 kap. 3–8 §§.

Om ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag hör hemma i Sverige ska i stället för vad som sägs i första stycket bestämmelserna i 6 kap. 2 a § tillämpas.

Paragrafen motsvarar artikel 36.2 i direktivet och artikel 6.4.1 a i modellreglerna.

I paragrafen anges att en moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag ska med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för samriskföretaget eller för dotterföretaget tillämpa bestämmelserna i 6 kap. 3–8 §§. Av det nya *andra stycket* framgår att detta inte ska gälla när ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag hör hemma i Sverige och att bestämmelserna i 6 kap. 2 a § då ska tillämpas i stället.

Övervägandena finns i avsnitt 18 och 23.4.2.

47 § Det tilläggsskattebelopp som belöper på en samriskföretagskoncern ska minskas med varje moderenhets andel av det tilläggsskattebelopp som ska tas ut enligt 46 § *och det tilläggsskattebelopp som ska tas ut av en koncernenhet enligt 6 kap. 2 a §*. Återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt bestämmelserna i 6 kap. 11 §.

Paragrafen motsvarar artikel 36.4 och artikel 6.4.1 c i modellreglerna.

I paragrafen anges att den tilläggsskatt som avser en samriskföretagskoncern ska minskas med varje moderenhets andel av den

tilläggsskatt som ska tas ut enligt 46 §. Av paragrafen framgår också att återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt 6 kap. 11 §. Ändringen består i att minskning även ska ske med tilläggsskattebelopp som ska tas ut av en koncernenhet enligt 6 kap. 2 a §, dvs. nationell tilläggsskatt som avser ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag.

Övervägandena finns i avsnitt 18 och 23.4.2.

63 § Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska *företag*. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska den kostnad som fördelas till en svensk koncernenhet som är ett kontrollerat utländskt företag enligt lagstiftningen i en annan stat inte beaktas.*

I fråga om skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen enligt första stycket motsvara det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för *lågskattestaten* multiplicerad med de passiva intäkterna.

Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

Paragrafen motsvarar artikel 24.3 och 24.6 första–tredje styckena i direktivet och artiklarna 4.3.2 c, 4.3.3 och 10.1.1 (”passive income”) i modellreglerna. Den nya andra meningen motsvarar punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag (CFC-bolag).

I *första stycket* framgår av *första meningen* att kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till dess CFC-bolag om skattekostnaden hänför sig till CFC-bolagets inkomst enligt ett sådant system för beskattning av kontrollerade utländska företag som definieras i 2 kap. 26 §. Ändringen i första meningen utgör en rättelse och innebär att ordet ”bolag” ersätts med ordet ”företag”. Av den nya *andra meningen* framgår att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en svensk koncernenhet som är ett kontrollerat utländskt företag enligt en annan stats lagstiftning inte beaktas.

Ändringen *andra stycket* utgör en rättelse och innebär att uttrycket ”lågbeskattad stat” ersätts med ordet ”lågskattestat”. Detta uttryck definieras i 2 kap. 45 §.

Övervägandena finns i 23.4.4.

63 a § *Vid fördelningen av kostnaden för medräknade skatter enligt 63 § ska bestämmelserna i 63 b–63 e §§ tillämpas om*

1. de medräknade skatterna har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag enligt 2 kap. 26 §, och

2. skatten för kontrollerade utländska företag enligt detta system beräknas gemensamt för samtliga sådana företag.

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av punkt 58.2 och 58.3 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag om skatten tagits ut enligt ett sådant system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av paragrafen framgår att vid fördelningen enligt 63 § av kostnaden för medräknade skatter, som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag enligt vilket skatten för samtliga sådana företag beräknas gemensamt, ska bestämmelserna i 63 b–63 e §§ tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 19.

63 b § *Kostnaden för medräknade skatter enligt 63 a § ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag med ett belopp som motsvarar kostnaden multiplicerad med kvoten av företagets fördelningsbelopp och fördelningsbeloppen för samtliga kontrollerade utländska företag.*

Ett kontrollerat utländskt företags fördelningsbelopp är ägarenhetens andel av företagets inkomst multiplicerad med skillnaden mellan skattesatsen enligt ett sådant system som avses i 63 a § och den effektiva skattesatsen.

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av punkt 58.3–7 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag (CFC-bolag) om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av *första stycket* framgår att kostnaden för medräknade skatter enligt 63 a § ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag med ett belopp som motsvarar kostnaden multiplicerad med kvoten av företagets fördelningsbelopp och fördelningsbeloppen för samtliga kontrollerade utländska företag.

Av *andra stycket* framgår hur ett kontrollerat utländskt företags fördelningsbelopp ska beräknas. Beloppet utgörs av ägarenhetens andel av det kontrollerade utländska företagets inkomst multiplicerad med skillnaden mellan skattesatsen enligt det aktuella CFC-regelverket och den effektiva skattesatsen. Vad som avses med effektiv skattesats framgår av 63 c–63 e §§. Beloppet ska beräknas för varje kontrollerat utländskt företag, oavsett om företaget är en koncernenhet eller inte.

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 19.

63 c § *Med effektiv skattesats i 63 b § avses den effektiva skattesatsen i en stat med följande avvikelser:*

– Skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag ska inte räknas med.

– Sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt ett sådant system som avses i 63 a § ska räknas med.

Om det i en stat finns flera effektiva skattesatser för koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag, är den effektiva skattesatsen i första stycket den skattesats som beräknas för det kontrollerade utländska företaget. Vid beräkningen ska sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt ett sådant system som avses i 63 a § räknas med.

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av punkt 58.6 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av paragrafens *första stycke* framgår att den effektiva skattesats som används vid beräkningen av ett fördelningsbelopp enligt 63 b § ska utgöras av den effektiva skattesats som beräknas för koncernenheterna i en stat, men att beräkningen ska justeras i två avseenden. Skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag ska inte ingå i beräkningen. Nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a § ska däremot ingå i beräkningen under förutsättning att det är fråga om nationell tilläggsskatt som ska betalas (dvs. som motsvarar uttrycket ”QDMTT payable”, se vidare avsnitt 22 i denna proposition). Effektiv skattesats beräknas som regel enligt 3 kap. 37 §. När det gäller investerings- och försäkringsinvesteringsenheter, minoritetsägda koncernenheter samt samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag finns bestämmelser om beräkningen i 28, 29, 41 och 45 §§.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att om det i en stat finns flera effektiva skattesatser för koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag till följd av att effektiv skattesats ska beräknas som för en separat koncern är den effektiva skattesatsen i fördelningsnyckeln den skattesats som beräknas för det kontrollerade utländska företaget, vilket följer av kommentaren till artikel 4.3.2 c i modellreglerna (punkt 58.6.1). Vid beräkningen ska sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a § räknas med. Bestämmelsen aktualiseras för investerings- och försäkringsinvesteringsenheter, minoritetsägda koncernenheter samt samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

Paragrafen får en ny placering enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 19.

63 d § *Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att enheten omfattas av förenklingsregeln i 8 kap. 3–5 §§, ska den effektiva skattesatsen utgöras av den skattesats som framgår av 8 kap. 4 §.*

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av förenklingsregeln i 8 kap. 18 §, ska den effektiva skattesatsen beräknas på följande sätt. Summan av skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats och nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt ett sådant system som avses i 63 a § ska divideras med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt.

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag av andra skäl än de som anges i första och andra styckena, ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport.

Om det i en stat finns flera effektiva skattesatser för koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag, är den effektiva skattesatsen i andra stycket den skattesats som beräknas för det kontrollerade

utländska företaget. Vid beräkningen ska sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt ett sådant system som avses i 63 a § räknas med.

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av punkt 58.6.2 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag (CFC-bolag) om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av paragrafen framgår hur den effektiva skattesats som används vid beräkningen av ett fördelningsbelopp enligt 63 b § ska beräknas i olika särskilt angivna situationer.

Av *första stycket* framgår att om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att enheten omfattas av förenklingsregeln i 8 kap. 3–5 §§, ska den effektiva skattesatsen utgöras av den skattesats som framgår av 8 kap. 4 §.

Av *andra stycket* framgår att om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av förenklingsregeln i 8 kap. 18 §, så ska den effektiva skattesatsen beräknas enligt följande. Först beräknas summan av sådan skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats, och sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det aktuella CFC-regelverket under förutsättning att det är fråga om nationell tilläggsskatt som ska betalas, dvs. som motsvarar uttrycket ”QDMTT payable”, vilket beskrivs närmare i avsnitt 22 i denna proposition. Den på detta sätt beräknade summan divideras sedan med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt.

Av *tredje stycket* framgår att om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag av andra skäl än de som anges i paragrafens första och andra stycke ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport. Kvalificerad finansiell rapport är definierat i 8 kap. 6 och 6 a §§.

Av *fjärde stycket* framgår att om det i en stat finns flera effektiva skattesatser för koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag till följd av att effektiv skattesats ska beräknas som för en separat koncern är den effektiva skattesatsen i fördelningsnyckeln den skattesats som beräknas för det kontrollerade utländska företaget, vilket följer av kommentaren till artikel 4.3.2 c i modellreglerna (punkt 58.6.1). Vid beräkningen ska sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a § räknas med.

Paragrafen får en ny placering enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 19.

63 e § *För ett kontrollerat utländskt företag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska den effektiva skattesatsen motsvara den skattesats som beräknats enligt 63 c eller 63 d § för de koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i samma stat som företaget, och vilkas andel utgör den största andelen av den inkomst för ägarenheten som omfattas av ett sådant system som avses i 63 a §.*

Om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där det kontrollerade utländska företaget hör hemma, ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten och den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten och som omfattas av ett sådant system för beskattning som avses i 63 a §.

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av punkt 58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av *första stycket* framgår hur den effektiva skattesats som används vid beräkningen av ett fördelningsbelopp enligt 63 b § ska beräknas för ett CFC-bolag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag (s.k. non-GloBE entities). Även för dessa enheter krävs en effektiv skattesats för att skatt som är hänförlig till en sådan enhet ska uteslutas från medräknad skatt för koncernenheterna respektive eventuella samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag. Den effektiva skattesatsen utgörs av den skattesats som beräknas enligt 63 c–63 d §§ för de koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i samma stat som företaget och som har den största andelen av den inkomst för ägarenheten som anges i 63 b § andra stycket.

Andra stycket gäller om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där företaget hör hemma. I sådant fall ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten dividerat med den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten.

Paragrafen får en ny placering enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 19.

64 § Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybridenhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas.*

Med *hybridenhet* avses en enhet som är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma.

Paragrafen motsvarar artikel 24.4 och 24.6 första–tredje styckena i direktivet och artiklarna 4.3.2 d, 4.3.3, 10.1.1 (”passive income”) och 10.2.5 (”hybrid entity”) i modellreglerna. Ändringen i paragrafen motsvarar punkt 118.30 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan en ägarenhet och en hybridenhet.

Enligt *första stycket* ska kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst. Av den nya *tredje meningen* framgår att vid

beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybridenhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

Övervägandena finns i 23.4.4.

65 § Med *passiva intäkter* avses *i 63 och 64 §§* intäkter som

1. ingår i den justerade vinsten för en koncernenhet och beskattas hos ägarenheten enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska *företag* eller på grund av ägarintresse i en hybridenhet, och
2. utgör
   – utdelning eller motsvarande,
   – ränta eller motsvarande,
   – hyra,
   – royalty,
   – annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp), eller
   – nettovinst vid försäljning av egendom som ger upphov till sådana intäkter.

Paragrafen motsvarar artikel 24.6 fjärde stycket i direktivet och artikel 4.3.3 och 10.1.1 (passive income) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket passiva intäkter, vilket har betydelse för 63 och 64 §§ om fördelning av medräknade skatter mellan ägare och kontrollerade utländska företag respektive hybridenheter.

Ändringen innebär dels att det uttryckligen framgår att paragrafen rör tillämpningen av 63och 64 §§, dels att det görs en rättelse som innebär att ordet ”bolag” ersätts med ordet ”företag”.

Övervägandena finns i avsnitt 19.

83 § Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt 3 kap. 40 och 41 §§.

I paragrafen, som rör s.k. godkända utdelningsskattesystem, behandlas omräkning av tilläggsskattebelopp. Ändringen är en rättelse och innebär att ordet ”med” tas bort i sista meningen.

8 kap. *Förenklingsregler*

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

– tidsgräns för *den tillfälliga* förenklingsregeln (2 §),
– villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–*7 a* §§),
– särskilda enheter och koncerner (8–11 §§),
– *verkan av konstlade arrangemang (11 a–11 g §§),*
– undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §),
– övergångsår (13 §),
– *förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt (14 §),*

– en förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen (15–17 §§),
– en förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt (18§), och
– val (19 §).

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller. Ändringarna är redaktionella och innebär att de nya bestämmelser som införs i kapitlet läggs till.

Tidsgräns för *den tillfälliga* förenklingsregeln

2 § Bestämmelserna i *3–13 §§* gäller för koncernenheter i en stat för tid som
– motsvarar de räkenskapsår som gäller för enheternas moderföretag, och
– börjar närmast efter den 31 december 2023 men före den 1 januari 2027.

Bestämmelserna gäller dock inte för räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028.

Paragrafen har sin grund i punkt 24 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Paragrafen innehåller bestämmelsen om vilken tidsperiod som den tillfälliga förenklingsregeln är tillämplig. Ändringen innebär att tidsbegränsningen inte avser hela kapitlet utan endast de bestämmelser som är knutna till den tillfälliga förenklingsregeln, dvs. 3–13 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 20.1.

4 a § *En skattekostnad som en huvudenhet har haft för ett fast driftställe i den stat där driftstället hör hemma ska inte tas med vid beräkningen enligt 4 § första stycket i den stat där huvudenheten hör hemma.*

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte omfattas av 3–5 §§ i den stat där enheten hör hemma, ska 7 kap. 25 och 63–65 §§ inte tillämpas vid beräkningen enligt 4 § första stycket för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 87–89 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen regleras vad som gäller fördelning av skattekostnad vid tillämpningen av förenklingsregeln.

Av *första stycket* framgår att en skattekostnad som hänför sig till ett fast driftställes inkomst i den stat där driftstället hör hemma, dvs. skattekostnad som har betalats i den stat där det fasta driftstället hör hemma, ska uteslutande allokeras till den stat där det fasta driftstället hör hemma och skattekostnaden ska endast inkluderas i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen i den staten. En sådan skattekostnad ska således inte inkluderas i beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där huvudenheten hör hemma.

Av *andra stycket* framgår att om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte omfattas av förenklingsregeln i den stat där en sådan enhet hör hemma, ska 7 kap. 25 och 63–65 §§ inte tillämpas vid beräkningen enligt 4 § första stycket för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma. Detta gäller trots att en del av eller alla sådana skatter också beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridenhet hör hemma.

Övervägandena finns i avsnitt 20.4.

5 § Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna som hör hemma i den staten har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet, beräknat enligt 5 kap. 2–10 §§. Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade *finansiella rapport*.

Paragrafen har sin grund i punkt 21–23 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen regleras det s.k. routine profits-testet.

Ändringen i bestämmelsen är av rättelsekaraktär och innebär att det klargörs att beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade finansiella rapport.

Övervägandena finns i avsnitt 20.1.

6 § Med *kvalificerad land-för-land-rapport* avses i 3–5 §§ en rapport som har upprättats på grundval av en kvalificerad finansiell rapport.

Med *kvalificerad finansiell rapport* avses

1. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning,

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt

– en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller

– en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig,

3. om en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl, koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten*, eller*

4. om inte ett fast driftställes uppgifter framgår av 1–3, en separat finansiell rapport där det fasta driftställets andel av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt framgår.

Ändringarna i paragrafen motsvaras av punkt 86 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Paragrafen innehåller begreppen kvalificerad land-för-land-rapport och kvalificerad finansiell rapport.

Av *andra stycket fjärde punkten,* som är ny, framgår att om ett fast driftställe inte har tillgång till uppgifter som finns i någon kvalificerad finansiell rapport kan en koncern fastställa den del av en huvudenhets totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt som är hänförlig till det fasta driftstället genom att en separat finansiell rapport upprättats av huvudenheten för det fasta driftstället vad avser finansiell rapportering, tillsyn, skatterapportering eller intern förvaltningskontroll (se Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, kallad BEPS Action 13 Final Report). Om en förlust eller vinst uppstår i ett fast driftställe och allokeras till det fasta driftstället, måste en motsvarande justering göras av huvudenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt i den utsträckning som krävs för att förhindra att förlusten eller vinsten dubbelräknas.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 20.2 och 20.3.

6 a § *Om en förvärvad koncernenhets räkenskaper har justerats utifrån köpeskillingen för enheten vad avser värdet på tillgångarna och skulderna, ska följande justering göras vid tillämpningen av 4 och 5 §§. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021, ska läggas till enhetens vinst före inkomstskatt. Vid tillämpningen av 4 § gäller detta dock bara om räkenskaperna inte innehåller motsvarande justering av uppskjuten skatt som är hänförlig till goodwillposten.*

Vad som sägs i första stycket gäller inte om

1. samma justeringar har gjorts i koncernens land-för-land-rapportering för samtliga räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022, eller

2. justeringarna i koncernenhetens räkenskaper har gjorts enligt lag eller annan författning.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 9.1–9.5 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Av paragrafen framgår när en förvärvad koncernenhets räkenskaper, i vilken värdet på tillgångarna har justerats utifrån köpeskillingen för enheten, kan vara en kvalificerad finansiell rapport.

Av *första stycket* framgår att om en förvärvad koncernenhets räkenskaper har justerats utifrån köpeskillingen för enheten vad avser värdet på tillgångarna och skulderna ska följande justering göras vid tillämpningen av 4 och 5 §§. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021 ska läggas till enhetens vinst före inkomstskatt. Vid tillämpningen av 4 § gäller detta dock bara om räkenskaperna inte innehåller motsvarande justering av uppskjuten skatt som är hänförlig till goodwillposten.

Enligt *andra stycket*. gäller inte det som sägs i första stycket om samma justeringar har gjorts i koncernens land-för-land-rapportering för samtliga räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022 (*första punkten*), eller justeringarna i koncernenhetens räkenskaper har gjorts enligt lag eller annan författning *(andra punkten*).

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 20.5.

6 b § *Om en koncernenhet ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport, ska uppgifterna om koncernenhetens intäkt och koncernenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.*

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 84 och 85 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Av paragrafen framgår att koncerner som omfattas av modellreglerna, men som inte är skyldiga att lämna land-för-landrapporter, ska ha rätt att använda den tillfälliga förenklingsregeln.

Det framgår av paragrafen att om en koncernenhet ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport, ska uppgifterna om koncernenhetens intäkt och koncernenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport. Detta gäller de uppgifter som skulle ha rapporterats som totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt i en kvalificerad land-för-land-rapport om

koncernen hade varit skyldig att lämna en sådan rapport. I sådana situationer ska hänvisningar till belopp ”som rapporterats i en kvalificerad land-för-land-rapport” tolkas så att de inkluderar de belopp som skulle ha rapporterats i en kvalificerad land-för-land-rapport om den koncernen hade varit skyldig att lämna en sådan rapport i enlighet med land-för-land-kraven i den stat där moderföretaget hör hemma.

Om den stat där moderföretaget hör hemma inte har krav på land-för-land-rapportering gäller i stället de belopp som skulle ha rapporterats i enlighet med BEPS Action 13 Final Report och Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13.

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 20.6.

6 c § *Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska uppgifter för alla koncernenheter som hör hemma i en stat hämtas antingen från en sådan kvalificerad finansiell rapport som avses i 6 § andra stycket 1 eller från en sådan som avses i 6 § andra stycket 2.*

Detta gäller dock inte för fasta driftställen och en sådan koncernenhet utan väsentlig betydelse som avses i 16 §.

Ändringarna i paragrafen motsvaras av punkt 68, 69 och 75 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Av paragrafen framgår att koncernenheterna måste hämta sina uppgifter från samma typ av kvalificerad finansiell rapport.

Av *första stycket* framgår att ett fast driftställes eller en koncernenhets uppgifter som används vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln måste komma från samma typ av kvalificerade finansiella rapport. För att en bedömning ska kunna göras av om koncernenheterna i en stat där koncernenheterna hör hemma uppfyller villkoren för att kunna tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln ska koncernen använda de uppgifter i koncernenhetens räkenskaper som använts för att upprätta moderföretagets koncernredovisning. Alternativt kan koncernen använda uppgifterna i koncernenheternas årsredovisningar. Om uppgifter för en koncernenhet som grundar sig på en kvalificerad finansiell rapport hämtas från olika rapporter innebär det att koncernenheterna som hör hemma i staten inte får använda den tillfälliga förenklingsregeln. Det framgår vidare att alla uppgifter som används för att utföra beräkningarna enligt förenklingsregeln för koncernenheter som hör hemma i en stat ska grunda sig på samma typ av kvalificerade finansiella rapport (eller de räkenskaper som används för att upprätta de kvalificerade finansiella rapporterna). En koncern kan antingen använda de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning för alla enheter som hör hemma i staten eller koncernenheternas årsredovisningar för alla enheter som hör hemma i samma stat. Detta gäller under förutsättning att årsredovisningarna är upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard om informationen i den är tillförlitlig.

Av *andra stycket* framgår att detta dock inte gäller för fasta driftställen och en sådan koncernenhet utan väsentlig betydelse som avses i 16 §.

Om en koncern inte använder samma slags kvalificerade finansiella rapporter för att utföra beräkningarna enligt den tillfälliga förenklingsregeln för alla enheter i samma testade stat innebär det att

koncernenheterna som hör hemma i staten inte får använda den tillfälliga förenklingsregeln.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 20.2 och 20.3.

7 a § *Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i den mottagande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport räknas med vid bestämmandet av respektive koncernenhets intäkter och dess vinst eller förlust före inkomstskatt även om betalningen inte tagits med i land-för-land-rapporten.*

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 82 och 83 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen behandlas hanteringen av en koncernintern betalning.

Av paragrafen framgår att vid tillämpningen av förenklingsregeln ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagande koncernenhets kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport räknas med vid bestämmandet av respektive koncernenhets intäkter och dess vinst eller förlust före inkomstskatt. Detta gäller även om betalningen inte tagits med i land-för-land-rapporten. Detta gäller oavsett hur transaktionen behandlas skattemässigt i den stat där mottagaren eller betalaren hör hemma och hur transaktionen behandlas i land-för-land-rapporten. Land-för-land-rapporten kommer att omfattas av 6 § första stycket trots skillnaden i hanteringen av en sådan koncernintern betalning i de kvalificerade finansiella rapporterna. Om en koncernintern betalning inte räknas med i de totala intäkterna och total vinst hos den mottagande koncernenheten i land-för-land-rapporten medför det att den tillfälliga förenklingsregeln inte kan tillämpas.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 20.7.

Verkan av konstlade arrangemang

11 a § *Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska följande justeringar göras om ett konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022:*

1. Kostnader eller förluster som uppstår till följd av arrangemang enligt 11 b § 1 eller 2 ska inte tas med i koncernenheternas sammanlagda vinst eller förlust.

2. Skattekostnader som uppstår till följd av ett arrangemang enligt 11 b § 3 ska inte tas med i koncernenheternas sammanlagda skattekostnader.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 91 och 92 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om konstlade arrangemang.

Av paragrafen framgår vilka justeringar som ska göras av koncernenheternas sammanlagda kostnader, förluster och skattekostnader om koncernenheter har ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022. Genom bestämmelsen förhindras att en koncernenhet kan använda den tillfälliga förenklingsregeln i en sådan situation. Konstlat arrangemang definieras i 11 b §. Av 11 f § framgår när en koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022.

 Övervägandena finns i avsnitt 20.8.

11 b § *Med konstlat arrangemang avses*

1. ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning,

2. ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger, eller

3. ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 91 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Av paragrafen framgår vilka sorters arrangemang som anses vara konstlade arrangemang.

I bestämmelsen anges att det rör sig om arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning (*första punkten*), arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger (*andra punkten*), eller arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger (*tredje punkten*). Definitioner av de olika begreppen i punkt 1–3 finns i 11 c–11 e §§.

Övervägandena finns i avsnitt 20.8.

11 c § *Med arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning avses en överenskommelse där en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i en koncernenhets redovisning, under förutsättning att*

1. kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos den koncernenhet som är motpart, eller

2. den skattepliktiga inkomsten hos den koncernenhet som är motpart inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid på det sätt som anges i 11 g §.

Första stycket gäller inte om kostnaden eller förlusten endast kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 93 och 96 d i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen definieras ”ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning” (jfr 11 b § punkt 1).

Med koncernenhet i bestämmelsen avses de enheter som behandlas som koncernenheter enligt lagen om tilläggsskatt, såsom ett samriskföretag och varje enhet med kvalificerade finansiella rapporter som har beaktats vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Detta gäller oavsett om sådana enheter hör hemma i samma stat.

Med finansiella rapporter för en koncernenhet avses i denna bestämmelse de finansiella rapporter som används för att beräkna koncernenhetens justerade resultat enligt lagen eller de kvalificerade finansiella rapporterna enligt 6 § andra stycket, om den enheten omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln.

Av *första stycket* framgår att med ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning avses en överenskommelse där en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan

koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i den förstnämnda koncernenhetens redovisning. Av *första punkten* framgår att detta gäller om kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos den koncernenhet som är motpart. Enligt *andra punkten* gäller detsamma om den skattepliktiga inkomsten hos den koncernenheten som är motpart inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid på det sätt som anges i 11 g §.

Av *andra stycket* framgår att det som anges i första stycket inte gäller om kostnaden eller förlusten endast kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål, jfr 3 kap. 22 §.

Övervägandena finns i avsnitt 20.8.

11 d § *Med arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att en kostnad eller förlust tas med i en koncernenhets finansiella rapport, om*

1. kostnaden eller förlusten tas med i en annan koncernenhets finansiella rapport, eller

2. det uppstår ett avdragsgillt belopp vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för en koncernenhet som hör hemma i en annan stat.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 94 och 96 e–h i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen definieras ”ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger” (jfr 11 b § punkt 2).

Av paragrafen framgår att med ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att en kostnad eller förlust tas med i en koncernenhets finansiella rapport.

För att det ska vara ett sådant arrangemang krävs vidare enligt *första punkten* att kostnaden eller förlusten tas med i en annan koncernenhets finansiella rapport. Ett arrangemang anses dock inte vara ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger i den utsträckning som beloppet för den relevanta kostnaden kvittas mot intäkter som ingår i de finansiella rapporterna för båda ingående enheterna. Om ett arrangemang medför att en förlust räknas med flera gånger och alla koncernenheter som inkluderar den relevanta kostnaden eller förlusten i sina finansiella rapporter hör hemma i samma stat behöver en justering inte göras vad avser kostnaden eller förlusten i de finansiella rapporterna för en av koncernenheterna.

För att det ska vara ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger krävs det alternativt enligt *andra punkten* att det uppstår ett avdragsgillt belopp vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för en annan koncernenhet som hör hemma i en annan stat.

Övervägandena finns i avsnitt 20.8.

11 e § *Med arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att mer än en koncernenhet inkluderar delar av eller hela skattekostnaden*

1. i sin justerade skattekostnad, eller

2. vid beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt 4 §.

Första stycket gäller dock inte om den inkomst som skattekostnaden är hänförlig till tas med i den finansiella rapporten för varje koncernenhet.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 95 i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen definieras ”ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger” (jfr 11 b § punkt 3).

Av paragrafens *första stycke* framgår att med ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att mer än en koncernenhet inkluderar delar av eller hela skattekostnaden i sin justerade skattekostnad (*första punkten*), eller vid beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt 4 § (*andra punkten*).

Av *andra stycket* följer att första stycket dock inte gäller om den inkomst som skattekostnaden är hänförlig till tas med i den finansiella rapporten för varje koncernenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 20.8.

11 f § *Vid tillämpningen av 11 a–11 e §§ ska även ett arrangemang som har ingåtts före den 15 december 2022 anses ingånget efter den tidpunkten, om*

1. arrangemanget har ändrats eller överförts efter den 15 december 2022,

2. fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget efter den 15 december 2022 skiljer sig från fullgörandet före den tidpunkten, eller

3. det efter den 15 december 2022 har skett en förändring av hur arrangemanget behandlas i enhetens redovisning.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 96 c i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Av paragrafen framgår förutsättningarna för att en koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 (jfr 11 a §).

Enligt paragrafen ska en koncernenhet bara anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 om arrangemanget har ändrats eller överförts efter det datumet (*första punkten*), om fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget skiljer sig från fullgörandet före den 15 december 2022 (*andra punkten*), eller om det har skett en förändring i redovisningen efter den 15 december 2022 vad avser arrangemanget (*tredje punkten*).

Paragrafen utformas enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 20.8.

11 g § *Vid tillämpningen av 11 c § första stycket 2 ska en koncernenhets skattepliktiga inkomst inte rimligen förväntas öka i motsvarande mån till den del*

1. inkomsten vid beskattningen kvittas mot en post som i redovisningen har gett upphov till en uppskjuten skattefordran och fordrans värde har skrivits ned i redovisningen, eller

2. den betalning som ger upphov till kostnaden eller förlusten även ger upphov till en avdragsgill kostnad eller förlust för en koncernenhet som hör hemma i samma stat som motparten utan att betalningen ingår som en kostnad eller förlust vid fastställandet av vinst eller förlust före inkomstskatt för koncernenheterna i den staten.

En uppskjuten skattefordran ska också anses ha skrivits ned enligt första stycket om nedskrivning skulle ha skett om koncernen inte hade ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 96 d i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen regleras när en koncernenhets skattepliktiga inkomst inte rimligen förväntas öka i motsvarande mån på det sätt som anges i 11 c § första stycket 2.

Av paragrafens *första stycke* framgår att en koncernenhets skattepliktiga inkomst inte rimligen förväntas öka i motsvarande mån på det sätt som anges i 11 c § första stycket 2 till den del inkomsten vid beskattningen kvittas mot en post som i redovisningen har gett upphov till en uppskjuten skattefordran och fordrans värde har skrivits ned i redovisningen *(första punkten)*.Vidare framgår av första stycket att en koncernenhets skattepliktiga inkomst inte rimligen förväntas öka i motsvarande mån på det sätt som anges i 11 c § första stycket 2 till den del den betalning som ger upphov till kostnaden eller förlusten även ger upphov till en avdragsgill kostnad eller förlust för en koncernenhet som hör hemma i samma stat som motparten utan att betalningen ingår som en kostnad eller förlust vid fastställandet av vinst eller förlust före inkomstskatt för koncernenheterna i den staten (*andra punkten*).

Av *andra stycket* framgår att en uppskjuten skattefordran ska också anses ha skrivits ned enligt första stycket 1 om nedskrivning skulle ha skett om koncernen inte hade ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 20.8.

13 § Vid tillämpningen av 4 kap. *25* § ska ett övergångsår enligt 4 kap. *26* § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år då 3–5 §§ tillämpas av koncernenheten.

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska övergångsåret *enligt 4 kap. 26 § för en överförande koncernenhet* vara det första räkenskapsår då 3–5 §§ inte längre tillämpas i fråga om *enheten*.

Ändringen i paragrafen har sin grund i punkt 25 d i avsnitt 1 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen anges vad som ska gälla avseende ett övergångsår som avses i 4 kap. 25 § när den tillfälliga förenklingsregeln tillämpas.

Ändringen i *första stycket* är en rättelse.

Andra stycket ändras på så sätt att det övergångsår som avses i 4 kap. 28 § inte omfattar ett räkenskapsår då den tillfälliga förenklingsregeln (3–5 §§) används av den överlåtande koncernenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 20.9.

Förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt

14 § *Tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma om bolagsskattesatsen i den staten uppgår till minst 20 procent för varje räkenskapsår under övergångsperioden.*

Med övergångsperioden avses de räkenskapsår som inte omfattar mer än tolv månader och som börjar den 31 december 2025 eller tidigare och slutar före den 31 december 2026.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 1–7 i avsnitt 4 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Av paragrafen framgår att tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma under vissa förutsättningar och under en begränsad period.

Av *första stycket* framgår att tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma om bolagsskattesatsen i den staten uppgår till minst 20 procent för varje räkenskapsår under övergångsperioden. Varje stats bolagsskattesats är den nominella lagstadgade skattesats som i allmänhet tillämpas på den inkomst som företag som ingår i multinationella koncerner inom tillämpningsområdet har. Skattesatsen får inkludera lokala och regionala skatter förutsatt att sådana skatter är strukturerade så att den sammanlagda skattesatsen som är allmänt tillämplig på företag som ingår i multinationella koncerner inom tillämpningsområdet är lika med eller högre än 20 procent. Den nominella skattesatsen på 20 procent säkerställer att endast multinationella koncerner vars moderföretag hör hemma i en stat med ett bolagsskattesystem och som har en tillräckligt hög bolagsskattesats drar nytta av denna förenklingsregel.

Av *andra stycket* framgår att effekten av den tillfälliga förenklingsregeln vad avser kompletteringsregeln ger koncernenheter i den stat där moderföretaget hör hemma lättnader under de första två åren då tilläggsskattereglerna träder i kraft, med hänsyn till att kompletteringsregeln blir tillämplig ett år senare än huvudregeln för tilläggsskatt. Enligt denna förenklingsregel ska det tilläggsskattebelopp som beräknas för den stat där moderföretaget hör hemma anses vara noll för räkenskapsår som inte löper längre än tolv månader, som börjar den 31 december 2025 eller före detta datum och som slutar före den 31 december 2026. Detta innebär att förenklingsregeln blir tillämplig för ett räkenskapsår, t.ex. ett brutet räkenskapsår som börjar den 1 juli 2025 och slutar den 30 juni 2026. Ett räkenskapsår som motsvarar kalenderåret 2026 omfattas däremot inte.

Övervägandena finns i avsnitt 21.

Förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen

15 § *Vid tillämpningen av 3 kap. 37 §, 5 kap. 2–10 samt 12–14 §§ vad avser en koncernenhet utan väsentlig betydelse, får den rapporterande enheten välja att*

1. justerat resultat ska utgöras av enhetens intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler,

2. intäkt ska utgöras av enhetens intäkt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler, och

3. justerad skattekostnad ska utgöras av årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 26–30 i avsnitt 2 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Det framgår av paragrafen att vid tillämpningen av 3 kap. 37 §, 5 kap. 2–10 samt 12–14 §§ vad avser en koncernenhet utan väsentlig betydelse, får den rapporterande enheten välja att justerat resultat ska utgöras av enhetens intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler (*första punkten*). Att justerat resultat för koncernenheter utan väsentlig

betydelse ska utgöras av enheternas intäkt kan framstå som strängt men förklaras av att dessa enheters intäkter har begränsad betydelse. Vidare får den rapporterande enheten välja att intäkt ska utgöras av enhetens intäkt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler (*andra punkten*). Slutligen får den rapporterande enheten välja att justerad skattekostnad ska utgöras av årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler (*tredje punkten*).

Relevanta land-för-land-rapporteringsregler definieras i 16 §. Ett val enligt 15 § innebär att koncernenhetens justerade skatter fastställs till årets ackumulerade inkomstskatt fastställd enligt de relevanta land-för-land-rapporteringsreglerna. Detta innebär att hänsyn inte tas till eventuella uppskjutna skattekostnader, justeringar för långfristiga poster och avsättningar för osäkra skatteskulder.

Paragrafen utformas efter synpunkter från *Lagrådet*.

Övervägandena finns i avsnitt 21.

16 § *En koncernenhet, tillsammans med sina fasta driftställen, ska anses som en koncernenhet utan väsentlig betydelse, om*

1. enheten inte konsolideras post-för-post,

2. skälet till att enheten inte konsolideras post-för-post enbart är att den är av begränsad storlek eller saknar väsentlig betydelse för koncernen,

3. enheten omfattas av en sådan koncernredovisning som avses i 2 kap. 19 § 1 eller 3, och

4. koncernredovisningen är föremål för extern revision.

Om enhetens intäkter överstiger 50 miljoner euro, krävs dessutom att de räkenskaper för enheten som ligger till grund för land-för-land-rapporten är upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Vid tillämpningen av den beloppsangivelse i euro som finns i andra stycket ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 19–25 i avsnitt 2 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen framgår vad som avses med uttrycket ”en koncernenhet utan väsentlig betydelse”.

Av *första stycket första punkten* framgår att en koncernenhet utan väsentlig betydelse är en enhet, inklusive dess fasta driftställen, som inte konsolideras post-för-post. Av *andra punkten* framgår att skälet till att enheten inte konsolideras post-för-post ska enbart vara dess storlek eller att den saknar väsentlig betydelse för koncernen. Av *tredje punkten* framgår att detta bara gäller om enheten omfattas av en sådan koncern-redovisning som avses i 2 kap. 19 § 1 och 3. En koncern som uteslutande består av en huvudenhet och dess fasta driftställen har inga koncernenheter utan väsentlig betydelse och kan inte tillämpa förenklingsregeln i 15 §. En koncernenhet är inte en koncernenhet utan väsentlig betydelse om koncernen har koncernredovisning som omfattas av 2 kap. 19 § 2 och 4. Enligt *fjärde punkten* krävs att koncernredovisningen är externt reviderad. I kravet på att koncernredovisningen ska vara externt reviderad ligger att revisorns yttrande inte innehåller invändningar mot att enheten uteslutits från konsolideringskretsen. Det finns ingen definition av ”extern revisor” men det är vedertaget att det måste vara en juridisk person eller enskild

person med expertis för att utföra de relevanta revisionsuppgifterna. En person som är registrerad som revisor enligt lagstiftningen i en stat anses ha denna expertis.

Av *andra stycket* framgår att om det gäller en koncernenhet med en total intäkt som överstiger 50 miljoner euro ska de räkenskaper som ligger till grund för land-för-land-rapporten vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Enligt *tredje stycket* ska vad gäller den beloppsangivelse i euro som finns i andra stycket, belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

Paragrafen utformas i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 21.

17 § *Med relevanta land-för-land-rapporteringsregler avses rapporteringsbestämmelserna i den stat där moderföretaget hör hemma eller, om en land-för-land-rapport inte lämnas in i den stat där moderföretaget hör hemma, i den stat där ett ställföreträdande moderföretag hör hemma.*

Om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat där moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler OECD:s standard om land-för-land-rapportering och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 31 i avsnitt 2 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen definieras relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Av *första stycket* framgår att med relevanta land-för-land-rapporteringsregler avses rapporteringsbestämmelserna i den stat där moderföretaget hör hemma eller i den stat ett ställföreträdande moderföretag hör hemma om en land-för-land-rapport inte lämnas in i den stat moderföretaget hör hemma i. Ställföreträdande moderföretag är enligt 33 a kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, (de svenska land-för-land-rapporteringsreglerna) en enhet i en multinationell koncern som har blivit utsedd av den multinationella koncernen att i stället för moderföretaget lämna land-för-land-rapporten i Sverige eller i den andra stat eller jurisdiktion där enheten hör hemma för den multinationella koncernens räkning när minst ett av villkoren i 33 a kap. 5 § första stycket 1–3 SFL är uppfyllt.

Av *andra stycket* framgår att om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat avses med relevanta land-för-landrapporteringsregler OECD:s standard för land-för-land-rapportering och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering (slutrapporten från BEPS Action 13 Final Report och Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13).

Övervägandena finns i avsnitt 21.

18 § *Vid bestämmandet av tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i en utländsk stat gäller följande förenklingsregel. Tilläggsskattebeloppet för en sådan koncernenhet eller enhet ska anses vara noll, om den utländska statens regel om nationell tilläggsskatt är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en sådan regel som ska omfattas av andra staters förenklingsregler avseende utländsk nationell tilläggsskatt.*

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag ska dock inte sättas ned till noll enligt första stycket

1. till den del vissa slag av enheter och koncernenheter är undantagna från godkännandet av statens regel om nationell tilläggsskatt, eller

2. om ett beslut om tilläggsskatt enligt den utländska statens regel om nationell tilläggsskatt är överklagat eller om skatten inte går att bestämma eller driva in.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i punkt 8–13 i avsnitt 3 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

I paragrafen beskrivs förenklingsregeln för utländsk nationell tilläggsskatt och erkännandet av sådana regler.

Enligt *första stycket* ska tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag i en utländsk stat anses vara noll om statens regler uppfyller villkoren för att omfattas av en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt. En stats regler anses uppfylla sådana villkor om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (IF). IF kommer att förlita sig på en s.k. peer review-process (en granskningsprocess) för att avgöra om ett regelverk avseende nationell tilläggsskatt uppfyller kraven och regelverket därmed kan omfattas av en förenklingsregel i andra stater.

Av *andra stycket första punkten* framgår att tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag dock inte ska sättas ned till noll enligt första stycket under vissa förutsättningar. Det gäller till den del enheter och koncernenheter undantas från godkännandet av statens regel om nationell tilläggsskatt. Då ska tilläggsskattbeloppet för sådana enheter inte sättas ned till noll, dvs. switch off-regeln gäller för sådana enheter. Enligt *andra punkten* gäller det också om ett beslut om tilläggsskatt enligt den utländska statens regel om nationell tilläggsskatt är överklagat eller om skatten inte går att bestämma eller driva in. Det innebär att koncernen endast kan tillämpa förenklingsregeln för utländsk nationell tilläggsskatt om den tilläggsskatt som beräknats är en s.k. ”kvalificerad nationell tilläggsskatt som ska betalas” (”the amount payable under a Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax”), jfr 3 kap. 39 §. En koncern kan därför inte välja att tillämpa förenklingsregeln för koncernenheterna i en stat om ett beslut om en koncernenhets nationella tilläggsskattebelopp är föremål för en omprövning eller överklagande eller om skatten inte anses kunna bestämmas eller drivas in på det sätt som framgår i punkt 20.1 i kommentaren till artikel 5.2.3 i modellreglerna. Belopp som på ovan nämnda grunder inte ingår i QDMTT payable ett visst år ska hänföras till det år skatten relaterar till när den har betalats och inte längre bestrids av koncernen.

Paragrafen utformas delvis enligt *Lagrådets* förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 22.

19 § *Den rapporterande enheten får välja att tillämpa förenklingsreglerna i detta kapitel. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.*

Paragrafen, som är ny, har delvis sin grund i punkt 7 i avsnitt 4 i annex A i kommentaren till modellreglerna.

Paragrafen reglerar valmöjligheten för en rapporterande koncernenhet.

Av paragrafen framgår att den rapporterande enheten får välja att tillämpa förenklingsreglerna i detta kapitel och att ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser. Denna valmöjlighet gäller för samtliga förenklingsregler.

Övervägandena finns i avsnitt 21.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

3. Bestämmelserna i 7 kap. 63 a–63 e §§ tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

4. Den rapporterande enheten får dock tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Av *första punkten* framgår att ändringarna i lagen träder i kraft den 1 januari 2025.

Enligt *andra punkten* ska bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

I *tredje punkten* anges att bestämmelserna i 7 kap. 63 a–63 e §§ tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027. Denna punkt rör fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Det följer av den *fjärde punkten* att den rapporterande enheten får välja att tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. I 2 kap. 43 § finns en definition av rapporterande enhet. Med en rapporterande enhet avses en enhet som lämnar tilläggsskatterapport. Det ställs inte upp några särskilda krav avseende rapportering av vilka val som görs i detta hänseende.

Från och med beskattningsåret 2025, respektive räkenskapsåret 2025 för svenska handelsbolag, ska de föreslagna bestämmelserna i sin helhet tillämpas i sin nya lydelse.

Övervägandena finns i avsnitt 19 och 26.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)

Inclusive Framework on BEPS

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

This document was approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 1 February 2023 and prepared for publication by the OECD Secretariat.

Please cite as:

OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.

© OECD 2023

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at www.oecd.org/termsandconditions.

Table of contents

Abbreviations and acronyms 5

Executive summary 6

1 Scope 8
1.1. Rebasing monetary thresholds in the GloBE Rules [AG22.04.T18] 8
1.2. Deemed consolidation test [AG22.04.T3] 11
1.3. Consolidated deferred tax amounts [AG22.04.T3] 19
1.4. Sovereign wealth funds and the definition of Ultimate Parent Entity [AG22.04.T5] 21
1.5. Clarifying the definition of 'Excluded Entity' (Article 1.5.2) [AG22.04.T13] 25
1.6. Meaning of "ancillary" for Non-Profit Organisations 27

2 Income & taxes 30
2.1. Intra-group transactions accounted at cost 30
2.2. Excluded Equity Gains or Loss and hedges of investments in foreign operations [AG22.04.T8] 31
2.3. Excluded Dividends – Asymmetric treatment of dividends and distributions [AG22.04.T10] 35
2.4. Treatment of debt releases 38
2.5. Accrued Pension Expenses [AG22.04.T1] 42
2.6. Covered Taxes on deemed distributions (Article 4.3.2(e)) [AG22.04.T11] 48
2.7. Excess Negative Tax Carry-forward guidance (Art 4.1.5 & 5.2.1) [AG22.04.T6] 49
2.8. Loss-making Parent Entities of CFCs 55
2.9. Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits 61
2.10. Allocation of taxes arising under a Blended CFC Tax Regimes [AG22.04.T17] 67

3 Application of GloBE Rules to insurance companies 71
3.1. Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities [AG22.04.T11] 71
3.2. Exclusion of Insurance Investment Entities from the definition of Intermediate Parent Entity and Partially-Owned Parent Entity [AG22.04.T11] 73
3.3. Restricted Tier One Capital (Article 3.2.10) [AG22.04.T11] 74
3.4. Liabilities related to Excluded Dividends and Excluded Equity Gain or Loss from securities held on behalf of policyholders (Article 3.2.1(b) and Article 3.2.1(c)) [AG22.04.T11] 75
3.5. Simplification for Short-term Portfolio Shareholdings (Article 3.2.1(b)) [AG22.04.T11] 77
3.6. Application of Article 7.5 to Mutual insurance companies [AG22.04.T7] 78

4 Transition 81
4.1. Deferred tax assets with respect to tax credits under Article 9.1.1 [AG22.04.T12] 81
4.2. Applicability of Article 9.1.3 to transactions similar to asset transfers [AG22.04.T16] 86
4.3. Asset carrying value and deferred taxes under 9.1.3 [AG22.04.T2] 88

5 Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes 98
5.1. Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes 98
References 111

Figures

Figure 1.1. Holding structure 15
Figure 1.2. Holding structure 16
Figure 4.1. Holding structure and asset transfer 93

Abbreviations and acronyms

CbCR	Country-by-Country Reporting
CFC	Controlled Foreign Company
CIT	Corporate Income Tax
ETR	Effective Tax Rate
FANIL	Financial Accounting Net Income or Loss
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GILTI	Global Intangible Low-Taxed Income
GloBE	Global Anti-Base Erosion
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIR	Income Inclusion Rule
Inclusive Framework	OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting
JV	Joint Venture
LTCE	Low-Taxed Constituent Entity
MNE	Multinational Enterprise
MOCE	Minority Owned Constituent Entity
OCI	Other Comprehensive Income
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PE	Permanent Establishment
POPE	Partially-Owned Parent Entity
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-up Tax
QRTC	Qualified Refundable Tax Credit
UPE	Ultimate Parent Entity

Executive summary

Background

1. In October 2021 members of the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework) agreed a two-pillar solution to reform the international tax framework in response to the challenges of digitalisation of the economy. As part of the October Statement, Inclusive Framework members agreed to a co-ordinated system of Global anti-Base Erosion (GloBE) rules that are designed to ensure large multinational enterprises pay a minimum level of tax on the income arising in each jurisdiction where they operate. In the October Statement, it was agreed that the *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* (the "GloBE Model Rules") (OECD, 2021[1]) (agreed by the Inclusive Framework and published in December 2021) and the *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS (the "*Commentary") (OECD, 2022[2]) (agreed by the Inclusive Framework and published in March 2022) would have the status of a common approach. Under this common approach, jurisdictions are not required to adopt the GloBE rules, but, if they choose to do so, they will implement and administer the rules in a way that is consistent with the agreed outcomes. The common approach also means that Inclusive Framework members accept the application of the GloBE rules applied by other members, including agreement as to rule order and the application of any agreed safe harbours.

2. The GloBE Rules were approved and released by the Inclusive Framework on 20 December 2021. The GloBE Rules consist of an interlocking and coordinated system of rules which are designed to be implemented into the domestic law of each jurisdiction and operate together to ensure large MNE Groups are subject to a minimum effective tax rate of 15% on any excess profits arising in each jurisdiction where they operate. Consistent with the intention of the Inclusive Framework, the GloBE Rules (including the IIR and UTPR) are designed so that the imposition of top-up tax in accordance with those rules will be compatible with the provisions of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (the "UN Model Double Tax Convention") (UN, 2021[3]) and the *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, (the "OECD Model Tax Convention") (OECD, 2017[3]).

3. The Commentary to the GloBE Model Rules was approved and released by the Inclusive Framework on 14 March 2022, together with a set of detailed examples that illustrate the application of the rules to certain fact patterns. The Commentary clarifies the interpretation and operation of the provisions in the GloBE Model Rules and includes some examples illustrating how the rules apply to specific fact patterns. The Commentary is intended to promote a consistent and common interpretation of the GloBE Model Rules in order to provide certainty for MNE Groups and to facilitate coordinated outcomes under the rules. Although the Commentary is detailed and comprehensive, it does not provide guidance on every aspect of the GloBE Model Rules and, in certain cases, the Commentary specifically identifies issues that will require further consideration and development as part of the GloBE Implementation Framework.

Agreed Administrative Guidance

4. Against this background, Inclusive Framework members have agreed, under Article 8.3 of the GloBE Rules, that an implementing jurisdiction will "apply the GloBE Rules consistent with Agreed Administrative Guidance, subject to any requirements of domestic law." Agreed Administrative Guidance is defined in Article 10.1 as guidance issued by the Inclusive Framework on either "the interpretation or administration of the GloBE Rules". Administrative Guidance is expected to play an important role in promoting certainty under the GloBE Rules by clarifying the interpretation of the GloBE Rules and by providing guidance to tax administrations on how to apply the GloBE Rules. Because Agreed Administrative Guidance will also reflect the Inclusive Framework's common understanding of how the GloBE Rules should be interpreted and applied, such guidance will play an important role in ensuring coordinated outcomes under the GloBE Rules and providing a level playing field for MNE Groups.

5. In many cases, the nature and type guidance that may be required will not be known until Inclusive Framework members have begun the implementation process and the need for further guidance on the application of the rules may only emerge after the rules are in effect. Accordingly, administrative guidance will be needed on an ongoing basis to address those issues as they arise.

6. The definition of Agreed Administrative Guidance in Article 10.1 of the GloBE Rules envisions that the Inclusive Framework may issue guidance on both the interpretation and the operation of the rules. Interpretive guidance provides for consistent and common interpretation of the GloBE Rules that will provide certainty for MNE Groups and facilitate coordinated and transparent outcomes under the rules. It supplements or replaces paragraphs in the Commentary or explains how to apply the language of the rules to particular fact patterns. Operational guidance sets out administrative procedures tax administrations may use to apply the rules and may include guidance on the use of administrative simplifications that result in equivalent outcomes as those provided under the GloBE Rules while avoiding undue compliance and administration costs.

2023 Administrative Guidance

7. The items of Administrative Guidance set out in this document address a wide range of issues that Inclusive Framework members have identified as the issues most in need of immediate clarification and simplification for stakeholders. The Administrative Guidance will be incorporated into a revised version of the Commentary that will be released later this year (and replaces the original version of the Commentary issued in March 2022). The examples included in the Administrative Guidance will be incorporated into a revised set of detailed examples that will be released alongside the revised Commentary. The Inclusive Framework will continue to consider Administrative Guidance priorities on an ongoing basis, where more clarity is required, with the aim of releasing guidance throughout the year as soon as it is agreed so that the Inclusive Framework members can meet their implementation schedule.

1 Scope

1.1. Rebasing monetary thresholds in the GloBE Rules [AG22.04.T18]

1.1.1. Introduction

1. The GloBE Rules contain several monetary thresholds expressed in Euros (EUR). While many jurisdictions may implement the GloBE Rules based on these amounts denominated in EUR, some jurisdictions may choose to implement the rules with these amounts in denominated in local currency. To ensure a coordinated application of the rules and consistency across jurisdictions, harmonised foreign exchange translation rules in relation to these thresholds are required.

2. This guidance does not seek to deal with the foreign currency translation of amounts other than for the purposes of rebasing the relevant thresholds on a yearly basis in the domestic law of an implementing jurisdiction. Guidance addressing foreign currency translation for the purposes of taxpayers undertaking calculations as part of compliance with the GloBE Rules will be dealt with in subsequent guidance.

1.1.2. Issues to be considered

3. Where monetary thresholds in the GloBE Rules are expressed in domestic legislation in a non-EUR denominated currency, the Commentary provides that these thresholds will need to be rebased annually to ensure a co-ordinated and consistent application and scope of the GloBE Rules across jurisdictions.

4. The GloBE Rules contain the following monetary thresholds:

   a. Articles 1.1, 1.2, and 6.1.1 – which refer to revenue included in the Consolidated Financial Statements equal to or greater than EUR 750 million.

   b. Article 3.1.3 – which refers to permanent differences in excess of EUR 1 million.

   c. Articles 4.6.1 and 4.6.4 – which refer to an aggregate decrease of less (Article 4.6.1) or more (Article 4.6.4) than EUR 1 million in the Adjusted Covered Taxes.

   d. Articles 5.5.1(a) and (b) – which refer to Average GloBE Revenue of less than EUR 10 million and Average GloBE Income or Loss of less than EUR 1 million.

   e. Article 9.3.2 – which refers to the sum of the Net Book Values of Tangible Assets not exceeding EUR 50 million.

   f. Article 10.1, “Material Competitive Distortion” – which refers to an aggregate variation of greater than EUR 75 million in a Fiscal Year.

   g. Article 10.1, “Policy Disallowed Expenses” – which refers to expenses accrued by the Constituent Entity for fines and penalties that equal or exceed EUR 50 000.

5. Where the aforementioned thresholds are expressed in domestic legislation in a non-EUR currency, the amounts will need to be rebased to ensure a coordinated application of the GloBE Rules as well as consistency in the thresholds used by different jurisdictions on an ongoing basis. To ensure equivalency with the EUR denominated amounts as well as across jurisdictions, the thresholds should be rebased as of the same date and using equivalent current exchange rates. Those rebased thresholds should apply consistently for the reporting Fiscal Year starting as of (or with a start date that is set by reference to) a common date following the rebasing, such as 1 January (including a Fiscal Year with a start date such as the Sunday nearest to 1 January).

6. Greater certainty is provided when the applicable monetary thresholds are known to MNE groups prior to the commencement of the relevant Fiscal Year and jurisdictions should rebase the local currency thresholds provided in their domestic legislation based on an exchange rate that is available at the beginning of a Fiscal Year at the latest. Therefore, the rebasing of the relevant thresholds should be undertaken with reference to the average foreign exchange rate for the December month immediately prior to the commencement of the relevant calendar year.

7. Where the relevant Article is a threshold that references previous Fiscal Years (i.e. Article 1.1), the foreign exchange rate for each individual year will be based on the average foreign exchange rate for December of calendar year immediately preceding the calendar year in which such previous Fiscal Year starts rather than a single exchange rate applied for the purposes of all the relevant Fiscal Years.

8. The applicable average foreign exchange rate will be determined by the foreign exchange reference rates as quoted by the European Central Bank (ECB). As of November 2022, the Euro foreign exchange reference rates are provided for 31 currencies (Australian dollar, Brazilian real, Bulgarian lev, Canadian dollar, Chinese yuan renminbi, Croatian kuna, Czech koruna, Danish krone, Hong Kong dollar, Hungarian forint, Icelandic krona, Indian rupee, Indonesian rupiah, Israeli shekel, Japanese yen, Malaysian ringgit, Mexican peso, New Zealand dollar, Norwegian krone, Philippine peso, Polish zloty, Pound sterling, Romanian leu, Singapore dollar, South African rand, South Korean won, Swedish krona, Swiss franc, Thai baht, Turkish lira and the US dollar). Where the ECB does not provide a foreign exchange reference rate for the local currency of a jurisdiction, or the jurisdiction faces legal or practical impediments to using such exchange rate when setting their own monetary thresholds under domestic legislation, the average foreign exchange rate will be determined by that quoted by the jurisdiction's Central Bank.

1.1.3. Guidance

9. The following guidance **in bold** will be inserted in paragraph 19 of the Introduction to the Commentary of the GloBE Rules:

> 19. For those jurisdictions that introduce the GloBE Rules into their legislation using local currency thresholds other than Euros, the preferred approach would be for those jurisdictions to use a consistent methodology to rebase the thresholds in their local currency. Application of a consistent rebasing rule will minimise differences between the local currency thresholds used by different jurisdictions. **Therefore, jurisdictions should rebase their non-Euro denominated thresholds annually, based on the average foreign exchange rate for the month of December determined by the foreign exchange reference rates as quoted by the European Central Bank (ECB) and apply the rebased thresholds to any Fiscal Year that starts on (or by reference to) any day of the following calendar year. Where the local currency of the jurisdiction is not quoted in the foreign exchange reference rates of the ECB or the jurisdiction faces legal or practical impediments to using such exchange rate when setting their own monetary thresholds under domestic legislation, the jurisdiction should rebase their non-Euro denominated thresholds based on the average foreign exchange rate for the month of December as quoted by the jurisdiction's Central Bank.**

10. The following guidance will be inserted after paragraph 19 of the Introduction to the Commentary of the GloBE Rules:

19.1 The rebasing rule described above only applies for the purposes of rebasing the following thresholds in the domestic legislation of an implementing jurisdiction and not for the purposes of translating amounts from the Consolidated Financial Statements to the relevant currency that the threshold is denominated in domestic legislation:

a. Articles 1.1, 1.2, and 6.1.1 – which refer to revenue included in the Consolidated Financial Statements equal to or greater than EUR 750 million.

b. Article 3.1.3 – which refers to permanent differences in excess of EUR 1 million.

c. Articles 4.6.1 and 4.6.4 – which refer to an aggregate decrease of less (Article 4.6.1) or more (Article 4.6.4) than EUR 1 million in the Adjusted Covered Taxes.

d. Articles 5.5.1(a) and (b) – which refer to Average GloBE Revenue of less than EUR 10 million and Average GloBE Income or Loss of less than EUR 1 million.

e. Article 9.3.2 – which refers to the sum of the Net Book Values of Tangible Assets not exceeding EUR 50 million.

f. Article 10.1, "Material Competitive Distortion" – which refers to an aggregate variation of greater than EUR 75 million in a Fiscal Year.

g. Article 10.1, "Policy Disallowed Expenses" – which refers to expenses accrued by the Constituent Entity for fines and penalties that equal or exceed EUR 50 000.

19.2 Where the relevant Article is a threshold that references previous Fiscal Years, the foreign exchange rate for each individual year for the purposes of determining the relevant threshold translated into local currency will be based on the average foreign exchange rate for December of the calendar year immediately preceding the calendar year in which such previous Fiscal Year starts and not a single foreign exchange rate applied for the purposes of all the relevant Fiscal Years. For example, Article 1.1 sets out that the GloBE Rules apply to Constituent Entities that are members of an MNE Group that has annual revenue of EUR 750 million or more in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity (UPE) in at least two of the four Fiscal Years immediately preceding the tested Fiscal Year. Assuming the tested Fiscal Year is 2026 and the jurisdiction expresses the threshold in local currency, then for the purposes determining whether the MNE Group's revenues exceeded the threshold, the MNE Group's revenues would need to exceed the threshold in two of the four years based on the annually translated rates outlined below, rather than applying a single foreign exchange rate to all the Fiscal Years in question:

a. For the 2022 Fiscal Year – EUR 750 million translated into local currency based on the average foreign exchange rate for the month of December 2021 determined by the foreign exchange reference rates as quoted by the ECB.

b. For the 2023 Fiscal Year – EUR 750 million translated into local currency based on the average foreign exchange rate for the month of December 2022 determined by the foreign exchange reference rates as quoted by the ECB.

c. For the 2024 Fiscal Year – EUR 750 million translated into local currency based on the average foreign exchange rate for the month of December 2023 determined by the foreign exchange reference rates as quoted by the ECB.

d. For the 2025 Fiscal Year – EUR 750 million translated into local currency based on the average foreign exchange rate for the month of December 2024 determined by the foreign exchange reference rates as quoted by the ECB.

1.2. Deemed consolidation test [AG22.04.T3]

1.2.1. Introduction

1. This section provides guidance on the deemed consolidation test found in paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements and in paragraph (b) of the definition of Controlling Interests. The deemed consolidation test is applied where the GloBE Rules depend on a determination that is based on a Group or Entity's financial statements or financial accounts and the relevant Group or Entity does not prepare Consolidated Financial Statements using an Authorized Financial Accounting Standard.

2. The deemed consolidation test is incorporated into paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements. This paragraph provides that where the Ultimate Parent Entity does not prepare financial statements described in the paragraphs (a) to (c) of that definition:

> … the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity are those that would have been prepared if such Entity were required to prepare such statements in accordance with an Authorised Financial Accounting Standard that is either an Acceptable Financial Accounting Standard or another financial accounting standard that is adjusted to prevent any Material Competitive Distortions.

3. The definition of Consolidated Financial Statements (and, by extension, the deemed consolidation test) is relevant to the operation of a number of provisions of the GloBE Rules. For example, the composition of a Group, as defined by Article 1.2.2, relies on the definition of Consolidated Financial Statements because it is based on an accounting consolidation test. If Consolidated Financial Statements do not exist in accordance with paragraphs (a) to (c) of the definition, a Group may still exist under the GloBE Rules because of the deemed consolidation test of paragraph (d).

4. The deemed consolidation test also forms part of paragraph (b) of the definition of Controlling Interests. Under paragraph (b) a Controlling Interest includes any Ownership Interest in an Entity such that the interest holder:

> … would have been required to consolidate the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of the Entity on a line-by-line basis if the interest holder had prepared Consolidated Financial Statements.

5. The definition of Controlling Interest is particularly relevant to the definition of Ultimate Parent Entity, in Article 1.4.1. An Ultimate Parent Entity includes an Entity that owns directly or indirectly a Controlling Interest in any other Entity and at the same time is not owned with a Controlling Interest, directly or indirectly, by another Entity. Thus, the deemed consolidation test means that an Ultimate Parent Entity also includes an Entity that would have been required to consolidate the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of another Entity on a line-by-line basis if the first-mentioned Entity had prepared Consolidated Financial Statements.

6. Entity is defined in Article 10.1 as any legal person (other than a natural person). Under the law of many jurisdictions, the General Government is, or is treated as, a legal person. Thus, the General Government of a jurisdiction could be considered part of an MNE Group if it holds Controlling Interests in an enterprise that is not an Excluded Entity.

1.2.2. Issues to be considered

7. The deemed consolidation test is drafted in conditional terms. It is only triggered where there are no Consolidated Financial Statements prepared in respect of the relevant entity or group of entities.

8. Stakeholders have asked whether the deemed consolidation test requires consolidation on a line-by-line basis of an Entity that is majority-owned where that Entity's income and expenses are not included on a line-by-line basis in the owner's Consolidated Financial Statements because the relevant accounting standard does not require such consolidation. As illustrated in the examples attached to this guidance, this question could arise where an Investment Entity has a controlling interest in an investee company and is required to reflect the performance of that entity in its financial statements based on changes in the fair value of its investment.

9. Stakeholders have asked whether the definition of Entity is intended to include General Government.

1.2.3. Guidance

10. The following guidance will be included as part of the Commentary to the definition of Consolidated Financial Statements in Article 10.1:

Consolidated Financial Statements

Paragraph (d)

8.1 Paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements is a deemed consolidation test that applies where the UPE does not, in fact, prepare financial statements in accordance with an Authorised Financial Accounting Standard. The deemed consolidation test typically applies where the GloBE Rules depend on a determination derived from a Group or Entity's financial statements or financial accounts and the relevant Group or Entity does not prepare Consolidated Financial Statements using an Authorized Financial Accounting Standard. The GloBE Rules rely on the accounting consolidation rules to determine whether a Group exists. However, in some cases, a parent entity does not consolidate its subsidiaries because there is no statute or regulation that requires it to prepare Consolidated Financial Statements in accordance with IFRS or a local GAAP (e.g. a privately and family-owned multinational corporation). Nothing prevents the GloBE Rules to apply to these cases because, under the deemed consolidation test, even if the group does not have Consolidated Financial Statements, it would be required to prepare them if the application of the accounting standard was compulsory in accordance with a law or regulations. The test does not change the content of the accounting standard but rather asks whether a consolidation group would have existed if the application of the standard was compulsory.

8.2 The deemed consolidation test requires preparation of a set of Consolidated Financial Statements based on an Authorized Financial Accounting Standard that is either an Acceptable Financial Accounting Standard or another financial accounting standard that is adjusted to prevent any Material Competitive Distortions. The MNE Group may choose among the Authorized Financial Accounting Standards applicable in the UPE's location. This deemed set of Consolidated Financial Statements is then used for the purposes of applying other parts of the GloBE Rules, for example in determining whether an MNE Group meets the revenue threshold test in Article 1.1 or whether an Entity should be treated as a Constituent Entity of an MNE Group. Further, the Authorised Financial Accounting Standard used to prepare the deemed set of Consolidated Financial Statements is generally used to determine Financial Accounting Net Income or Loss and Adjusted Covered Taxes of Constituent Entities.

8.3 The deemed consolidation test does not, however, modify the rules to be applied under that Authorised Financial Accounting Standard and therefore does not alter the outcomes of applying the standard. Specifically, it does not require an Entity to consolidate the assets, liabilities, income, expenses, and cash flows of another Entity on a line-by-line basis where the Authorised Financial

Accounting Standard does not require such consolidation. For example, if the Authorized Financial Accounting Standard permits an Entity that qualifies as an investment entity under criteria specified in the accounting standard to reflect certain of its investments (including majority ownership interests in other Entities) in the financial statements based on the fair value of those investments, the deemed consolidation test will not require instead that those investments be consolidated on a line-by-line basis. Accordingly, an Entity that qualifies as an investment entity under an Authorised Financial Accounting Standard and prepares a financial statement that reflects investments at fair value pursuant to that accounting standard cannot be required to prepare a financial statement under the deemed consolidation test that consolidates the investments on a line-by-line basis. Likewise, an Entity that qualifies as an investment entity under the relevant accounting standard may prepare a Consolidated Financial Statement that reflects investments at fair value under the deemed consolidation test and cannot be required to prepare a financial statement that consolidates the investments on a line-by-line basis.

8.4 The operation of the deemed consolidation test is illustrated in Examples 10.1-1 through 10.1-4.

Interaction with Article 1.2.2(b)

8.5 The definition of a Group in Article 1.2.2(b) includes Entities that are excluded from the Consolidated Financial Statements of an Ultimate Parent Entity solely on size or materiality grounds or on the grounds that the Entity is held for sale. This principle also applies with respect to each paragraph of the Consolidated Financial Statements definition. Thus, if either the Consolidated Financial Statements or the deemed Consolidated Financial Statements prepared in accordance with an Authorized Financial Accounting Standard would exclude an Entity solely on the basis that it is immaterial or held for sale, that Entity is nonetheless part of the Group pursuant to Article 1.2.2(b).

11. The following guidance will be included as part of the Commentary to the definition of Controlling Interests in Article 10.1:

Controlling Interest

Paragraph (b)

8.6 Paragraph (b) of the definition of Controlling Interests is a deemed consolidation test that leverages the consolidation rules under the financial accounting standard used in the preparation of the UPE's Consolidated Financial Statements. It provides that one Entity with an Ownership Interest in another Entity is treated as holding a Controlling Interest in that Entity where the interest holder would be required to be consolidated with that other Entity if it had prepared Consolidated Financial Statements and thus ties into the deemed consolidation test set out in paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements. Accordingly, the deemed Consolidated Financial Statements in paragraph (b) of the Controlling Interests definition are those that the Entity would have prepared using an Authorized Financial Accounting Standard that is either an Acceptable Financial Accounting Standard or another financial accounting standard that is adjusted to prevent any Material Competitive Distortions. As discussed in the Commentary on paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements, the deemed consolidation test does not modify the standards or alter the outcomes that are provided for under the relevant accounting standard. Similarly, it does not treat a holder of an Ownership Interest as holding a Controlling Interest in an Entity where the relevant accounting standard would not require consolidation of the assets, liabilities, income, expenses, and cash flows of another Entity on a line-by-line basis. The operation of the deemed consolidation test is illustrated in Examples 10.1-1 through 10.1-4.

Interaction with Article 1.2.2(b)

8.7 The definition of a Group in Article 1.2.2(b) includes Entities that are excluded from the Consolidated Financial Statements of an Ultimate Parent Entity solely on size or materiality grounds or on the grounds that the Entity is held for sale. This principle also applies with respect to each paragraph of the Consolidated Financial Statements definition. Thus, if either the Consolidated Financial Statements or the deemed Consolidated Financial Statements prepared in accordance with an Authorized Financial Accounting Standard would exclude an Entity solely on the basis that it is immaterial or held for sale, that Entity is nonetheless part of the Group pursuant to Article 1.2.2(b).

12. The following guidance will be included as part of the Commentary to the definition of Entity in Article 10.1:

Entity

17.1 The term Entity shall not include central, state, or local government or their administration or agencies that carry out government functions.

1.2.4. Examples

13. The following examples will be included in the GloBE Model Rules Examples.

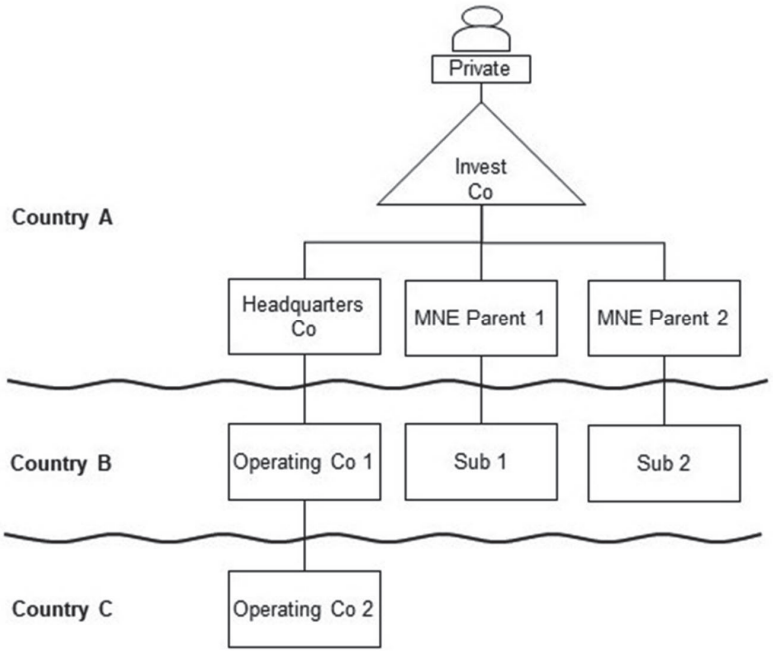
Example 10.1-1

Privately held entity not required and not preparing financial statements

1. This example illustrates the deemed consolidation test found in paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements and paragraph (b) of the definition of Controlling Interest in Article 10.1 with regards to a privately held entity that is not required and does not prepare financial statements.

2. Invest Co is a private company located in Country A that is not required to, and does not, prepare financial statements for any other purpose. Invest Co is not, however, an investment entity under IFRS 10. Invest Co owns (directly or indirectly) all the Ownership Interests of Headquarters Co, Operating Co 1 and Operating Co 2. Headquarters Co, which is located in Country A, issued debt instruments that are traded on a public securities exchange and it is required by the securities regulatory body in Country A to prepare financial statements in accordance with IFRS, the Authorized Financial Accounting Standard in Country A. Invest Co also owns all of the Ownership Interests of MNE Parent 1, MNE Parent 2, Sub 1, and Sub 2, none of which are required to prepare financial statements for any purpose. A diagram illustrating the holding structure and the location of the entities is set out below.

Figure 1.1. Holding structure



Source: OECD

3. In this case, Invest Co is considered to hold the Controlling Interests of Headquarters Co, Operating Co 1, Operating Co 2, MNE Parent 1, Sub 1, MNE Parent 2, and Sub 2 because if it had prepared financial statements under IFRS, the Acceptable Financial Accounting Standard in its jurisdiction, Invest Co would have been required to consolidate its financial results with the financial results of those Entities on a line-by-line basis. The fact that Headquarters Co prepares Consolidated Financial Statements that do not include Invest Co does not affect the analysis under paragraph (b) of the definition of Controlling Interests with respect to Invest Co.

4. Paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements is triggered because Invest Co did not prepare financial statements in accordance with an Authorised Financial Accounting Standard. Invest Co's Consolidated Financial Statements are those that it would have been required to prepare under IFRS, the Authorised Financial Accounting Standard in Country A. Accordingly, the MNE Group includes Invest Co, Headquarters Co, Operating Co 1, Operating Co 2, MNE Parent 1, Sub 1, MNE Parent 2, and Sub 2.

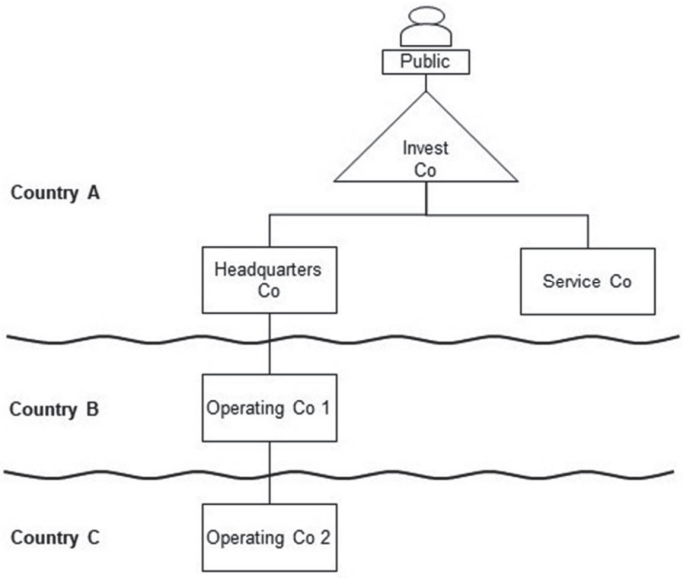
Example 10.1-2

Investment entity not required to consolidate investments

1. This example illustrates the deemed consolidation test found in paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements and paragraph (b) of the definition of Controlling Interest in Article 10.1 with regards to an investment entity that is not required to consolidate investments.

2. Invest Co is an Investment Fund that is established and tax resident in Country A. Invest Co issues shares to the market which are traded on a public stock exchange in Country A. The law of Country A requires Invest Co to prepare financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS). Invest Co owns all of the outstanding shares of Service Co and Headquarters Co. Service Co provides accounting and other investment services to Invest Co and is tax resident in Country A. Headquarters Co actively manages the day-to-day business operations of Operating Co 1 and Operating Co 2 and is tax resident in Country A. Headquarters Co owns 100% (directly or indirectly) of the shares of Operating Co 1, which is tax resident in Country B, and Operating Co 2, which is tax resident in Country C. A diagram illustrating the holding structure and the location of the entities is set out below.

Figure 1.2. Holding structure



Source: OECD

3. Invest Co is an investment entity under IFRS 10. Invest Co prepares Consolidated Financial Statements that consolidate the financial results of Invest Co and Service Co on a line-by-line basis, However, Invest Co is not required to consolidate Headquarters Co, Operating Co 1, and Operating Co 2 on a line-by-line basis, notwithstanding that it owns all of their outstanding shares (directly or indirectly). Rather, pursuant to IFRS 10, Invest Co is required to reflect the performance of these investments in its financial statements under the fair value method. Headquarters Co, which is not an investment entity under IFRS 10, prepares Consolidated Financial Statements in accordance with IFRS that consolidate the financial results of Headquarters Co, Operating Co 1, and Operating Co 2 on a line-by-line basis.

4. In this case, Invest Co holds the Controlling Interests of Service Co because it is required to consolidate the financial results of Service Co with its own financial results under IFRS, which is an Authorised Financial Accounting Standard that is an Acceptable Financial Accounting Standard. Invest Co does not hold the Controlling Interests of Headquarters Co, Operating Co 1, and Operating Co 2 because Invest Co is not required to consolidate the financial results of such Entities under the

Authorised Financial Accounting Standard used in preparing its Consolidated Financial Statements, i.e. IFRS. Similarly, paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements is not triggered in this situation because Invest Co prepares financial statements that are described in paragraph (a) of the definition, i.e. Consolidated Financial Statements prepared under IFRS that consolidate the financial results of Entities in which it holds a Controlling Interest (Service Co).

Example 10.1-3

Investment Entity does not prepare financial statements

1. This example illustrates the deemed consolidation test found in paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements and paragraph (b) of the definition of Controlling Interest in Article 10.1 with regards to an investment entity that is not required and does not prepare financial statements.

2. The facts are the same as Example 10.1-2, except that Invest Co is not required to, and does not, prepare financial statements for any other purpose.

3. In this case, Invest Co is considered to hold the Controlling Interests of Service Co in accordance with paragraph (b) of the definition of Controlling Interests because it would have been required to consolidate the financial results of Service Co on a line-by-line basis with its own financial results if it had prepared Consolidated Financial Statements pursuant to IFRS. However, Invest Co is not considered to hold the Controlling Interests of Headquarters Co Operating Co 1 and Operating Co 2 because it would not have been required to consolidate the financial results of those Entities on a line-by-line basis with its own financial results if it had prepared Consolidated Financial Statements pursuant to IFRS.

4. Similarly, paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements is triggered with respect to Invest Co. Under paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements, Invest Co's Consolidated Financial Statements are those that would have been required if it were required to prepare Consolidated Financial Statements, for example by law or by a regulatory body, under an Authorised Financial Accounting Standard that is either an Acceptable Financial Accounting Standard or another financial accounting standard that is adjusted to prevent any Material Competitive Distortions. Under IFRS, the standard applicable in Invest Co's jurisdiction, Invest Co would be required to consolidate the financial results of Service Co. However, under IFRS 10, Invest Co would not be required to consolidate the financial results of Headquarters Co, Operating Co 1, and Operating Co 2.

Example 10.1-4

Non-investment entity does not prepare financial statements

1. This example illustrates the deemed consolidation test found in paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements and paragraph (b) of the definition of Controlling Interest in Article 10.1 with regards to a non-investment entity that is not required to and does not prepare financial statements.

2. The facts are the same as Example 10.1-2, except that Headquarters Co is not required to, and does not, prepare financial statements that include the financial results of Operating Co 1 and Operating Co 2 for any other purpose.

3. In this case, Headquarters Co is considered to hold the Controlling Interests of Operating Co 1 and Operating Co 2 in accordance with paragraph (b) of the definition of Controlling Interests because it would have been required to consolidate the financial results of those Entities on a line-

by-line basis with its own financial results if it had prepared Consolidated Financial Statements pursuant to IFRS.

4. Similarly, paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements is triggered with respect to Headquarters Co. Under paragraph (d) of the definition of Consolidated Financial Statements, Headquarters Co's Consolidated Financial Statements are those that would have been required if it were required to prepare Consolidated Financial Statements, for example by law or by a regulatory body, under an Authorised Financial Accounting Standard that is either an Acceptable Financial Accounting Standard or another financial accounting standard that is adjusted to prevent any Material Competitive Distortions. Under IFRS, the standard applicable in Headquarters Co's jurisdiction, Headquarters Co would be required to consolidate the financial results of Headquarters Co, Operating Co 1, and Operating Co 2. 2 As in Example 10.1 – 1, Invest Co is not deemed to hold the Controlling Interests of Headquarters Co, Operating Co 1, and Operating Co 2 for the reasons explained above. If there were another Authorised Financial Accounting Standard in Headquarter Co's jurisdiction in addition to IFRS, and if such other standard would not have required consolidation (after taking into account adjustments for any Material Competitive Distortions when applying standards other than Acceptable Financial Accounting Standards) under the facts described, Headquarter Co can rely on the alternative Authorised Financial Accounting Standard to not consolidate its subsidiaries for purposes of the GloBE Rules. Under these circumstances, paragraph (d) does not require Headquarter Co to prepare Consolidated Financial Statements under IFRS and therefore Headquarter Co will not be treated as the UPE of an MNE Group for GloBE purposes.

1.3. Consolidated deferred tax amounts [AG22.04.T3]

1.3.1. Introduction

1. The GloBE Rules require Constituent Entities to calculate their GloBE Income or Loss and Covered Taxes in a jurisdiction based on the financial accounts used in the preparation of the UPE's Consolidated Financial Statements. This Administrative Guidance clarifies which financial accounts should be used for the purposes of the GloBE Rules and, in particular, the financial accounts that should be used in the calculation of Deferred Tax.

2. Chapter 3 of the Model Rules contains the rules for calculating GloBE Income or Loss. Article 3.1 determines which financial statements should be used to compute the net income or loss for a Constituent Entity. Article 3.1.2 sets out that the Financial Accounting Net Income or Loss for a Constituent Entity should be based on "the net income or loss determined for a Constituent Entity … in preparing Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity". The Commentary to Article 3.1.2 clarifies that:

> [i]tems of income and expense, other than those attributable to purchase accounting, that are reflected in the consolidated accounts, rather than a Constituent Entity's separate accounts, may be taken into account in computing the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss and GloBE Income or Loss only to the extent they can be reliably and consistently traced to the relevant Entity (e.g. stock-based compensation).

3. Chapter 4 of the Model Rules contains the rules for calculating Adjusted Covered Taxes. Article 4.1.1 provides that the calculation of Adjusted Covered Taxes for a Constituent Entity starts with the current tax expense accrued in its Financial Accounting Net Income or Loss, as defined in Article 3.1, with respect to Covered Taxes. This cross-reference to Article 3.1 means that the current tax expense taken into account in the calculation of Adjusted Covered Taxes should be based on the same financial accounts used to calculate GloBE Income or Loss. Generally, the relevant financial accounts are those used to determine the net income or loss of the Constituent Entity for purposes of preparing the UPE's Consolidated Financial Statements. However, in the case of a Constituent Entity that computes its Financial Accounting Net Income or Loss pursuant to Article 3.1.3, the relevant financial accounts are the ones used to compute that Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss.

4. However, some stakeholders have requested clarification on whether the same principle applies to the calculation of deferred taxes. In particular, these stakeholders note that, under Article 4.4.1, the calculation of the Deferred Tax Adjustment Amount for a Constituent Entity is equal to the deferred tax expense accrued in its financial accounts. The wording in Article 4.4.1 could be interpreted as taking the deferred tax expense accrued in the individual financial accounts of the Constituent Entity in question rather than the amount accrued in the Financial Accounting Net Income or Loss as is the case in Article 4.1.1.

1.3.2. Issue to be considered

5. Stakeholders have asked whether deferred tax expense with respect to a Constituent Entity recorded in the MNE Group's consolidated financial accounts are included in the calculation of the Deferred Tax Adjustment Amount for that Constituent Entity.

1.3.3. Guidance

6. Some MNE Groups record the deferred tax expense with respect to a Constituent Entity in the financial accounts used for preparing the consolidated financial statements, rather than the financial accounts of individual Constituent Entities. If the deferred tax expense were limited to the amount accrued

in the financial accounts of the individual Constituent Entities, these MNE Groups would not be able to include the deferred tax expense associated with the GloBE Income or Loss of a Fiscal Year in the ETR computation for that year.

7. The wording in 4.4.1 was not intended to limit the deferred tax expense to amounts recorded as such in the financial accounts of the Constituent Entity because this would mean the denominator and numerator of the ETR calculation would not be calculated on the same basis. Thus, if the individual financial accounts of the Constituent Entity do not contain its deferred tax expense, whether due to an internal accounting practice of the MNE Group or pursuant to the Accepted Financial Accounting Standard used to prepare its financial accounts, the deferred tax expense with respect to the Constituent Entity recorded in the MNE Group's consolidated financial accounts is included in the calculation of the Total Deferred Tax Adjustment Amount for that Constituent Entity.

8. To clarify, the following guidance will be included after paragraph 71 of the Commentary to Article 4.4.1:

> 71.1 For the purposes of Article 4.4.1, references to the deferred tax expense accrued in the financial accounts of a Constituent Entity must be interpreted as the deferred tax expense accrued in the Financial Accounting Net Income or Loss for that Constituent Entity in line with Article 4.1.1 and the principles of Article 3.1.2. In the case of income and expense attributable to a Constituent Entity that are reflected only in the consolidated financial accounts, Article 3.1.2 requires tracing of those items of income and expense to the relevant Constituent Entity. Similarly deferred tax expenses recorded in the Constituent Entity's financial accounts and any deferred tax expenses in respect of that Constituent Entity recorded exclusively in the MNE Group's consolidated financial accounts shall be included in the calculation of the Total Deferred Tax Adjustment Amount for that Constituent Entity and must be taken into account in computing the Adjusted Covered Taxes of that Constituent Entity. This principle applies also in the case of a Constituent Entity that computes its Financial Accounting Net Income or Loss pursuant to Article 3.1.3.
>
> 71.2 If the individual financial accounts of the Constituent Entity do not contain its deferred tax expenses in accordance with the Acceptable Financial Accounting Standard used to prepare its financial accounts, the deferred tax expenses recorded in the MNE Group's consolidated financial accounts with respect to the Constituent Entity, other than those attributable to purchase accounting or excluded items of income or expenses, are included in the calculation of the Total Deferred Tax Adjustment Amount for that Constituent Entity and must be taken into account in computing the Adjusted Covered Taxes of that Constituent Entity.
>
> 71.3 The numerator (Adjusted Covered Taxes) and denominator (GloBE Income or Loss) of the GloBE ETR computation should be determined consistently using the same accounting standard. The deferred tax expenses taken into account under this principle are those attributable to timing differences between the accounting standard used to determine the GloBE Income or Loss and the local taxable income and any deferred tax expense in respect of a Constituent Entity shall only be taken into account under this principle to the extent such expense relates to amounts included in the GloBE Income or Loss computation.

1.4. Sovereign wealth funds and the definition of Ultimate Parent Entity [AG22.04.T5]

1.4.1. Introduction

1. This section provides guidance on the definition of Ultimate Parent Entity in Article 1.4.1(a) as it applies to a Governmental Entity to which paragraph (b)(ii) of the definition of Governmental Entity in Article 10.1 applies. For ease of reference, this is referred to as a sovereign wealth fund that qualifies as a Governmental Entity under Article 10.1.

Sovereign wealth funds

2. The definition of Governmental Entity is set out in Article 10.1. The term Governmental Entity includes an Entity that is wholly-owned by a government that has the principal purpose of managing or investing that government's or jurisdiction's assets through the making and holding of investments, asset management, and related investment activities for the government's or jurisdiction's assets, so long as it does not carry on a trade or business. To qualify as Governmental Entities, such Entities must also be accountable to the government, provide annual information reporting to the government, and their assets must vest with the government upon dissolution and any distributions of earnings must be made to the government. Governmental Entities of this nature are typically referred to as sovereign wealth funds.

3. Sovereign wealth funds are commonly established by governments to hold and manage their investments for the jurisdiction's future fiscal needs, stabilising the jurisdiction's balance of payments, and to strike an appropriate balance between domestic consumption and savings. They hold or manage the assets on behalf of the government or jurisdiction. In addition, governments may hold or manage their investments through a sovereign wealth fund rather than directly by the government itself in order to reduce or eliminate potential conflicts between the government's role as an investor and a business regulator. A sovereign wealth fund is thus akin to an investment company or an asset management company, wholly-owned by the government, that consolidates the government's investment activities. It is unlike the headquarters company of a conglomerate business.

UPE definition

4. The definition of Ultimate Parent Entity in Article 1.4.1(a) is the reference point for identifying all the Entities that are part of the same Group. The definition is also relevant to the operation of other parts of the GloBE Rules, such as the application of rule priority in Chapter 2 and the determination of the financial accounting standard to be used in the computation of the GloBE Income or Loss of the Constituent Entities under Chapter 3.

5. A UPE includes an Entity that:

(i) owns directly or indirectly a Controlling Interest in any other Entity; and

(ii) is not owned, with a Controlling Interest, directly or indirectly by another Entity.

6. Article 10.1 provides that one Entity holds a Controlling Interest in another if the interest holder consolidates the financial results of that other Entity on a line-by-line basis under an Acceptable Financial Accounting Standard (or would be required to consolidate the financial results of that Entity if the interest holder had been required to prepare Consolidated Financial Statements). The UPE, together with all the Entities in which it holds a Controlling Interest, form a Group for the purposes of the GloBE rules. As the Entity at the top of the ownership chain, the UPE holds Controlling Interests in all the other Group Entities but there is no other Entity in the Group that holds a Controlling Interest in the UPE.

Application of UPE definition to sovereign wealth funds

7. A key feature of the UPE definition is the requirement that the UPE consolidates its financial results with the other members of the Group. Although a central, state, or local government or their administration or agencies that carry out government functions (the government) may in some instances prepare consolidated financial statements, the government nonetheless cannot be an Entity and thus would not be a UPE.

8. Sovereign wealth funds may have different approaches to consolidation – some may not consolidate, while some may consolidate:

(i) Some may not consolidate as they are investment entities. Under certain Authorised Financial Accounting Standards, an investment entity is allowed to account for its investments based on changes in their fair value rather than through consolidation. Investment entities that qualify for this treatment under the relevant accounting standard are exempted from consolidation on a line-by-line basis and will not be treated as the UPE of a Group because they do not have a Controlling Interest in their controlled investment subsidiaries.

(ii) Some may consolidate because their Authorised Financial Accounting Standards do not have an exception to the consolidation requirement for investment entities or the sovereign wealth funds do not meet all the conditions of an investment entity as set out in the relevant accounting standard that allows fair value accounting by investment entities. Fair value accounting by investment entities is a relatively recent development in financial accounting and may not be available under all Authorised Financial Accounting Standards. The standards that do allow fair value accounting by investment entities, such as IFRS and US GAAP, generally define an investment entity as an entity whose purpose is to make investments for capital appreciation, investment income, or both and provide further detailed guidance to determine whether an entity qualifies as an investment entity. To qualify as an investment entity under these Authorised Financial Accounting Standards (e.g. IFRS 10), the Entity must meet certain conditions, including having an exit strategy documenting how it plans to realise capital appreciation from substantially all of its equity investments and non-financial assets. In particular, the Entity must identify different potential strategies for different types or portfolios of investments, including a substantive time frame for exiting the investments.

9. IF members have noted that some sovereign wealth funds that qualify as Governmental Entities may not qualify as investment entities under certain Authorised Financial Accounting Standards as they are not eligible to apply fair value accounting to their investments under those financial accounting standards. This may be due to the specific application of a local accounting standard or because the fund does not meet the requirement for having an exit strategy because its investment strategy may involve holding its investments for the longer term with no definite exit time frame for certain of its investments. Accordingly, although in all other material respects these sovereign wealth funds function like investment entities, they may be treated as the UPE of an MNE Group because they do not meet the requirements of the accounting standard to be able to apply the fair value method to their investments. This could bring indirectly held government-owned Groups that do not otherwise meet the EUR 750 million consolidated revenue threshold on a separate basis within the scope of the GloBE Rules merely because they are held and consolidated by a sovereign wealth fund, rather than held directly by the government. Stated differently, these indirectly–held, government-owned MNE Groups would not have been treated as a single MNE Group for purposes of the GloBE Rules had they been held directly by the government because is not an Entity and thus cannot be a UPE under the GloBE Rules.

1.4.2. Issue to be considered

10. Entities held by a government through a sovereign wealth fund that qualifies as a Governmental Entity under Article 10.1 are treated as a single MNE Group, whereas Entities held directly by the government would not be treated as a single MNE Group. This does not give full effect to the intended policy of treating a sovereign wealth fund that qualifies as a Governmental Entity under Article 10.1 in the same way as the government under the GloBE Rules. Hence, the issue to be considered is whether a sovereign wealth fund that meets the definition of a Governmental Entity in Article 10.1 should be treated as a UPE for the purposes of Article 1.4.1.

1.4.3. Guidance

11. The following guidance will be included after paragraph 36 of the Commentary to the definition of Ultimate Parent Entity in Article 1.4.1:

Sovereign wealth fund that qualifies as Governmental Entity is not a UPE

36.1 Governmental Entities are Excluded Entities under the GloBE Rules. As explained in the Commentary to the definition of Governmental Entity, they are excluded from the charge to GloBE tax because they are sovereign entities that are not typically subject to tax in their own jurisdiction and often benefit from exclusions from taxation under foreign law or tax treaties. The term Governmental Entity includes an Entity that is wholly-owned directly or indirectly by a government and that has the principal purpose of managing or investing that government's or jurisdiction's assets through the making and holding of investments, asset management, and related investment activities for the government's or jurisdiction's assets, so long as it does not carry on a trade or business. To qualify as a Governmental Entity, such Entities must also be accountable to the government, provide annual information reporting to the government, and its assets must vest with the government upon dissolution and any distributions of earnings must be made to the government. Governmental Entities of this nature are typically referred to as sovereign wealth funds. These conditions ensure that Governmental Entities are appropriately treated like the government and excluded from the charge to tax under the GloBE Rules.

36.2 Generally, an Excluded Entity can be the UPE of an MNE Group if it holds a Controlling Interest in another Entity. Whether an interest is a Controlling Interest depends on whether the holder would be required to consolidate the assets, liabilities, income, expenses and cash flows (the financial results) of the Entity on a line-by-line basis under an Acceptable Financial Accounting Standard. Governments are typically not required to consolidate the financial results of non-Governmental Entities that they own on a line-by-line basis.

36.3 As mentioned in paragraph 30 of the Commentary to Article 10, the condition in paragraph (b)(ii) of the definition of Governmental Entity is intended to include Entities such as sovereign wealth funds (including those incorporated as companies). Sovereign wealth funds are commonly established by governments to hold and manage their investments for the jurisdiction's future fiscal needs, stabilising the jurisdiction's balance of payments, and to strike an appropriate balance between domestic consumption and savings. They hold or manage the assets on behalf of the government or jurisdiction. In addition, governments may choose to hold or manage their investments through a sovereign wealth fund rather than directly by the government itself in order to reduce or eliminate potential conflicts between the government's role as an investor and a business regulator. A sovereign wealth fund is thus akin to an investment company or an asset management company, wholly-owned by the government, that consolidates the government's investment activities. It is unlike the headquarters company of a conglomerate business.

36.4 When a sovereign wealth fund does not qualify as an investment entity under the Authorised Financial Accounting Standard in the jurisdiction (for instance, a sovereign wealth fund could be a long-term investor with no definite exit time frame for certain of its investments and thus does not meet the definition of an investment entity) or this Authorised Financial Accounting Standard does not have an exception to the consolidation requirement for similar investment entities, the sovereign wealth fund could be required to consolidate on a line-by-line basis the financial results of all of the Entities in which it has a controlling Ownership Interest. As a consequence, MNE Groups that would not meet the EUR 750 million threshold on their own could be treated as part of a larger MNE Group that is within the scope of the GloBE Rules merely because they were owned by the government through a sovereign wealth fund rather than directly by the central, state, or local government or their administration or agencies that carry out government functions (the government). This outcome would be inconsistent with the intended policy outcomes of the GloBE Rules because a sovereign wealth fund that qualifies as a Governmental Entity under Article 10.1 is intended to receive equivalent treatment to that of the government and the separate MNE Groups would not have been considered as a single MNE Group for purposes of the GloBE Rules if they had been held directly by the government. To clarify that the UPE and Group definitions in Chapter 1 were not intended to produce this result, the Inclusive Framework has agreed that a sovereign wealth fund that meets the definition of a Governmental Entity in Article 10.1 (i.e. a Governmental Entity to which paragraph (b)(ii) of the definition of Governmental Entity in Article 10.1 applies) will not be considered to be a UPE and will not be considered part of an MNE Group. Further, a sovereign wealth fund that meets the definition of a Governmental Entity in Article 10.1 will not be considered to own a Controlling Interest in any Entity in which it has an Ownership Interest, and accordingly whether any such Entity is the UPE of an MNE Group is determined without regard to any Ownership Interest held by the sovereign wealth fund.

12. The following guidance will be included after paragraph 24 of the Commentary to the definition of Group in Article 1.2.2:

24.1 See Commentary to the definition of UPE in Article 1.4.1 in the case of Entities owned by a sovereign wealth fund that qualifies as a Governmental Entity.

13. The following guidance will be included at the end of the Commentary to the definition of Controlling Interest in Article 10.1:

See Commentary to the definition of UPE in Article 1.4.1 in the case of Ownership Interests held by a sovereign wealth fund that qualifies as a Governmental Entity.

1.5. Clarifying the definition of 'Excluded Entity' (Article 1.5.2) [AG22.04.T13]

1.5.1. Introduction

1. Entities that meet the definition of Excluded Entities are excluded from the GloBE Rules under Article 1.1.3. Article 1.5.1 lists the types of Entities that are Excluded Entities.

2. Article 1.5.2 extends of the definition of an Excluded Entity in Article 1.5.1 to cover Entities owned by an Excluded Entity. Article 1.5.2 recognises that Excluded Entities may be required, for regulatory or commercial reasons, to hold assets or carry out specific functions through separate controlled entities. Under paragraph 1.5.2(a), where an entity is at least 95% owned, either directly or indirectly, by an Excluded Entity or Entities, that entity will also be considered an Excluded Entity, if the entity:

i. operates exclusively or almost exclusively to hold assets or invest funds for the benefit of the Excluded Entity or Entities; or

ii. only carries out activities that are ancillary to those carried out by the Excluded Entity or Entities.

3. Further, under paragraph 1.5.2(b) where an Entity is at least 85% owned, either directly or indirectly, by an Excluded Entity or Entities, that Entity will also be considered an Excluded Entity, provided that substantially all the Entity's GloBE income is composed of Excluded Dividends or Excluded Equity Gains or Losses that are excluded from GloBE Income in accordance with paragraphs 3.2.1(b) or (c).

1.5.2. Issue to be considered

4. Several stakeholders have requested further clarity in relation to the application of paragraph 1.5.2(a).

5. The first issue is in relation to the interaction between subparagraphs 1.5.2(a)(i) and (ii). The provisions, when interpreted strictly, may prevent an entity from falling within the definition of Excluded Entity, where it only undertakes activities that consist of the holding of assets or investment of funds for the benefit of an Excluded Entity **and** carries out activities that are ancillary to those carried out by the relevant Excluded Entity. This is due to the use of the terms 'exclusively or almost exclusively' and 'only' in subparagraphs 1.5.2(a)(i) and (ii). The Commentary should be made clear that where all of the activities undertaken by the Entity fall within the scope of subparagraph 1.5.2(a)(i) and (ii), it should be considered an Excluded Entity.

6. The second issue relates to providing clarity around the application of paragraph 1.5.2(a) to Entities owned by an Excluded Entity (directly or through a chain of Excluded Entities) listed in Article 1.5.1 (other than a Pension Services Entity), where the first-mentioned Entities borrow from third parties and apply the funds to making direct acquisitions of assets (including operating entities). The question relates to whether such Entities are holding assets or investing funds for the benefit of the Excluded Entity or are considered to be carrying on ancillary activities. To avoid differing interpretations of 'holding of assets or investment of funds' and 'ancillary' activities, the Commentary should make clear that borrowing funds and making direct acquisitions of assets falls within the meaning of 'holding of assets or investment of funds' and is not considered 'ancillary'. Further, where the finance entity undertakes both the 'holding of assets or investment of funds' and 'ancillary' activities for the benefit of an Excluded Entity it will fall within the scope of paragraph 1.5.2(a).

7. The third issue is whether the activities undertaken by a Permanent Establishment of the Main Entity tested under Article 1.5.2 are also taken into account for purposes of the testing the Main Entity and if met, whether such Permanent Establishment is also an Excluded 'Entity' in accordance with Article 1.5.2.

1.5.3. Guidance

8. The following guidance will be inserted after paragraph 43 of the Commentary to Article 1.5.2:

43.1 Where an Entity meets the definition of an Excluded Entity under Article 1.5.2 based on the totality of the activities of the Entity, including the activities of all of its PEs, the activities undertaken by the PE are not considered separate when applying the Activities Test or for determining whether "substantially all of the Entity's income is Excluded Dividends or Excluded Equity Gain or Loss" for the purposes of Article 1.5.2. Further, where the Entity meets the definition of an Excluded Entity, the entirety of its activities, including those undertaken by its PE(s), are excluded from the GloBE Rules.

9. The bold and underlined text will be added to paragraph 53 of the Commentary to Article 1.5.2:

53. Subparagraph (i) requires that the Entity operates "exclusively or almost exclusively to hold assets or invest funds." The words "exclusively or almost exclusively" denote a facts and circumstances test that requires all or almost all of the Entity's activities to be related to holding assets or investing funds. Except as provided in paragraph 54.1, the Entity must not actively carry out activities other than holding assets or investing funds in order to be an Excluded Entity under paragraph (a). For example, subparagraph (i) could apply to a sovereign wealth fund owned by a government (in case it does not already meet the definition of a Governmental Entity under Article 10.1) that is holding assets and investing funds for the benefit of the government, but it would not extend to an airline company owned by the government, because an airline's activities go beyond holding assets and investing funds. Subparagraph (i) also requires that the assets are held or funds invested "for the benefit of the Excluded Entity". **For example, an Excluded Entity listed in Article 1.5.1 may have a wholly owned subsidiary which borrows funds from third parties to make direct acquisitions of assets (including Ownership Interests in operating companies). Where this is the case, the borrowing and acquisition should be treated as holding assets and investing funds for the benefit of its Excluded Entity parent.** This condition has to be read in conjunction with the other conditions of this Article, including the condition that the assets must be held or the funds invested for the benefit of the Excluded Entity or Entities.

10. The following guidance will be inserted after paragraph 54 of the Commentary to Article 1.5.2:

54.1 Further, an Entity should not be considered to fail the Activities Test in paragraph 1.5.2(a) where the aggregate of its activities falls within the combined scope of subparagraphs (i) and (ii). Accordingly, an Entity that carries out ancillary activities and the remainder of its activities are to exclusively or almost exclusively hold assets or invest funds for the benefit of the Excluded Entity or Entities will satisfy the Activities Test.

1.6. Meaning of "ancillary" for Non-Profit Organisations

1.6.1. Introduction

1. Non-Profit Organisations (NPO) are Excluded Entities under Article 1.5.1(c). NPOs often carry-on limited trading activities to raise funds for their charitable activities. For example, universities may operate a conference centre or accommodation in order to generate funds for their educational activities. These activities are typically structured through a trading subsidiary to limit the NPO's exposure to risk from commercial activities, among other commercial and legal reasons. In many jurisdictions, the profit of such entities is not subject to tax, either due to an exemption or a tax deduction for dividends (paid to the NPO-Parent Entity) because the dividend is treated similarly to a charitable donation.

2. These trading subsidiaries will not be Non-Profit Organisations as defined in Chapter 10 of the Model Rules because their income and assets are available to be distributed to their shareholder. They may not always be considered Excluded Entities under Article 1.5.2 because their activities go beyond holding assets or investing funds and there may be questions about whether those activities are ancillary to those carried out by the Non-Profit Organisation. In these circumstances these trading subsidiaries may be considered Constituent Entities of the MNE Group.

3. The revenue of Excluded Entities is included in the consolidated revenue for the purposes of determining whether the MNE Group's revenue meets the EUR 750 million threshold. This means that the revenue of large NPOs could result in the MNE Group being in scope of the GloBE Rules even though the revenue of the Constituent Entities from the trading activities is significantly below the threshold. The subsidiaries conducting these trading activities would not be in scope of the GloBE Rules if they were not owned by the NPO.

4. This could result in Top-up Tax being payable on the subsidiary's profits under the GloBE Rules. This could occur where the subsidiary does not pay tax either because it is exempt or is entitled to a tax deduction for the distribution of the profits to the NPO. This reflects that the profits are raised to generate funds for the NPO and charitable donations are typically tax deductible. This means that the profits will not be subject to income tax if the profits are fully distributed to the NPO.

5. However, under many Authorised Accounting standards:

- the income of the subsidiary is recognised in the Entity's Financial Accounting Net Income or Loss; and
- The dividend from the subsidiary to the NPO-Parent Entity is treated as a distribution and is not an expense.

6. This means the profits of the trading subsidiary will be included in the entity's GloBE Income (or Loss). Where these profits are exempt, or the dividend is treated as a deductible dividend, there will be a permanent difference which could result in Top-up Tax being payable.

7. In other cases, the subsidiary may be subject to a high level of tax in the jurisdiction but would need to undertake the burden of preparing a GloBE Information Return to demonstrate that no Top-up Tax was due.

8. The Inclusive Framework has agreed that the GloBE Rules were not generally intended to impose top up taxes on the commercial fundraising activities of NPOs carried out through the NPOs' directly or indirectly wholly-owned subsidiaries, where these trading activities are solely performed to raise funds for the benefit of the NPO and the revenues from these activities would be below the revenue threshold at which trading activities generally become subject to the GloBE Rules.

9. As such, a bright-line test has been developed to simplify the application of subparagraph 1.5.2(a)(ii) when determining whether an entity only carries out activities that are ancillary to those carried

out by the NPO. Where the revenues of all Group Entities, excluding revenue derived by the NPO or Excluded Entities under subparagraph 1.5.2(a)(i), paragraph 1.5.2(b) or subparagraph 1.5.2(a)(ii) but for the application of this test, is less than EUR 750 million (adjusted as provided under Article 1.1.2 if the Fiscal Year is a period other than 12 months) or 25% of the revenue of the MNE Group (if lower), the activities of all Group Entities that are 100% owned (i.e. ownership interests held directly or indirectly) of the NPO (and do not fall within the scope of subparagraphs 1.5.2(a)(i) or (ii), or paragraph 1.5.2(b) independently) will be considered ancillary, and therefore those entities will be Excluded Entities under subparagraph 1.5.2(a)(ii). Where any entity is not 100% owned (directly or indirectly) by NPOs, it will not be eligible to apply this bright-line test.

10. Where such revenue equals or exceeds 25% of MNE revenue or EUR 750 million, all Group Entities that are subsidiaries of an NPO that do not meet the requirements of subparagraphs 1.5.2(a)(i) or (ii), or paragraph 1.5.2(b) independently will not be considered Excluded Entities and will thus be subject to the GloBE Rules and potential Top-Up Tax.

11. In determining the revenue of an Entity for the purposes of this administrative bright-line test, this guidance should be read in line with the guidance issued for "Clarifying the Definition of Excluded Entity in Article 1.5.2". Under that guidance, the activities undertaken by a permanent establishment of an entity are taken into account in determining whether the entity meets the requirements of Article 1.5.2. As the activities are not considered separate, neither is the revenue derived by the entity for the purposes of determining whether this administrative bright-line test applies.

12. Central, state, or local government or their administration or agencies that carry out government functions are not considered an Entity under the GloBE Rules and cannot be treated as the UPE of an MNE Group, and their revenues would not be considered to belong to any MNE Groups. Governmental Entities could be considered the UPE of an MNE Group and members of an MNE Group that includes a Governmental Entity could be subject to the GloBE Rules if the MNE Group meets the EUR 750 million revenue threshold. However, a Governmental Entity that meets the definition of an NPO will be eligible to benefit from this guidance.

1.6.2. Guidance

13. In order to avoid unintentional Top-up Tax and administrative burden on certain trading operations conducted by entities held directly or indirectly by NPOs, the following guidance will be inserted after paragraph 54 of the Commentary to Article 1.5.2:

> 54.1 Non-profit Organisations may set up wholly-owned subsidiaries to undertake commercial activities to raise funds for the charitable activities of the parent Non-profit Organisation. Under some Authorised Financial Accounting Standards, Non-profit Organisations are required to prepare consolidated financial statements and thus they are more likely to be the UPE of the MNE Group as compared with the other types of Excluded Entities. As the revenue of Non-profit Organisations is not excluded from the GloBE revenue threshold, smaller trading operations of subsidiaries of Non-profit Organisations that are ultimately for the purpose of funding that entity's charitable activities may become subject to the GloBE Rules and/or potentially subject to Top-Up Tax.
>
> 54.2 To assist Non-profit Organisations with managing compliance with the GloBE Rules, the Inclusive Framework has agreed to a bright-line test to determine the 'ancillary' activities of 100% owned subsidiaries of Non-profit Organisations. For the purpose of determining whether activities are ancillary to those carried out by Non-profit Organisations for the purposes of subparagraph 1.5.2(a)(ii), the activities of an entity where 100% of the value is owned directly or indirectly by the Non-profit Organisation or by Non-profit Organisations will be deemed to be ancillary if the aggregate revenue of all Group Entities (excluding revenue derived by the Non-profit Organisation or by an Entity that is an Excluded Entity under subparagraph 1.5.2(a)(i) or paragraph 1.5.2(b), or that would

be an Excluded Entity under subparagraph 1.5.2(a)(ii) but for the application of this bright-line test)), is less than EUR 750 million (adjusted as provided under Article 1.1.2 if the Fiscal Year is a period other than 12 months) or 25% of the revenue of the MNE Group (if lower) for the Fiscal Period. The application of this deeming does not have regard to, and is not affected by, the actual activities carried out by such subsidiary entities.

54.3 Where the aggregate revenue of all Group Entities (excluding revenue derived by the Non-profit Organisation or Excluded Entities under subparagraph 1.5.2(a)(i), paragraph 1.5.2(b) or subparagraph 1.5.2(a)(ii) but for the application of this bright-line test), equals or exceeds 25% of the revenue of the MNE Group or EUR 750 million for the Fiscal Period, all the relevant subsidiaries that fail to meet the requirements of subparagraph 1.5.2(a)(i), subparagraph 1.5.2(a)(ii) or paragraph 1.5.2(b), independent of this deeming, will not be Excluded Entities under Article 1.5.2.

54.4 The definition of Non-profit Organisation does not depend on the status of its funder. An organisation funded by government may fall within the definition of Governmental Entity and Non-profit Organisation. Where a Governmental Entity meets the definition of a Non-profit Organisation, it is treated as a Non-profit Organisation as well as a Governmental Entity under GloBE rules, and it could apply this guidance in respect of the ancillary income of its subsidiaries. Examples of Governmental Entities that could benefit from this guidance may include government-owned educational entities, research institutions and hospitals, as well as other government-owned healthcare providers.

2 Income & taxes

2.1. Intra-group transactions accounted at cost

2.1.1. Introduction

1. Article 6.3.1 aims at aligning the GloBE values (i.e. gain or loss on disposition at seller's side and GloBE carrying value at buyer's side) to the accounting values, where the latter generally reflect the fair market value of the asset and liabilities at the time of disposition. It is premised on the assumption that intra-group transactions are accounted for at fair value on a separate entity basis and then adjusted to eliminate intra-group income in consolidation. However, some MNE Groups account for intra-group transactions at cost, meaning the selling member does not recognise income, gain or loss on the transaction and the buying member records an asset in its financial accounts at the selling member's cost.

2. The computation of a Constituent Entity's GloBE Income or Loss begins with its Financial Accounting Net Income or Loss. Article 3.2.3 generally requires MNE Groups to apply the Arm's Length Principle to cross-border intra-group transactions in order to protect the integrity of jurisdictional blending. Without Article 3.2.3, MNE Groups could shift income from one jurisdiction to another by simply recording transactions in their financial accounts at below-market prices. Thus, an MNE Group that records intra-group transactions at the disposing Constituent Entity's carrying value must apply Article 3.2.3 for purposes of determining the income of the disposing Constituent Entity.

3. The guidance set out below confirms the application of Article 3.2.3 to a disposing Constituent Entity in transactions under Article 6.3.1 and notes that further work will be undertaken by the Inclusive Framework to address potential double taxation issues without imposing undue compliance burdens.

2.1.2. Guidance

4. The following guidance will be included in the Commentary to Article 6.3.1 after paragraph 73:

> 73.1 In a transaction between Constituent Entities of an MNE Group that is described in Article 6.3.1, the GloBE Income or Loss of the disposing Constituent Entity is determined in accordance with Article 3.2.3. The arm's length principle under Article 3.2.3 applies irrespective of whether the MNE Group accounts for transactions between Constituent Entities at the disposing Constituent Entity's carrying value rather than based on fair value. The Inclusive Framework will develop further guidance, including possible simplifications, for an acquiring Constituent Entity to avoid any possible double taxation attributable to the MNE Group's accounting for intra-group transactions.

2.2. Excluded Equity Gains or Loss and hedges of investments in foreign operations [AG22.04.T8]

2.2.1. Introduction

1. The definition of Excluded Equity Gain or Loss in Article 10.1 is relevant to Article 3.2, which sets out the adjustments to the Financial Accounting Net Income or Loss that are required in the computation of each Constituent Entity's GloBE Income or Loss.

2. Article 3.2.1(c), in particular, adjusts a Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss by the amount of Excluded Equity Gain or Loss. The term is defined in Article 10.1 as the gain, profit or loss included in the Financial Accounting Net Income or Loss of the Constituent Entity arising from:

a. gains and losses from changes in fair value of an Ownership Interest, except for a Portfolio Shareholding;

b. profit or loss in respect of an Ownership Interest included under the equity method of accounting; and

c. gains and losses from disposition of an Ownership Interest, except for a disposition of a Portfolio Shareholding.

3. Gains and losses excluded under Article 3.2.1(c) are those arising from the disposition of an Ownership Interest in any Entity where the MNE Group holds, in the aggregate, 10% or more of the Ownership Interests at the time of the transfer that are included in the Financial Accounting Net Income or Loss. As many jurisdictions fully or partially exempt from the tax base gains and losses arising from the disposition of shares or other Ownership Interests, this adjustment brings the GloBE Income or Loss computation more into line with taxable income by excluding gains or losses on such dispositions that are included in the financial accounting income. Moreover, some but not all jurisdictions also exclude gains or losses from transactions that hedge the currency risk associated with these Ownership Interests.

2.2.2. Issue to be considered

4. MNE Groups commonly hedge foreign currency risks arising from their net investments in foreign operations where the Entity's activities are conducted in a currency other than the functional currency of the parent entity. The hedged risk, in particular, is the foreign currency exposure arising between the functional currency of the foreign operation and the functional currency of any Parent Entity (UPE, Intermediate Parent Entity or Partially-Owned Parent Entity) of that foreign operation. A derivative or non-derivative instrument in the currency of the foreign operation is generally designated as a hedging instrument in a hedge of the net investment in the foreign operation. Therefore, gain or loss in the value of the Ownership Interest (in the foreign operation) based on the foreign exchange movement between the functional currency of the Parent Entity and the functional currency of the foreign operation should be offset (in whole or in part) by an opposite gain or loss in the value of the derivative or non-derivative instrument.

5. The Commentary to Art. 3.2.1 (paragraph 57) anticipates that the GloBE Implementation Framework would consider providing Agreed Administrative Guidance on the extent to which gains and losses on hedging instruments may be treated as Excluded Equity Gains or Losses.

6. Under Acceptable Financial Accounting Standards (e.g. IFRS), gains or losses on hedging instruments that are determined to be an effective hedge of the net investment are recognised in other comprehensive income at the level of the Consolidated Financial Statements. At an entity level, on the other hand, the Parent Entity may report the hedging instrument denominated in the functional currency of the foreign operation and may be required to account for currency fluctuations in its income statement. This entity-level treatment could result in large foreign exchange items from net investment hedges in the

profit and loss statement and such gains or losses would also be included in the GloBE Income or Loss computation. Jurisdictions often have rules that exempt profit and loss items attributable to net investment hedges from tax.

7. The treatment of a net investment hedge for GloBE purposes should be aligned with the treatment of the equity investment it is hedging. This means that gains or losses from instruments that hedge the risk in Ownership Interests that give rise to Excluded Equity Gain or Loss would also qualify as Excluded Equity Gain or Loss for the purposes of Article 3.2.1(c). However, where domestic tax rules do not exempt the gain or loss from the net investment hedge, excluding such gains or losses from the computation of GloBE Income or Loss could be disadvantageous. Any Covered Taxes on such hedging gains would also need to be excluded from Adjusted Covered Taxes under Article 4.1.3 (a). Accordingly, the Inclusive Framework has determined that treatment of net investment hedges as Excluded Equity Gain or Loss should be at the election of the MNE Group.

2.2.3. Guidance

8. The following guidance will replace paragraph 57 of the Commentary to Art. 3.2.1:

> 57.1. MNE Groups commonly hedge foreign currency movements in Ownership Interests in Constituent Entities. The hedged risk, in particular, is the foreign currency exposure arising between the functional currency of the Constituent Entity in which a Parent Entity holds an Ownership Interest and the functional currency of the Parent Entity. Under Acceptable Financial Accounting Standards, foreign exchange gains or losses on hedging instruments that are determined to be an effective hedge of the currency risk attributable to a net investment in a foreign operation (a net investment hedge) are recognised in other comprehensive income at the level of the Consolidated Financial Statements.
>
> 57.2. The treatment of a net investment hedge should follow the treatment of the investment it is hedging. Therefore, a Filing Constituent Entity may make a Five-Year Election to treat foreign exchange gains or losses reflected in a Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss as also an Excluded Equity Gain or Loss for the purposes of Article 3.2.1(c) to the extent that:
>
> (a) such foreign exchange gains or losses are attributable to hedging instruments that hedge the currency risk in Ownership Interests other than Portfolio Shareholdings;
>
> (b) such gain or loss is recognised in other comprehensive income at the level of the Consolidated Financial Statements; and
>
> (c) the hedging instrument is considered an effective hedge under the Authorised Financial Accounting Standard used in the preparation of the Consolidated Financial Statements.
>
> As a consequence, any taxes arising on the foreign exchange gains described in the preceding sentence shall be treated as a reduction to Covered Taxes under Article 4.1.3 (a).
>
> 57.3 The rule set out in the previous paragraph relies heavily on the treatment of a hedging transaction in the Consolidated Financial Statements. Paragraph (a) distinguishes between hedges that are reported in the profit and loss of the Consolidated Financial Statements and those that are reported in other comprehensive income. Gains and losses from hedges reported in the profit and loss statement are properly taken into account in the computation of GloBE Income or Loss. The excluded gains and losses are those that relate to the net investments in a foreign operation reflected in the other comprehensive income because gains or losses from disposition of those net investments would be Excluded Equity Gains and Losses. Paragraph (b) limits the scope of the rule to transactions that are considered effective hedges under the accounting standard used to prepare the Consolidated Financial Statements.

57.4 The net investment hedge may be issued by a Constituent Entity that performs a treasury or finance function for the MNE Group (the issuing Constituent Entity) and that does not itself hold the Ownership Interest that is being hedged. This Constituent Entity may transfer the economic and accounting effect of the hedge to the Constituent Entity that holds the Ownership Interest through intercompany loans or other instruments. Consequently, if the hedging instrument is held by an issuing Constituent Entity that transfers the effect of the hedge to the Constituent Entity that holds the hedged Ownership Interest through intercompany loans or other instrument, the foreign exchange gain or loss on the net investment hedge shall be treated as an Excluded Equity Gain or Loss under Article 3.2.1(c) of the Constituent Entity that holds the Ownership Interest and no adjustment shall be made to the GloBE Income or Loss of the issuing Constituent Entity.

2.2.4. Examples

9. The following examples will be included in the GloBE Model Rules Examples.

Example 3.2.1(c)-1

1. This example illustrates how to allocate the Excluded Equity Gains or Loss on hedging instruments that hedge the currency risk in Ownership Interests other than Portfolio Shareholdings in cases where the hedging instrument is issued by a Constituent Entity (the issuing Constituent Entity) other than the Constituent Entity that holds the hedged Ownership Interest.

2. Group A prepares its Consolidated Financial Statements in US Dollars while Group B prepares its Consolidated Financial Statements in Euro. Group A acquires Group B, which becomes Subgroup B, and enters into an external loan denominated in Euro to hedge the fluctuations in the value of assets and liabilities of the newly acquired Group B that arise from translating those assets and liabilities from Euro to US Dollars for its Consolidated Financial Statements. The loan is considered an effective hedge under the Authorised Financial Accounting Standard used in the preparation of the Consolidated Financial Statements of Group A, which continue to be prepared in US Dollars after the acquisition.

3. As the loan is designated in the Consolidated Financial Statements of Group A as a net investment hedge against the investment in the newly acquired Group B, any currency fluctuations on the loan are reflected in the Other Comprehensive Income (OCI) rather than in the Income Statement. This ensures that foreign exchange movements between the value of the Euro and Dollar do not affect the financial results for Subgroup B in Group A's Consolidated Financial Statements.

4. The loan was entered into by TC Co, a Constituent Entity of Group A located in Country A that performs treasury functions for Group A. The investment in the newly acquired Group B, however, is held by Subgroup B Hold Co, a separate Constituent Entity of Group A that is located in Country B. The functional currency of both TC Co and Subgroup B Hold Co is the US Dollar and both Countries A and B have a 25% CIT rate.

5. The financial accounts of the former Group B Entities are maintained in Euro and translated to US Dollars for consolidation. Net investment hedge accounting is not available in the entity accounts of TC Co because TC Co does not have foreign exchange exposure in respect of Subgroup B so from the entity perspective the external loan is not a hedge. Consequently, currency fluctuations on the loan are reflected in the Income Statement in its financial accounts. To avoid large currency fluctuations on the external loan affecting taxable profits, TC Co (lender) and Subgroup B Hold Co (borrower) enter into an intra-group loan denominated in Euro for the same value of the external loan taken out by TC Co. Any currency fluctuations in the external loan will therefore be offset by equal and opposite fluctuations in the intra-group loan ensuring that there is no net income or loss in respect of the external loan included in either TC Co's financial accounts or

its taxable profit. From Subgroup B Hold Co's perspective, the currency fluctuations on the intragroup loan are included in its financial accounts. This is because net investment hedge accounting is not available in its entity accounts because its financial investment in Subgroup B is measured at cost and does not reflect movements in the value of the ownership interests attributable to currency fluctuations. The movement on the intra-group loan is consequently not hedging any currency movement in the Income Statement from an entity perspective. However, under Country B's tax laws, the currency fluctuations on the intra-group loan are not included in taxable profits on the basis that they relate to a loan used to hedge Subgroup B Hold Co's investment in the newly acquired Subgroup B. The intragroup loan therefore prevents the external loan affecting the taxable profit of Group A, when there is no net income from the overall arrangement from the consolidated perspective.

6. In Year 1, TC Co and Subgroup B, including Subgroup B Hold Co, have USD 1 000 of profit each before any foreign currency fluctuations are considered. Due to foreign currency fluctuations, however, the value of the Euro denominated external loan increases by USD 100 so that it gives rise to an expense of USD 100 for TC Co. In the Consolidated Financial Statements of Group A, this USD 100 is reflected in the OCI (and therefore it is not included in the profits). The same currency fluctuation applies on the intra-group loan so that the impact on the profit and loss statement of TC Co determined based on its entity accounts (without regard to consolidation adjustments) is neutralised (i.e. the USD 100 expense on the external loan is offset by the USD 100 income arising from the intra-group loan). Under the tax laws of jurisdiction B, the USD 100 expense arising from the intra-group loan is reflected in Subgroup B Hold Co's financial accounts but is excluded from the computation of its taxable profits. Therefore, USD 250 of tax (= USD 1 000 x 25% CIT) is paid both in Jurisdictions A and B, irrespective of the fact that the overall accounting profit of TC Co is USD 1 000 while the accounting profit of Subgroup B is 900 (= USD 1 000 Subgroup B profit – USD 100 Subgroup B Hold Co expense arising from intra-group loan).

7. As currency fluctuations are reflected in the OCI and the external loan is considered an effective hedge under the Authorised Financial Accounting Standard used in the preparation of the Consolidated Financial Statements of Group A, the USD 100 expense of TC Co is an Excluded Equity Gain or Loss for the purposes of Article 3.2.1 (c). As TC Co does not hold the investment in Subgroup B, however, the USD 100 expense is actually excluded from the GloBE Income or Loss of Subgroup B Hold Co. Therefore, TC Co has GloBE Income of USD 1 000 and a GloBE ETR of 25% (= 250 Adjusted Covered Taxes / USD 1 000 GloBE Income) in Year 1. Subgroup B also has GloBE Income of USD 1 000 (= USD 900 accounting profit + USD 100 Excluded Equity Loss) and a GloBE ETR of 25% (= 250 Adjusted Covered Taxes / USD 1 000 GloBE Income) in Year 1.

2.3. Excluded Dividends – Asymmetric treatment of dividends and distributions [AG22.04.T10]

2.3.1. Introduction

1. This section provides guidance on the definition of Excluded Dividends and Ownership Interest in Article 10.1. The definition is relevant to Article 3.2, which sets out the adjustments to the Financial Accounting Net Income or Loss that are required in the computation of each Constituent Entity's GloBE Income or Loss.

2. Article 3.2.1(b) adjusts a Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss by the amount of any Excluded Dividends. The term is defined in Article 10.1 to mean dividends or other distributions received or accrued in respect of an Ownership Interest, except for:

   a. a Short-term Portfolio Shareholding, and

   b. an Ownership Interest in an Investment Entity that is subject to an election under Article 7.6.

3. Ownership Interest, defined in Article 10.1, means any equity interest that carries rights to the profits, capital or reserves of an Entity, including the profits, capital or reserves of a Main Entity's Permanent Establishment(s). Equity interest is referred to in paragraph 85 of the Commentary as an interest that is accounted for as equity under the financial accounting standard used in the preparation of the Consolidated Financial Statements.

4. "Dividends or other distributions" (hereafter distributions) are undefined within the Model Rules. Paragraph 2 of the Commentary for Article 10.1 notes that where a common accounting term is undefined it should be interpreted consistent with the meaning given to them in financial accounting standards and guidance.

2.3.2. Issue to be considered

5. There is a concern raised by stakeholders that MNE Groups subject to the GloBE Rules may attempt to rely on the accounting treatment of certain financial instruments and the broad definition of Excluded Dividend, to artificially increase the Effective Tax Rate of the MNE Group for a jurisdiction for the purposes of Article 5.1.

6. This is achieved as follows:

- A Constituent Entity issues a financial instrument to another Constituent Entity, which may be located in the same jurisdiction. The financial instrument is treated as equity of the issuer for local tax purposes and distributions made in respect thereof are not deductible. In contrast, the financial instrument is treated as debt (a liability) by the issuer under the Acceptable Financial Accounting Standard. The issuer accounts for each payment in respect of that financial instrument as an expense for accounting purposes, which effectively reduces its Financial Accounting Net Income (or increases its Financial Accounting Net Loss) by the amount of the payment.
- The Constituent Entity holding the financial instrument treats it as an Ownership Interest and the payment received as an Excluded Dividend. Receipt of the payment is excluded from the holder's income for local tax purposes.

7. If the financial instrument were treated consistently by the issuer and holder for accounting purposes, it would have no effect on the Effective Tax Rate (ETR) computed for the jurisdiction under the GloBE Rules when both are located in the same jurisdiction. For example, if the instrument were treated as debt by both for purposes of computing GloBE Income or Loss, the issuer would be entitled to a expense for the payment and the holder would include the payment in income. Thus, payments in respect of the

instrument would have no net effect on the GloBE Income computed for the jurisdiction. Similarly, if the instrument were treated as equity by both the issuer and the holder, there would be no change in the GloBE Income for the jurisdiction. However, by treating the financial instrument as debt of the issuer and equity for the holder, the issuer's financial accounting expense is not offset by a corresponding amount of income to the holder. This asymmetric accounting treatment would produce, in effect, a Deduction / No Inclusion outcome under the GloBE Rules that artificially reduces the GloBE Income and increases the ETR for the jurisdiction. A similar result would obtain for the MNE Group where the issuer and holder are in different jurisdictions.

8. A common example of such an instrument that may give effect to this outcome would be redeemable preference shares. Depending on the terms of the shares, they can often be treated as a liability for the issuer under Acceptable Financial Accounting Standards (e.g. a redeemable preference shares or convertible note), while the same accounting standard allows for a different classification of the instrument from the holder's perspective (i.e. equity treatment).

9. In certain situations where there is a mismatch between the accounting treatment of the issuer of an instrument and the holder that gives rise to such issues, Article 3.2.7 excludes the expense from the issuing Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss. However, given the definition of Low-Tax Entity and High-Tax Counterparty in Article 10.1, Article 3.2.7 is not triggered in circumstances where the issuer and the holder are residents of the same tax jurisdiction.

10. A similar outcome could potentially apply in circumstances where a Constituent Entity issues a compound financial instrument. Compound financial instruments are non-derivative financial instruments that, from the issuer's perspective, contain both a liability and an equity component, such as a convertible bond. Under IFRS and US GAAP, the issuing entity must separately identify the liability and equity components of the compound financial instrument and treat each accordingly in the financial statements.

11. Where this is the case, it could be asserted that, from the holder's perspective, the relevant interest is both equity and debt under the Acceptable Financial Accounting Standard. The definition of Excluded Dividend requires the underlying interest be equity in nature but does not explicitly prevent instruments that are considered both equity and debt in nature from falling within scope. Under this assertion, any distribution, regardless of whether it is considered an expense (i.e. liability) or a reduction in equity, may still be in respect of the instrument that is equity under the Acceptable Financial Accounting Standard and therefore potentially be considered an Excluded Dividend.

12. To preserve the integrity of the GloBE Rules and ensure consistent outcomes, it should be expected that Constituent Entities in an MNE Group subject to the same Acceptable Financial Accounting Standard consistently apply the relevant standard uniformly to all instruments to prevent asymmetrical outcomes. Further, it should be made clear that for a dividend or distribution made in respect of a compound financial instrument, only the amount that relates to the equity portion of the instrument is intended to fall within scope of the definition of Excluded Dividend. That is, coupon or interest payments paid on a compound financial instrument, which are a considered a liability for the issuer, should not be treated by the holder as an Excluded Dividend under Article 3.2.1(b) of the GloBE Rules.

2.3.3. Guidance

13. The bold and underlined text below will be added to the end of paragraph 37 of the Commentary to Article 3.2.1(b):

> 37. Excluded Dividends are defined in Article 10.1 as dividends or other distributions received or accrued in respect of an Ownership Interest, except for a Short-term Portfolio Shareholding and an Ownership Interest in an Investment Entity subject to an election under Article 7.6. The exception that applies to these two categories of Ownership Interest is further described below. **Further, where a dividend or other distribution is received or accrued in respect of an Ownership**

Interest which is a compound financial instrument (i.e. having both equity and liability components under the Acceptable Financial Accounting Standard), only the amounts received or accrued in respect of the equity component of the Ownership Interest shall be treated as an Excluded Dividend.

14. The bold and underlined text below will be added to the end of paragraph 85 of the Commentary to the meaning of Ownership Interest in Art. 10.1:

85. The definition uses the term equity interest to distinguish between an Ownership Interest and other rights to the profits, capital, or reserves of an Entity, such as profit-sharing agreements with employees that do not carry any equity rights to the Entity or creditors rights to compel sale certain assets to satisfy an obligation of the Entity that is in default. An equity interest is an interest that is accounted for as equity under the financial accounting standard used in the preparation of the Consolidated Financial Statements. Similarly, whether a Constituent Entity is the owner of an equity interest, e.g. shares of stock that have been loaned to another person in connection with a short sale or stock sold with a repurchase obligation, is determined based on the accounting treatment of the interest in the Consolidated Financial Statements. **A financial instrument issued by one Constituent Entity and held by another Constituent Entity *in the same MNE Group* must be classified as debt or equity consistently for both the issuer and holder and accounted for accordingly in the computation of their GloBE Income or Loss. To the extent the Constituent Entities have classified the instrument differently under the relevant accounting standard(s), the classification adopted by the issuer should be applied by the issuer and the holder for GloBE purposes. Aligning the classification of the instrument ensures that no amount in respect of a financial instrument shall be treated as an Excluded Dividend to the extent that *another* Constituent Entity *in the same MNE Group* that issued the instrument treats the payment as an expense in the computation of its GloBE Income or Loss. To the extent the issuer classifies the relevant instrument as a debt for accounting purposes, the MNE Group will still need to consider the application of Article 3.2.7.**

2.4. Treatment of debt releases

2.4.1. Introduction

1. As the financial accounts are used as a starting point for determining the GloBE Income or Loss, permanent differences are likely to arise between the taxable income of a Constituent Entity in the jurisdiction where it is located and its GloBE Income or Loss. Article 3.2 adjusts the Financial Accounting Net Income or Loss for certain book to tax differences that are common in Inclusive Framework jurisdictions to determine the GloBE Income or Loss for a Constituent Entity. While the number of adjustments has been kept at a minimum to minimise complexity, the adjustments set out in Article 3.2 reflect cases that are sufficiently material and widely accepted in Inclusive Framework jurisdictions. However, Article 3.2.1 does not include an adjustment for income within Financial Accounting Net Income or Loss (FANIL) arising from debt releases.

2. "Debt release" refers to a situation where an amount owing by an entity is waived or forgiven by the creditor without being repaid in full and with the debtor being freed or released from any further obligation to pay the amount. Under many Authorised Financial Accounting Standards, debt releases typically result in the amount released being considered income of the debtor.

3. However, it is common in Inclusive Framework jurisdictions that the tax rules do not tax or require adjustments to tax attributes for some or all of the amount of debt released. Further, in some Inclusive Framework jurisdictions, these rules do not distinguish between related and third-party debt releases

4. Where a debtor is subject to a debt release and the relevant jurisdiction has tax rules similar to those above, the debt release would result in either a temporary (where it reduces tax attributes) or permanent (where it is not subject to tax) difference for local tax purposes.

5. Where there is a reduction in tax attributes for the debtor due to a debt release, there would likely be a corresponding increase in Adjusted Covered Taxes under Article 4.4.1 because the reduction in tax attributes would result in a change in the deferred tax asset or a deferred tax liability on those attributes and therefore a charge to the income statement. This would prevent or reduce additional Top-up Tax. However, this is only the case to the extent that the tax attributes reduced under local law correspond to the tax attributes taken into account under the GloBE Rules.

6. To the extent that the debt release results in the debt release amount, either in full or in part, not being subject to tax under local tax law, Top-up Tax liabilities arising for entities within the scope of the GloBE Rules. In such circumstances, the debt release would increase GloBE Income for those entities with no corresponding increase in Adjusted Covered Taxes, potentially resulting in significant amounts of Top-up Tax where the amounts released are substantial.

7. It should also be noted that it is common in Inclusive Framework jurisdictions to provide companies in financial distress and that are no longer able to support existing capital structures with corporate rescue procedures under corporate law to support reorganisation measures and securing the survival of the company. These procedures often include negotiations between the distressed company as the debtor and its creditors on deleveraging the company's capital structure and typically involve the release, or conversion into equity, of debt. These procedures are often supervised or must be confirmed by a court in the jurisdiction of the company. Such procedures are not necessarily required for debt releases to occur (i.e. the debt can be released and the relevant tax laws apply without the requirement to undertaken court supervised procedures) and typically are not used in relation to related-party debt releases.

2.4.2. Issues to be considered

8. Under the model GloBE Rules, significant Top-up Tax liabilities could arise for MNE Groups where a Constituent Entity has had a debt released. While this liability would reflect accounting income, it could

materially reduce the effectiveness of both domestic tax and corporate law procedures and consequently defeat the policy objective of using the tax system to assist financially distressed entities that have released or forgiven by creditors by imposing Top-Up Tax due to the debt release.

Scope

9. To minimise the scope for tax planning, the scope of an adjustment for debt release must be limited to corporate rescue scenarios that can be defined on legal facts as opposed to requiring subjectivity. In addition, the scope must be limited so as not to introduce tax planning opportunities for MNE Groups using related-party financing structures.

10. The relief given in relation to debt releases only applies in circumstances where the relevant procedure is:

a. undertaken under statutorily provided insolvency or bankruptcy proceedings, that are supervised by a court or other judicial body in the relevant jurisdiction or where an independent insolvency administrator is appointed;

b. where the creditor to the debt release is a third-party and it is reasonable to conclude that the debtor would be insolvent within 12 months but for the release of the third-party debts under an arrangement. Where this is the case, relief will apply to both third-party and related-party debts released, provided the debt release of any related-party debt is undertaken as part of the same arrangement as the release of the third-party debt; or

c. where the creditor to the debt release is a third-party and, immediately before the debt release, the debtor's liabilities are in excess of the fair market value of its assets. Where this is the case and the requirements in paragraphs (a) and (b) are not met, relief will apply to third-party debts but only to the extent of the lesser of (i) the excess of the debtor's liabilities over the fair market value of its assets (determined immediately before the debt release), or (ii) the reduction in the debtor's attributes under the tax laws of the debtor's jurisdiction resulting from the debt release.

11. Limiting any debt release exemption to these circumstances ensures that only genuine actions that are likely to be significant in size and fundamental to the survival of the company fall within scope, meaning the suggested adjustment should always be material.

12. Where the above-mentioned circumstances apply, the entire amount of the debt release within scope of the relief is excluded from the computation of GloBE Income or Loss under Article 3.2.1. In circumstance where a jurisdiction requires a reduction in the tax attributes of any entity, the deferred tax expense associated with the reduction of those tax attributes is also excluded from the computation of Adjusted Covered Taxes under Article 4.4.1.

13. In accordance with the GloBE Rules, any current tax expense (where part of the debt release is subject to tax) should be included in the current tax expense of the entity and any deferred tax expense associated with the reduction of tax attributes should be included in the computation of Adjusted Covered Taxes under Article 4.4.1.

14. The guidance issued below relates solely to the debtor to a debt release. The Inclusive Framework will consider whether further guidance in relation to the creditor as necessary.

2.4.3. Guidance

15. The following paragraphs will be included after paragraph 86 of the Commentary to Article 3.2.1:

Additional djustments to determine GloBE Income or Loss

Debt releases under prescribed circumstances

86.1 The Inclusive Framework has agreed that the amount of a debt release included in the Financial Accounting Net Income or Loss shall be excluded from the computation of a Constituent Entity's GloBE Income or Loss, where the Filing Constituent Entity elects to do so and the debt release:

(a) is undertaken under statutorily provided insolvency or bankruptcy proceedings, that are supervised by a court or other judicial body in the relevant jurisdiction or where an independent insolvency administrator is appointed. Where this is the case, both third-party and related-party debts released as part of the same arrangement will be excluded from the computation of GloBE Income or Loss;

(b) arises pursuant to an arrangement where one or more creditors is a person not connected with the debtor (i.e. third-party debt) and it is reasonable to conclude that the debtor would be insolvent within 12 months but for the release of the third-party debts released under the arrangement. Where this is the case, both third-party and related-party debts released as part of the same arrangement will be excluded from the computation of GloBE Income or Loss; or

(c) occurs when the debtor's liabilities are in excess of the fair market value of its assets determined immediately before the debt release. An amount will only be excluded with respect to debts owed to a creditor that is a person that is not connected with the debtor and only to the extent of the lesser of (i) the excess of the debtor's liabilities over the fair market value of its assets determined immediately before the debt release, or (ii) the reduction in the debtor's attributes under the tax laws of the debtor's jurisdiction resulting from the debt release. Paragraph 86.1(c) only applies in circumstances where paragraphs 86.1(a) or (b) do not apply.

86.2 Where the debtor is not subject to tax on this income under domestic tax law, absent the relief provided in the preceding paragraph, Top-up Tax liabilities could arise for MNE Groups, which may undermine the tax and corporate law policy measures designed to support entities that are insolvent or subject to financial distress. However, where the parties to a debt release are members of the same MNE group, planning opportunities would arise if the impact of the transaction on each party's GloBE Income or Loss was recognised. Only allowing adjustments to the GloBE Income or Loss computation of a Constituent Entity in the circumstances mentioned above is intended to ensure that only genuine cases of insolvency that are material in size and fundamental to the survival of the Constituent Entity fall within scope.

86.3 Accordingly, where the circumstances fall within scope of paragraph 86.1(a), (b) or (c), income from the debt release in the FANIL, any current tax expense and any related deferred tax expense (arising from a reduction in domestic tax attributes) in relation to the debt release shall be excluded from the borrowing Constituent Entity's GloBE Income or Loss and Adjusted Covered Taxes, respectively. However, this treatment will only apply in circumstances where the Filing Constituent Entity elects to do so. Further, in the case of debt subject to paragraph 81.6(c), the abovementioned treatment only applies to the proportion of the debt released that is eligible for relief.

86.4 Where a debt release falls within scope of paragraph 86.1(a) or (b), amounts in relation to both related-party and third-party debts released will be excluded from the computation of a Constituent Entity's GloBE Income or Loss. However, where a debt released falls within scope of paragraph 86.1(c), only amounts in relation to debts owed to a creditor that is a person that is not

connected with the debtor will be excluded from the computation of a Constituent Entity's GloBE Income or Loss. Further, the amount to be excluded from the computation of a Constituent Entity's GloBE Income or Loss under paragraph 86.1(c) is the lower of the amount of the reduction in the debtor's tax attributes under local tax law (including tax attributes that are not included in Covered Taxes for GloBE purposes, e.g. foreign tax credits) or the amount required to make the entity solvent on a net asset basis (i.e. the difference between its liabilities and the fair market value of its assets).

86.5 A "statutorily provided insolvency or bankruptcy proceeding… supervised by a court or other judicial body", for the purposes of 86.1(a) is defined as any procedure provided under the domestic law of a jurisdiction to support companies in financial distress in reorganising and secure their survival or ensure their orderly winding up that is supervised or must be confirmed by a Court or other judicial body. "The appointment of an independent insolvency administrator" extends the scope of the adjustment to situations where an independent administrator is appointed to control the Constituent Entity. In some jurisdictions, while this process is determined by domestic legislation, it is not supervised or confirmed by a court or judicial body. Only debts legally waived after the administrator is appointed will fall within scope of the adjustment. Further, the exemption outlined in 81.6(a) will apply regardless of whether the creditor is 'connected with' the debtor or not.

86.6 In the instance described in paragraph 86.1(b) or (c), the creditor will be considered to not be "connected with" the debtor, if the relationship between the two entities does not meet the test set out in Article 5(8) of the OECD Model Tax Convention (OECD, 2017[3]).

86.7 Whether it is reasonable to conclude the debtor would be insolvent within 12 months but for the release of the aggregate amount of any relevant third-party debt under an arrangement should be based on the opinion of a qualified independent party. "Insolvency" in this context refers to its common meaning of "an entity that cannot pay all its debts, as and when they become due and payable", rather than a strict balance sheet test. In determining whether the entity would be insolvent but for the release on any third-party debt, the qualified independent party should exclude any debt owed to a creditor that is "connected with" the debtor. In order to fulfil this requirement, the Constituent Entity will be required to have sought external professional advice from a qualified independent party. Notwithstanding the requirement that the scope of 86.1(b) requires testing of solvency based on third-party only debt, to the extent that related-party debts are also released under the same arrangement, the related-party debts will also receive the benefit of the adjustments outlined in paragraph 86.3 above. An "arrangement" refers to its ordinary meaning, but should involve a negotiation and agreement between the debtor and the creditor/s. While it is not necessary that all the relevant debts forgiven are part of a single legal agreement, the relevant debt releases should be objectively viewed as being undertaken as part of a single arrangement or plan to ensure the solvency of the debtor.

2.5. Accrued Pension Expenses [AG22.04.T1]

2.5.1. Introduction

1. This section provides guidance on the definition of Accrued Pension Expense in Article 10.1, which is relevant to the Adjustments under Article 3.2 to determine GloBE Income or Loss. As the financial accounts are used as a starting point for determining the GloBE Income or Loss, permanent differences are likely to arise between the taxable income of a Constituent Entity in the jurisdiction where it is located and its GloBE Income or Loss. Article 3.2 adjusts the Financial Accounting Net Income or Loss for certain book to tax differences that are common in IF jurisdictions.

2. Article 3.2.1 (i) adjusts a Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss for Accrued Pension Expense. The term "Accrued Pension Expense" is defined in Article 10.1 as "*the difference between the amount of pension liability expense included in the Financial Accounting Net Income or Loss and the amount contributed to a Pension Fund for the Fiscal Year.*"

3. Financial accounting standards sometimes differ in their treatment of pension expenses associated with defined benefit pension plans. In general, the company makes contributions to another entity, often a trust, and the other entity invests the contributions to earn income that, along with the original contributions, will fund the payments to pensioners when they become eligible. The earnings of the pension fund reduce the contributions that the company must make to fund its employees' retirement benefits. In some cases, the pension plan earnings could exceed the company's total liability and the excess would ultimately be returned to the company. In either case, however, the company's net expense will be equal to the contributions because to the extent earnings reduce the need for contributions, they offset pension liabilities. For example, if a company's pension liability for an employee upon retirement is 100 and it contributes 60 that earns 40 of income over the employee's career, the company's net cash expense is 60. If instead, the pension plan earned only 30 of income, the company would need to contribute an additional 10 to satisfy its pension liability.

4. The earnings of the pension fund are typically reflected in the Other Comprehensive Income (OCI) section of the company's balance sheet under financial accounting standards. The earnings may be recycled through the profit and loss statement, in whole or in part, depending upon the financial accounting standard. These differences in the financial accounting standards would result in different amounts of Financial Accounting Net Income or Loss under different Authorised Financial Accounting Standards. However, Article 3.2.1(i) ensures that the pension expenses of a company are equal to its net contributions (i.e. its contributions less any earnings of the pension plan refunded to the company) irrespective of the accounting standard it applies to compute its GloBE Income or Loss.

5. Stakeholders have requested clarification on the application and scope of Article 3.2.1(i) and the related consequences on the determination of Adjusted Covered Taxes, including:

- whether Article 3.2.1(i) applies to company pension schemes wherein payments are made directly to pension recipients, rather than to a pension fund;
- whether an Adjustment under Article 3.2.1 (i) is necessary in cases of pension income or surplus (i.e. where the earnings of the pension fund for the period exceed the accrued pension expense for the period and the net earnings are included in the profit and loss statement); and
- the treatment of deferred tax assets (DTAs) or deferred tax liabilities (DTL) associated with pension expenses.

2.5.2. Issues to be considered

Scope of Accrued Pension Expense Adjustment

6. The definition of Accrued Pension Expenses specifically refers to amounts contributed to a Pension Fund. Paragraph 85 of the Commentary also states that pension liabilities are allowed as expenses in the GloBE Income or Loss computation to the extent of contributions to a Pension Fund during the Fiscal Year.

7. By focusing on Pension Funds, the definition of Accrued Pension Expense could be interpreted to disallow an expense for company pension schemes wherein the company makes payments directly to pension recipients. Disallowing such expenses would create an unjustified difference between contributions to a Pension Fund and direct payments to pension recipients.

Treatment of pension income

8. The definition of Accrued Pension Expense refers to pension liability expense. In this connection stakeholders have asked for clarification if the reference to "pension liability expense" means that the adjustment only applies when there is an accrued expense in the Financial Accounting Net Income or Loss, because the pension scheme is in deficit, or whether this adjustment should also apply when there is the net pension income recognised in the profit and loss statement for the Fiscal Year as a result of the scheme being in surplus.

2.5.3. Guidance

Scope of Accrued Pension Expense Adjustment

9. In view of the intended policy outcome of the adjustment under Article 3.2.1 (i), the adjustment should only apply in the case of pension expenses that are provided through a Pension Fund.

10. Paragraphs 85 and 86 of the Commentary to Article 3.2.1 (i) are revised to read as follows:

> 85. Pension liabilities are allowed as expenses in the computation of GloBE Income or Loss to the extent of contributions to a Pension Fund during the Fiscal Year. Calculating the annual expense for pension liabilities based on contributions to a Pension Fund has two benefits. First, the timing rule for deducting pension liabilities under local tax rules is commonly based on the timing of contributions and consequently, will better align the timing of *pension* expense *attributable to Pension Funds* from a GloBE Rules perspective with the effect on local tax liability. Second, it avoids complications and potential competitiveness concerns that would arise under some Acceptable Financial Accounting Standards that reflect some of the effects of pension accounting solely in the OCI. *However, Article 3.2.1(i) only applies to the pension expenses of pension plans that are provided through a Pension Fund. Thus, pension expenses that are accrued for direct pension payments to former employees are not subject to Article 3.2.1(i) and should be taken into account under the GloBE Rules at the same time and in the same amount as they are accrued as an expense in the computation of Financial Accounting Net Income or Loss.*
>
> ***Treatment of pension income***
>
> 86. While perhaps unusual, it is possible for the Pension Fund earnings to exceed the pension expense for the Fiscal Year, with the surplus included as income in the profit and loss statement. That surplus, or net income, should be excluded from the GloBE Income or Loss computation to the extent that it is retained by the Pension Fund. Conversely, in cases where the surplus is distributed to the MNE Group, it should be added back to the GloBE Income or Loss computation in the Fiscal

Year of the distribution. There may also be instances where the overall scheme is in a surplus, rather than deficit, due to unexpectedly high performance of the assets held by the scheme. The adjustment under Article 3.2.1(i) is intended to exclude the entire difference between the amounts included in the Financial Accounting Net Income and Loss for the year and the amounts contributed to the Pension Fund. The adjustment should ensure that the amounts contributed to the pension scheme are the only pension expense amounts included in the computation of GloBE Income or Loss, so that the treatment of pension expenses under the GloBE Rules corresponds to the timing of deduction of pension expenses for Corporate Income Tax purposes. Accordingly, Article 3.2.1(i) also applies in situations where there is a pension surplus or pension income recognised in the Financial Accounting Net Income or Loss. The italicized language below will be inserted into a revised paragraph 86 of the Commentary to Article 3.2.1(i):

86.1 The adjustment for Accrued Pension Expense required by Article 3.2.1(i) depends upon whether the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss includes an accrued pension expense or pension income with respect to a Pension Fund. In the case of an accrued pension expense, the adjustment is equal to the difference between (a) the amount contributed to a Pension Fund and (b) the amount accrued as an expense with respect to that Pension Fund in the computation of Financial Accounting Net Income or Loss during the Fiscal Year. The adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss for this difference will be a positive amount (increasing income) if the amount accrued as an expense in the financial accounts exceeds the contributions for the year. It will be a negative amount (reducing income) in Fiscal Years in which the contributions exceed the expense accrued in the financial accounts. In the case of accrued pension income, the adjustment would be calculated as the sum of the pension income and the amount of pension contributions, if any, during the Fiscal Year. In this case, the adjustment will be a negative amount. This adjustment will also apply when the Pension Fund is in surplus as well as when it is in deficit or liability position. The formula to determine the adjustment (positive or negative) to Financial Accounting Income or Loss for the Accrued Pension Expense is as follows:

GloBE Adjustment = (Accrued Income or Expense for fiscal year + contribution for fiscal year) x (-1)

Where
- *Accrued income is expressed as a positive amount*
- *Accrued expense is expressed as a negative amount*
- *Contribution is expressed as a positive amount*

In cases where the Pension Fund is in surplus and the surplus (net income) is distributed to a Constituent Entity, that surplus will be included in the computation of the Constituent Entity's GloBE Income or Loss in the Fiscal Year of the distribution.

2.5.4. Examples

11. The following examples will be included in the GloBE Model Rules Examples.

Example 3.2.1(i)-1

Accrued Pension Expense Adjustment

1. This example illustrates the adjustment to a Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss for Accrued Pension Expenses under Article 3.2.1(i).

2. A Co is located in Country A, which implemented the GloBE Rules. A Co is a Constituent Entity of ABC Group, which is in scope of the GloBE Rules. A Co established a pension fund in Country A for its employees, which operates exclusively to administer and provide retirement

benefits to the employees of A Co. Country A imposes a 15% corporate income tax (CIT) and under the local tax rules of Country A deductions for pension liabilities are allowed in the taxable Year in which the amount is contributed to a pension fund or, in the case of pension benefits that are not administered through a pension fund, when paid to pension beneficiaries.

3. In Year 1, A Co has income of EUR 100 and accrues pension expenses for accounting purposes of 20. In Year 2, A Co has income of EUR 100 and effects a contribution of EUR 15 to its pension fund.

4. In Year 1, A Co has taxable income of EUR 100, which results in a tax liability of EUR 15. For Country A tax purposes, the accrual of pension expenses for accounting purposes is disregarded as no contribution is made to the pension fund. A Co created a deferred tax asset of EUR 3 (= EUR 20 x 15%) because the EUR 20 pension liability is not deductible for tax purposes until it is contributed and the carrying value of the liability for accounting purposes exceeds that of the liability for tax purposes by EUR 20. The timing difference will be resolved when the EUR 20 is contributed to the pension fund. Because of the deferred tax asset created for financial accounting purposes, A Co's income tax expense for Year 1 is 12 (= EUR 15 – EUR 3), which produces an ETR for accounting purposes of 15% (= EUR 12 income tax expense / EUR 80 pre-tax income).

5. In Year 1, A Co has Financial Accounting Net Income or Loss of EUR 68 (= EUR 100 income – EUR 20 pension expense – 12 income tax).

6. For GloBE purposes, pension liabilities are only allowed as expenses in the computation of GloBE Income or Loss to the extent of contributions to a Pension Fund during the fiscal Year. Under Article 3.2.1(i), A Co's Financial Accounting Net Income or Loss must be adjusted according to the following formula:

GloBE Adjustment = (Accrued Income or Expense for fiscal Year + payment for fiscal Year) x (-1)

Where
- *Accrued income is expressed as a positive amount*
- *Accrued expense is expressed as a negative amount*
- *Payment is expressed as a positive amount*

7. The GloBE Adjustment for Year 1 is EUR +20 (= (EUR -20) + (0) x (-1)), which results in a GloBE Income of EUR 100 (= EUR 68 FANIL + 20 pension adjustment + 12 income tax). Although A Co created a deferred tax asset of 3 for accounting purposes, the creation of that asset is ignored for purposes of determining A Co's Adjusted Covered Taxes as there is no longer a temporary difference between the local tax position and GloBE Income after the GloBE adjustment under Article 3.2.1(i). Thus, the ABC Group's GloBE ETR for Country A is 15% (= 15 Adjusted Covered Taxes / 100 GloBE Income). Tables illustrating the numerical results of this example for Year 1 are set out below.

Income	Accrued Pension Expense	Contributions to Pension Fund	Taxable Income	Tax Liability
EUR 100	EUR 20	EUR 0	EUR 100	EUR 15

Deferred Tax Asset	Tax Expense	FANIL	GloBE Adjustment	GloBE Income
EUR 3	EUR 12	EUR 68	EUR 20	EUR 100

8. In Year 2, A Co has pre-tax income of EUR 100 and pays EUR 15 to its pension fund, but accrues 0 pension expense in its financial accounts. A Co also reduces its deferred tax asset in respect of pension expenses from 3 to 0.75 giving rise to a deferred tax expense of 2.25. For local

tax purposes A Co has taxable income of EUR 85 as the contribution of EUR 15 to the pension fund is allowed as a deduction from taxable income, which results in a local tax liability of EUR 12.75. A Co's Financial Accounting Net Income or Loss is 85 (= EUR 100 income – EUR 12.75 of current tax expense – EUR 2.25 of deferred tax expense). Under Article 3.2.1(i), the pension expense has to be adjusted according to the formula set out above. This results in an adjustment to A Co's Financial Accounting Net Income or Loss of EUR -15 ((EUR 0 + EUR 15) x (-1)), which in turn results in GloBE Income of EUR 85 (= EUR 85 FANIL -15 pension adjustment + 12.75 income tax + 2.25 deferred tax expense). Although A Co reduced its deferred tax asset by 2.25 for accounting purposes, the movement in that asset is ignored for purposes of determining A Co's Adjusted Covered Taxes. Thus, the ABC Group's GloBE ETR for Country A is 15% (EUR 12.75 Adjusted Covered Taxes / EUR 85 GloBE Income). Tables illustrating the numerical results of this example for Year 2 are set out below.

Income	Accrued Pension Expense	Contributions to Pension Fund	Taxable Income	Tax Liability
EUR 100	EUR 0	EUR 15	EUR 85	EUR 12.75

Deferred Tax Asset	Tax Expense	FANIL	GloBE Adjustment	GloBE Income
EUR 0.75	EUR 15	EUR 85	EUR (- 15)	EUR 85

Example 3.2.1(i)-2

Accrued Pension Expense Adjustment

1. The facts are the same as in Example 3.2.1(i)-1, except that
   a. in Year 3, A Co has 100 of income,
   b. the pension plan earns EUR 40,
   c. A Co's pension liabilities for the Year are EUR 10, and
   d. A Co reduced its deferred tax asset by 0.75.

2. The deferred tax asset reverses because the income earned by the pension plan has meant that A Co no longer needs to make the further EUR 5 of cash contributions based on the pension expense calculated in Year 1, as a result there are no future tax deductions, given tax deductions are based on cash contributions in this jurisdiction. A Co's Financial Accounting Net Income or Loss for Year 3 includes the net pension surplus of EUR 30 as income. No deferred tax is reflected on the pension surplus for accounting purposes so there is just the deferred tax expense of EUR 0.75 arising from the reversal of the existing deferred tax asset.

3. In Year 3, the net pension income of EUR 30 for accounting purposes is not taken into account by A Co for Country A tax purposes, and thus A Co's taxable income is EUR 100 and tax liability is EUR 15. A Co's Financial Accounting Net Income or Loss is EUR 114.25 (= EUR 100 income + EUR 30 pension income – EUR 15 income tax – EUR 0.75 deferred tax expense).

4. Article 3.2.1(i) also applies in situations where there is a pension surplus or pension income recognised in the Financial Accounting Net Income or Loss. Article 3.2.1(i) requires an Accrued Pension Expense Adjustment of A Co's Financial Accounting Income or Loss in Year 3 according to the following formula:

GloBE Adjustment = (Accrued Income or Expense for fiscal Year + payment for fiscal Year) x (-1)

Where

- Accrued income is expressed as a positive amount
- Accrued expense is expressed as a negative amount
- Payment is expressed as a positive amount

5. The GloBE Adjustment for Year 3 is EUR -30 (EUR 30 + EUR 0 x (-1)), which results in a GloBE Income of EUR 100 (= EUR 114.25 FANIL – 30 adjustment + 15 income tax + 0.75 deferred tax expense). Although A Co reduced its deferred tax asset for accounting purposes, the movement in that asset is ignored for purposes of determining A Co's Adjusted Covered Taxes. Thus, the ABC Group's GloBE ETR for Country A is 15% (EUR 15 Adjusted Covered Taxes / EUR 100 GloBE Income). Tables illustrating the numerical results of this example for Year 3 are set out below.

Income	Accrued Pension Expense	Net Pension Surplus	Taxable Income	Tax Liability
EUR 100	EUR 0	EUR 30	EUR 100	EUR 15

Deferred Tax Asset	Tax Expense	FANIL	GloBE Adjustment	GloBE Income
EUR 0	EUR 15.75	EUR 114.25	EUR (- 30)	EUR 100

2.6. Covered Taxes on deemed distributions (Article 4.3.2(e)) [AG22.04.T11]

1. Under Article 4.3.2(e), taxes paid in respect of dividends or other distributions from a Constituent Entity are allocated to the Constituent Entity that made the distribution (referred to in the article as the distributing Constituent Entity).

2. Questions have been raised as to whether Article 4.3.2(e) applies to deemed distributions. To confirm that it does and to align the wording more closely with paragraph 37 of the Commentary to Article 3.2.1(b) (which deals with Excluded Dividends), paragraph 60 the Commentary to Article 4.3.2(e) will be revised to include the bold and underlined text and will read as follows:

> 60.1 Paragraph (e) allocates taxes arising in connection with distributions **in respect of Ownership Interests** between Constituent Entities. This includes withholding tax and net basis taxes incurred by direct Constituent Entity-owners on distributions by Constituent Entities in respect of their stock which are allocated to the distributing Constituent Entity. Withholding taxes are imposed under the laws of the distributing Constituent Entity and are collected at the source, but the income tax is the legal liability of the Constituent Entity-owner. The rule applies to Taxes with respect to any type of distribution with respect to an Ownership Interest in the distributing Constituent Entity. Thus, the rule also applies to Taxes in respect of a distribution that does not meet the definition of a dividend for tax purposes in the recipient jurisdiction **but is made in respect of an Ownership Interest in a Constituent Entity under the financial accounting standard used in the preparation of the Consolidated Financial Statements.**
>
> **60.2 Paragraph (e) also applies to Covered Taxes incurred by a Constituent Entity-owner in respect of deemed distributions where the underlying interest is treated as an equity interest for tax purposes in the jurisdiction imposing the tax and for financial accounting purposes. Covered Taxes incurred in respect of deemed distributions include taxes (other than CFC taxes) that a jurisdiction imposes on a shareholder in connection with undistributed earnings or capital of an Entity in which it holds an Ownership Interest, such as consent dividends.**

2.7. Excess Negative Tax Carry-forward guidance (Art 4.1.5 & 5.2.1) [AG22.04.T6]

2.7.1. Introduction

1. The GloBE Rules impose tax liability on certain MNE Groups when they earn Excess Profits from operations in a jurisdiction and those profits are taxed below the Minimum Rate. In determining the Effective Tax Rate (ETR) of operations in a jurisdiction, the GloBE Rules take into account current tax expenses as well as deferred tax expenses. Article 4.4 contains specific rules for determining the amount of deferred tax expense that is taken into account in the computation of Adjusted Covered Taxes.

2. Absent safeguards, there may be instances in which deferred tax expense can shield permanent differences from GloBE tax liability. This is illustrated in the following example.

3. Example. Assume that the GloBE Income determined for a jurisdiction for the year is zero, there is a tax loss for the year of 100 due to depreciation in excess of an asset's cost under local tax rules, and that loss can be carried forward for local tax purposes. The MNE Group would create a DTA of 15 under Article 4.4.1. In the following year, if there were 100 of GloBE Income and 100 of income for tax purposes, there would be no current tax due to the loss carry-forward and 15 of Adjusted Covered Taxes due to the reversal of the DTA. This would produce an ETR of 15% and no Top-up Tax, which is the same result in terms of Top-up Tax as deducting the depreciation expense in excess of cost from GloBE Income in the year.

4. The GloBE Rules have two features that counteract the effect described in the example above.

5. The first is in Article 4.1.5. This article effectively imposes a current Additional Top-up Tax equal to the portion of the loss carry-forward DTA attributable to the permanent difference. The amount of Additional Top-up Tax determined under Article 4.1.5 is the maximum amount that the permanent difference could reduce the Top-up Tax in a subsequent year. The DTA attributable to the permanent difference, however, may actually result in a much smaller reduction or no reduction at all in the Top-up Tax determined in a subsequent year, depending upon the amount of income in the subsequent year and the rate at which that income is taxed.

6. Continuing with the example above, if the income in the second year were 200 and taxed at a 30% rate, the current tax expense alone would be sufficient to reach an ETR of 15%. Thus, no Top-up Tax is avoided by virtue of the DTA that was generated in connection with a permanent difference.

7. The second feature of the GloBE Rules that counteracts the effect described above arises from the computation of the Top-up Tax Percentage under Article 5.2.1. If there is GloBE Income in a jurisdiction, the interaction of a permanent difference with deferred tax accounting may cause the ETR for the jurisdiction to be a negative percentage. When that negative percentage is subtracted from the Minimum Rate, the Top-up Tax Percentage will be an amount in excess of the Minimum Rate. And the effect of multiplying that excess percentage over the Minimum Rate by the GloBE Income for the Fiscal Year is similar to the effect of Article 4.1.5. It would result in an additional amount of Top-up Tax equal to the maximum amount that the permanent difference could reduce the Top-up Tax in another Fiscal Year. However, under the GloBE Rules, the Top-up Tax Percentage is multiplied by the Excess Profits, not the GloBE Income. The Substance-based Income Exclusion has an outsized effect under these circumstances because it not only shields that amount of GloBE Income from taxation at the Minimum Rate, it also by extension shields a proportionate amount of the permanent difference from Top-up Tax under the GloBE Rules.

2.7.2. Reason for guidance

8. As explained above, Articles 4.1.5 and 5.2.1 prevent the mechanism devised to address timing difference from becoming an instrument that eliminates permanent differences and are necessary to

preserve the integrity of the GloBE Rules. Nevertheless, Article 4.1.5 imposes tax in a Fiscal Year in which the MNE Group has no GloBE Income and neither rule takes into account the actual results in the year that the loss DTA attributable to the permanent difference is utilised. The Inclusive Framework has agreed that jurisdictions shall adopt an administrative procedure, described below, in relation to the determination of total Adjusted Covered Taxes for a jurisdiction for a Fiscal Year.

9. The administrative procedure set out below describes a methodology by which an MNE Group carries forward any Excess Negative Tax Expense determined for a Fiscal Year and reduces Adjusted Covered Taxes in a subsequent Fiscal Year (or Years) in which the MNE Group has GloBE Income for the jurisdiction. The administrative procedure is elective where Article 4.1.5 applies and mandatory where Article 5.2.1 applies. When an MNE Group determines the Total Deferred Tax Adjustment Amount of its Constituent Entities in a jurisdiction based on this methodology, Article 4.1.5 will not apply by its terms. Moreover, if the GloBE Income for the jurisdiction is a positive amount, there will not be a negative ETR when the administrative simplification is applied.

10. In addition, paragraphs 19 through 21 of the existing Commentary to Article 4.1.5 is drafted in such a way as to imply that Article 4.1.5 is limited to situations where there is a loss for local tax purposes. However, Article 4.1.5 applies in any case where the Adjusted Covered Taxes are less than zero and less than the Expected Adjusted Covered Taxes. Therefore, those paragraphs need to be revised for accuracy.

2.7.3. Guidance

11. Paragraph 19 of the Commentary to Article 4.1.5 will be revised to read as follows:

> 19. Article 4.1.5 provides a special rule that applies in limited circumstances when there is no GloBE Income in a jurisdiction for the Fiscal Year and the MNE Group computes a negative amount of Adjusted Covered Taxes for the jurisdiction and there is a permanent difference between the local taxable income and the GloBE Income. This fact pattern may occur when the local tax rules in the Constituent Entity's jurisdiction grant a deduction from income that is in excess of the amount that would be allowed for financial accounting purposes and where that difference between GloBE and local tax rules will not reverse over time. Examples of items that could give rise to permanent differences include notional interest deductions or a deduction that is in excess of economic cost (i.e. a super deduction). Permanent differences may also arise where a jurisdiction exempts an item of income or gain that is included in GloBE Income or Loss in a Fiscal Year where the Constituent Entity still has an overall economic loss for the year. However, the generation of a GloBE Loss Deferred Tax Asset under Article 4.5 will not result in Top-up Tax under Article 4.1.5 because, when elected, Article 4.5 applies in lieu of Article 4.4.

12. The following sentence will be inserted at the beginning of Paragraph 20 of the Commentary to Article 4.1.5:

> 20. Although Article 4.1.5 may apply in other scenarios, the most common fact pattern in which Article 4.1.5 will apply is where there is a tax loss that is greater than the amount of loss recognised for GloBE purposes.

13. The first sentence of Paragraph 21 of the Commentary to Article 4.1.5 is revised to read as follows:

> 21. In situations where the local tax loss is greater than the loss that has been recorded for GloBE purposes in a Fiscal Year, an Additional Current Top-up Tax charge will typically arise because the additional tax loss results from a deduction for a non-economic loss or similar permanent difference between the local tax base and GloBE Income or Loss.

14. The following guidance will be included after paragraph 21 of the Commentary to Article 4.1.5:

Carry-forward of Excess Negative Tax Expense

21.1 The total Adjusted Covered Taxes determined by an MNE Group for a jurisdiction may be less than zero for a variety of reasons. In many cases, the negative Adjusted Covered Taxes amount will correspond to the amount of the GloBE Loss for the jurisdiction. However, when there are permanent differences in the computation of taxable income or loss and GloBE Income or Loss, the negative Adjusted Covered Taxes determined for a jurisdiction that has a GloBE Loss may be less than the expected Adjusted Covered Taxes on the GloBE Loss, i.e. less than 15% of the GloBE Loss. In some cases, permanent differences may produce disparities in the negative Adjusted Covered Taxes and negative tax expense for a jurisdiction that has GloBE Income for the year.

21.2 When there are negative Adjusted Covered Taxes in a Fiscal Year in which there is also a GloBE Loss, the MNE Group must pay an Additional Top-up Tax pursuant to Article 4.1.5 to the extent that the negative Adjusted Taxes are less than 15% of the GloBE Loss determined for the year. The amount of negative tax expense attributable to permanent differences is not determined under Article 4.1.5 based on a comparison of the different items of income or expense taken into account in computing the GloBE Loss and the tax loss. Instead, Article 4.1.5 determines the aggregate amount of negative tax expense attributable to permanent differences based on the difference between the Expected Adjusted Covered Taxes Amount (i.e. the GloBE Loss multiplied by the Minimum Rate) and the Adjusted Covered Taxes determined for the jurisdiction.

21.3 When there are negative Adjusted Covered Taxes in a Fiscal Year in which there is GloBE Income for the jurisdiction, the Top-up Tax Percentage for a jurisdiction will exceed the Minimum Rate. Much like the conditions that activate Article 4.1.5, the negative Adjusted Covered Taxes that cause this result are attributable to permanent differences in the computation of GloBE Income or Loss and the taxable income or loss.

21.4 The Inclusive Framework considered a methodology that would require MNE Groups to identify the permanent differences that created the scenarios described above and adjust the deferred tax assets and liabilities for GloBE purposes to eliminate the effect of the permanent difference. However, the Inclusive Framework concluded that this approach would be impractical and overly burdensome for both MNE Groups and tax administrations. Nonetheless, the Inclusive Framework considers that the GloBE Rules should also provide an administrative procedure that will allow MNE Groups to avoid Additional Top-up Tax under Article 4.1.5 in the year in which it has a GloBE Loss and Top-up Tax Percentages in excess of the Minimum Rate under Article 5.2.1. Accordingly, the Inclusive Framework has agreed that in cases where Article 4.1.5 applies, a MNE Group may apply the Excess Negative Tax Expense administrative procedure described below. In cases where the Top-up Tax Percentages are excess of the Minimum Rate under Article 5.2.1, a MNE Group must apply the Excess Negative Tax Expense administrative procedure described below. The Excess Negative Tax Expense Carry-forward arising under the administrative procedure is a GloBE tax attribute of the MNE Group that is retained until it is used in full irrespective of whether the Constituent Entities in the jurisdiction are disposed. The Inclusive Framework considered eliminating the attribute to the extent it was attributable to a permanent difference in certain circumstances, for example when it was included in a loss carry-forward DTA, after all the Constituent Entities in the relevant jurisdiction were disposed. However, the Inclusive Framework concluded that a more targeted rule would add significant complexity and potential for disputes over the nature and make-up of the remaining Excess Negative Tax Expense Carry-forward. Furthermore, eliminating the attribute in these circumstances would be inappropriate in cases where the deferred tax assets and liabilities of a Constituent Entity whose tax position created the Excess Negative Tax Expense Carry-forward is transferred to another MNE Group that is within scope of the GloBE Rules, if the local tax rules permit the item that gave rise to the Article 4.1.5 adjustment amount to be taken into account for local tax purposes by the acquiring MNE Group. Accordingly,

the Inclusive Framework determined that the need for simplicity and certainty in the application of Article 4.1.5 outweighed any potential benefits that might arise from additional precision in this respect.

21.5 An MNE Group that elects or is required to apply the Excess Negative Tax Expense administrative procedure shall exclude the Excess Negative Tax Expense from its aggregate Adjusted Covered Taxes computed for the Fiscal Year and establish an Excess Negative Tax Expense Carry-forward. The Excess Negative Tax Expense for a Fiscal Year in which the MNE Group realizes no GloBE Income for the jurisdiction is equal to the amount computed under Article 4.1.5 for that Fiscal Year. The Excess Negative Tax Expense for a Fiscal Year in which the MNE Group realizes positive GloBE Income for the jurisdiction is equal to the negative Adjusted Covered Taxes for that Fiscal Year. In each subsequent Fiscal Year in which the MNE Group has positive GloBE Income and Adjusted Covered Taxes for the jurisdiction, the MNE Group shall decrease (but not below zero) the aggregate Adjusted Covered Taxes by the remaining balance of the Excess Negative Tax Expense Carry-forward. Then, the MNE Group shall reduce the balance of the Excess Negative Tax Expense Carry-forward by the same amount. Under the Excess Negative Tax Expense administrative procedure, the Excess Negative Tax Expense attributable to an amount of a loss that is carried back and applied against income for prior taxable years for domestic tax purposes must be taken into account under Article 4.1.5 currently and cannot be included in the Excess Negative Tax Expense Carry-forward. See also the Commentary to Article 4.6.1 related to the treatment of loss carrybacks under the GloBE Rules.

21.6 When an MNE Group applies the Excess Negative Tax Expense administrative procedure, the negative amount of Adjusted Covered Taxes will not be less than the Expected Covered Taxes Amount under Article 4.1.5 when the MNE Group has a GloBE Loss or the ETR will not be less than zero when it has GloBE Income in a jurisdiction. Accordingly, when a Constituent Entity applies this administrative procedure, the MNE Group will not be subject to tax under the GloBE Rules due to an Additional Top-up Tax Amount under Article 4.1.5 or compute a Top-up Tax Percentage for a jurisdiction that exceeds the Minimum Rate.

21.7 Use of the Excess Negative Tax Expense administrative procedure under Article 4.1.5 for a jurisdiction is an annual election. An MNE Group makes the election by applying the administrative procedure to the computation of aggregate Adjusted Covered Taxes for the jurisdiction in the year in which the MNE Group has Excess Negative Tax Expense and using the resulting Adjusted Covered Taxes in the computation of the jurisdictional ETR. When elected, the Excess Negative Tax Expense Carry-forward must be utilised in all relevant subsequent computations of the jurisdictional ETR.

21.8 Should an MNE Group dispose of one or more Constituent Entities in a jurisdiction in which it has made the annual election described in the previous paragraph, the Excess Negative Tax Expense Carry-forward shall remain an attribute of the transferor group. The MNE Group shall maintain a record of the outstanding balance of the carry-forward. If the MNE Group disposes of all Constituent Entities in a jurisdiction and re-acquires or establishes Constituent Entities in that jurisdiction in a subsequent Fiscal Year, the balance of the Excess Negative Tax Expense Carry-forward shall be taken into account in determining the Adjusted Covered Taxes for the jurisdiction beginning with such Fiscal Year.

15. The following guidance will be included after paragraph 15 of the Commentary to Article 5.2.1:

15.1 The Top-up Tax Percentage for a jurisdiction can in some circumstances exceed the Minimum Rate. This can occur when the MNE Group's operations in a jurisdiction are profitable for GloBE purposes, i.e. the jurisdiction has GloBE Income, but the MNE Group determines a negative amount of Adjusted Covered Taxes for the jurisdiction. Applying the formula in Article 5.2.1 to a jurisdiction with a negative jurisdictional ETR results in a Top-up Tax Percentage in excess of the

Minimum Rate. For instance, assume a jurisdiction where the ETR is -4%, the Top-up Tax Percentage is equal to 19% (= 15% - (-4%)).

15.2 When the Top-up Tax Percentage exceeds the Minimum Rate due to a negative amount of Adjusted Covered taxes, the Inclusive Framework has agreed that an MNE Group shall apply the Negative Tax Expense administrative procedure described below. The rationale justifying Negative Tax Expense administrative procedure set out in the Commentary to Article 4.1.5 apply equally in the context of Article 5.2.1. However, the procedure is mandatory under Article 5.2.1 to ensure that the Substance-based Income Exclusion for the Fiscal Year eliminates only the Top-up Tax attributable to the GloBE Income that the exclusion removed from Excess Profits and does not also eliminate the Top-up Tax attributable to the permanent difference that caused the excess negative tax expense.

15.3 An MNE Group that applies the Negative Tax Expense administrative procedure shall exclude the Negative Tax Expense from its aggregate Adjusted Covered Taxes computed for the Fiscal Year and establish an Excess Negative Tax Expense Carry-forward. The Negative Tax Expense for a Fiscal Year in which the MNE Group has a Top-up Tax Percentage for a jurisdiction that exceeds the Minimum Rate due to negative Adjusted Covered Taxes is equal to the amount of negative Adjusted Covered Taxes. For instance, if a MNE Group has GloBE Income of 100 in a jurisdiction and Adjusted Covered Taxes of -5, the Negative Tax Expense is -5.

15.4 The Excess Negative Tax Expense Carry-forward must be utilised in all relevant subsequent computations of the jurisdictional ETR.

15.5 Should a MNE Group dispose of one or more Constituent Entities in a jurisdiction in which it has applied the Negative Tax Expense administrative procedure, the Negative Tax Expense shall remain an attribute of the transferor group. The MNE Group shall maintain a record of the outstanding balance of the carry-forward. If the MNE Group disposes of all Constituent Entities in a jurisdiction and re-acquires or establishes Constituent Entities in that jurisdiction in a subsequent Fiscal Year, the balance of the Excess Negative Tax Expense Carry-forward shall be taken into account in determining the Adjusted Covered Taxes for the jurisdiction beginning with such Fiscal Year.

2.7.4. Examples

16. The following examples will be included in the GloBE Model Rules Examples.

Example 4.1.5 – 5

Excess Negative Tax Expense administrative procedure

1. This example illustrates the Excess Negative Tax Expense administrative procedure under Article 4.1.5.

2. A MNE Group operating in jurisdiction X incurs a GloBE Loss of (100) in Year 1. However, under the domestic tax law of jurisdiction X, the MNE Group records a net operating loss of (300) in Year 1. The Expected Adjusted Covered Tax Amount for jurisdiction X is (15) and the actual Adjusted Covered Taxes are (45). The MNE Group elects to apply the Excess Negative Tax Expense administrative procedure and does not pay any Top-up Tax in Year 1. An Excess Negative Tax Expense carry-forward of 30 is established.

3. In Year 2 the MNE Group earns GloBE Income of 300 in jurisdiction X and applies its full net operating loss of 300 to offset the income for domestic tax purposes. For GloBE purposes, the deferred tax asset of (45) that was recorded in Year 1 will reverse due to usage of the loss carry-

forward. However, because the Excess Negative Tax Expense administrative procedure was elected in Year 1, the Adjusted Covered Taxes for jurisdiction X are reduced by the Excess Negative Tax Expense carry-forward of 30 in Year 2. As a result, Adjusted Covered Taxes for Year 2 are equal to 15 and the ETR is 5% (= 15 Adjusted Covered Taxes / 300 GloBE Income). The jurisdictional Top-up Tax Percentage is 10% (= 15% Minimum Rate – 5% ETR) and Top-up Tax of 30 will apply in Year 2.

Example 5.2.1 – 1

Excess Negative Tax Expense administrative procedure

1. This example illustrates the Excess Negative Tax Expense administrative procedure under Article 5.2.1.

2. A MNE Group operating in jurisdiction X earns GloBE Income of 200 in Year 1. However, under the domestic tax law of jurisdiction X, the MNE Group records a net operating loss of (100) in Year 1. The MNE Group records a deferred tax asset of 15 due to the tax loss and thus negative tax expense of 15. The MNE Group is required to apply the Excess Negative Tax Expense administrative procedure in Year 1. Accordingly, Adjusted Covered Taxes are 0 after removal of the Negative Tax Expense, the ETR is 0% and Top-up Tax of 30 (= 200 GloBE Income x (15% - 0%)) is applicable in Year 1. An Excess Negative Tax Expense Carry-forward of 15 is established.

3. In Year 2, the MNE Group earns GloBE Income of 100 and does not pay any jurisdiction X tax due to its 100 net operating loss carry-forward in jurisdiction X. When the net operating loss carry-forward is used, the deferred tax asset of 15 recorded with respect to such net operating loss reverses. This tentatively results in Adjusted Covered Taxes of 15. However, because the Negative Tax Expense administrative procedure was applied in Year 1, the Excess Negative Tax Expense Carry-forward is applied in Year 2 and Adjusted Covered Taxes for Year 2 are 0. As a result, the ETR for the jurisdiction is 0% and Top-up Tax of 15 (= 100 GloBE Income x (15% Minimum Rate – 0% ETR)) is applicable with respect to jurisdiction X in Year 2.

2.8. Loss-making Parent Entities of CFCs

2.8.1. Introduction

1. Some jurisdictions with CFC Tax Regimes provide for the taxation of the CFC income by including such income in the domestic taxable income of the taxpayer. Generally, under such regimes a taxpayer may use foreign tax credits (FTCs) to offset the tax imposed on some or all of the foreign source income brought into charge under the CFC regime, but such FTCs generally cannot offset domestic source income of the taxpayer. Under such regimes, when there is foreign source income brought into charge under a CFC regime or otherwise and in the same year there is a domestic source loss, the domestic source loss is used to offset the foreign source income. In such a scenario the FTCs that would have otherwise offset the foreign source income are either lost or carried forward, depending upon the rules of the domestic tax regime. In such a scenario, if the domestic tax regime did not blend foreign source income and the domestic source loss, the taxpayer could have potentially offset the foreign source income with FTCs and carried-forward a loss to offset domestic source income in future years.

2. Many jurisdictions with such systems provide relief such that the system is not at a significant disadvantage to one that exempts foreign source income. Relief can be provided in various manners, including a recapture mechanism that will allow a taxpayer to treat subsequently earned domestic source income as foreign source income, up to the amount of the prior year(s) domestic source loss. This provides for approximately the same result as though the taxpayer had carried forward a domestic source loss, essentially compensating for the reduction of the loss that would have otherwise been generated in the prior year if FTCs had been allowed to offset the foreign source income.

2.8.2. Issues to be considered

3. Under the GloBE Rules, if there is a domestic loss in a jurisdiction, the GloBE Income or Loss will generally be negative due to the loss regardless of whether such jurisdiction taxes foreign source income. If such a jurisdiction permits tax on foreign source income to be offset with FTCs in a year with a domestic loss, a loss will generally be generated under domestic rules that can be carried-forward. The GloBE Rules would permit the deferred tax asset associated with this loss to be carried-forward and used as an addition to Adjusted Covered Taxes in a subsequent year when the loss is used to offset domestic taxable income.

4. On the other hand, if for example, the jurisdiction requires the domestic loss to first offset foreign source income before FTCs are used, no loss or a reduced loss will be generated compared to the first scenario. Jurisdictions with rules such as this generally permit future domestic source income to be recharacterized as foreign source, up to the amount of the prior year(s) domestic source loss, to allow the use of FTCs in lieu of the loss that was not generated. Under Article 4.4.1(e), deferred tax assets with respect to FTC carry-forwards are not taken into account in the computation of Adjusted Covered Taxes. Accordingly, when FTC carry-forwards are used to offset tax on domestic source income in future years, absent a clarification, Top-up Tax could arise in this second scenario, even though the economics are the same as the scenario where a loss carry-forward has been provided for.

5. Take for example a taxpayer in jurisdiction A that has one CFC in jurisdiction B. Jurisdiction A has a 17.5% tax rate and jurisdiction B has a 20% tax rate. For the purpose of this example, it can be assumed that the domestic tax base exactly matches the GloBE base in all jurisdictions. In Year 1 the taxpayer incurs a loss of (100) in jurisdiction A and generates income of 100 in jurisdiction B. The CFC pays tax of 20 in jurisdiction B. Jurisdiction A does not require the domestic loss to be offset against the CFC inclusion from jurisdiction B. Accordingly a loss of (100) is generated and carried forward in Jurisdiction A. No tax is due on the CFC inclusion from jurisdiction B because the 20 FTC with respect to jurisdiction B fully offsets the 17.5 CFC tax liability. Under the GloBE Rules a DTA of 15 is carried-forward due to the loss carry-

forward and may be added to Adjusted Covered Taxes in a future Fiscal Year when the loss carry-forward is used for domestic tax purposes.

6. Now take the same facts as above, but assume that jurisdiction A requires the income from jurisdiction B to offset the jurisdiction A loss before the use of any FTCs. No loss is generated in this fact pattern and the 20 of unused FTCs are carried forward. In a subsequent year when income is earned in jurisdiction A, the jurisdiction permits up to 100 (i.e. the domestic source loss) to be re-sourced as foreign to allow the use of FTCs against such income. Unused FTCs of 17.5 from the loss year are applied and no tax is paid in jurisdiction A. Because the deferred tax expense resulting from the reversal of a DTA by reason of the use of an FTC carry-forwards is not taken into account as an addition to Adjusted Covered Taxes, Top-up Tax of 15 would be due with respect to Jurisdiction A in the subsequent year when income of 100 is earned. In the first example, while the economics are the same, no Top-up Tax would be due since the use of the loss carry-forward would cause 15 to be added to Adjusted Covered Taxes when the DTA associated with such loss carry-forward reverses.

7. Where a jurisdiction has provided for this second option of treating domestic source income in future years as foreign source in an amount equal to the domestic loss that was offset by the CFC or other foreign source income, the GloBE Rules should not disadvantage this methodology as compared to jurisdictions that provide for a loss carry-forward.

2.8.3. Guidance

8. This guidance ensures certain outcomes are functionally equivalent under the GloBE Rules regardless of whether a jurisdiction permits a loss carry-forward or FTC carry-forward (or equivalent mechanism) when there is a domestic source loss and foreign source income in the same year.

9. In order to produce functionally equivalent outcomes, the GloBE Rules should give effect to tax attributes that are provided for in lieu of a loss carry-forward when there is a domestic source loss and foreign source income in the same year. However, functional equivalence demands that any outcome delivered under the domestic tax rules is not a more generous outcome for the taxpayer than the outcome that would be provided for if a loss carry-forward had been generated (i.e. a DTA recast at the Minimum Rate).

10. This guidance provides a substitute or replacement for the loss DTA that would have otherwise been generated in the year of the domestic loss and ensures that such replacement is no more generous to the taxpayer than the GloBE DTA associated with the loss that would have otherwise been generated and carried-forward.

11. It should be noted that some jurisdictions have rules that operate in the same manner with respect to domestic losses offset by income arising through Permanent Establishments. . The Inclusive Framework will consider the case for extending the mechanism described in the previous paragraph in the context of Permanent Establishments to provide for similar outcomes recognizing that some differences in mechanisms may be necessary given certain differences between the two contexts.

12. Although this guidance is intended to achieve parity of outcomes between systems that do and do not result in a domestic loss carry-forward, Implementing Jurisdictions may modify their existing CFC Tax Regimes to provide for similar outcomes under the GloBE Rules as if a loss carry-forward had been generated in the year of the domestic loss without such modification being considered a benefit related to the GloBE Rules that could prevent the Implementing Jurisdiction from being considered to have adopted a Qualifying IIR or Qualifying UTPR.

13. The following guidance will be inserted after paragraph 82 of the Commentary to Article 4.4.1(e):

> 82.1. However, there are circumstances where it is inappropriate for an amount of deferred tax expense with respect to the generation and use of tax credits to be excluded from the Total Deferred

Tax Adjustment Amount for a Constituent Entity for the Fiscal Year. This is the case where a jurisdiction taxes foreign source income and under the domestic tax rules of the jurisdiction, a Constituent Entity may use foreign tax credits to reduce domestic tax on income in a subsequent year after a domestic source loss has offset foreign source income. In such cases, without a specific exemption, the Constituent Entity's ETR may be lowered as the use of the foreign tax credit carry-forward is excluded from the Constituent Entity's Adjusted Covered Taxes. This result would occur notwithstanding the fact that the Constituent Entity will generate a smaller deferred tax asset in respect of a loss carry-forward because the domestic tax loss offset the foreign source income. Had the foreign source income not offset the domestic tax loss, the full amount of the tax loss would have been reflected in the Constituent Entity's deferred tax asset and therefore would be included in Covered Taxes when used by the Constituent Entity in future Fiscal Years.

82.2. To address this issue, Article 4.4.1(e) shall not apply in the case of a Substitute Loss Carry-forward DTA. For this purpose, a Substitute Loss Carry-forward DTA arises where all of the following apply:

a. the jurisdiction requires that foreign source income offset domestic source losses before foreign tax credits may be applied against tax imposed on foreign source income;

b. the Constituent Entity has a domestic tax loss that is fully or partially offset by foreign source income; and

c. the domestic tax regime allows foreign tax credits to be used to offset a tax liability in a subsequent year in relation to income that is included in the computation of the Constituent Entity's GloBE Income or Loss.

Where all of the above requirements are met, the deferred tax expense attributable to the Substitute Loss Carry-forward DTA shall be included in the Constituent Entity's Total Deferred Tax Adjustment Amount in the Fiscal Year that it arises and in the Fiscal Year (or Years) it reverses, but only to the extent the foreign tax credit that gave rise to the Substitute Loss Carry-forward DTA is used to offset tax liability on income included in the Constituent Entity's GloBE Income or Loss. The amount of a Substitute Loss Carry-forward DTA is equal to lesser of (i) the amount of the foreign tax credit in respect of the foreign source income inclusion that the domestic tax regime allows to be carried forward from the year in which the Constituent Entity had a tax loss (before taking into account any foreign source income) to a subsequent year; and (ii) the amount of the Constituent Entity's tax loss for the tax year (before taking into account any foreign source income) multiplied by the applicable domestic tax rate. The Substitute Loss Carry-forward DTA is subject to the exclusion in Article 4.4.1(a) and must be recast at the Minimum Rate in accordance with the formula set out in the Commentary under Article 9.1.1.

82.3. Certain CFC Tax Regimes do not allow foreign tax credit carry-forwards but provide for equivalent results through a loss recapture mechanism that similarly allows excess foreign tax credits arising in a subsequent year to offset the domestic tax liability on the domestic source income that has been re-sourced as foreign source income. Provided this loss recapture mechanism does not provide for an outcome that is more generous than the outcome that would be provided for if a loss carry-forward had been generated (i.e. a DTA recast at the Minimum Rate), then equivalent adjustments shall be made as necessary to recognise the effect of this mechanism on Adjusted Covered Taxes. To ensure equivalent outcomes under the GloBE Rules, the amount of a Constituent Entity's tax loss for a tax year that is subject to a recapture mechanism is treated as giving rise to a Substitute Loss Carry-forward DTA arising in the year of the tax loss and reversing as the tax loss is recaptured, but only to the extent the recapture mechanism increases the foreign tax credit used to offset tax liability on income included in the Constituent Entity's GloBE Income or Loss.

82.4. Although this guidance is intended to achieve parity of outcomes between systems that do and do not result in a domestic loss carry-forward, Implementing Jurisdictions may modify their existing CFC Tax Regimes or other domestic tax laws to provide for similar outcomes under the GloBE Rules as if a loss carry-forward had been generated in the year of the domestic loss without such modification being considered a benefit related to the GloBE Rules that could prevent the Implementing Jurisdiction from being considered to have adopted a Qualifying IIR or Qualifying UTPR or necessarily preventing any resulting CFC Tax from being treated as a Covered Tax.

2.8.4. Examples

Example 4.4.1(e) - 1

1. The ABC MNE Group owns 100% of Constituent Entity A in Jurisdiction Z. Constituent Entity A is the only Constituent Entity of the MNE Group in Jurisdiction Z. Jurisdiction Z imposes a 17.5% corporate income tax and taxes the worldwide income of Constituent Entity A through a CFC Tax Regime. Constituent Entity A owns 100% of Constituent Entity B which is located in Jurisdiction Y. Jurisdiction Y imposes a 20% corporate income tax. The income of Constituent Entity B is taken into account in the Jurisdiction Z taxable income of Constituent Entity A as foreign source income brought into charge under the Jurisdiction Z CFC Tax Regime. Jurisdiction Z permits a foreign tax credit to offset Jurisdiction Z tax on foreign source income. With the exception of the CFC Tax Regime in Jurisdiction Z, the tax bases of Jurisdiction Z and Jurisdiction Y are the same as the GloBE tax base.

2. In Year 1, Constituent Entity A incurs a Jurisdiction Z loss of (100) and Constituent Entity B earns jurisdiction Y income of 100. Constituent Entity B pays jurisdiction Y tax of 20 in Year 1. Constituent Entity A pays no Jurisdiction Z tax because it has no jurisdiction Z taxable income. No loss carry-forward is generated in Jurisdiction Z because the domestic loss has been offset by foreign source income. A foreign tax credit carry-forward in Jurisdiction Z is established for the unused foreign tax credits resulting from the Jurisdiction Y tax paid in Year 1. A Substitute Loss Carry-forward DTA of 15, which is equal to the foreign tax credits carried-forward, recast at the Minimum Rate, is generated and carried-forward.

3. In Year 2 Constituent Entity A earns Jurisdiction Z income of 100 and Constituent Entity B earns no income or loss in Jurisdiction Y. The laws of Jurisdiction Z permit the use of carried-forward foreign tax credits to offset the 100 of domestic source income since no loss carry-forward was generated in Year 1. When these foreign tax credits are applied, the Substitute Loss Carry-forward DTA reverses and is treated as an addition to Adjusted Covered Taxes. Accordingly, Adjusted Covered Taxes for Year 2 in Jurisdiction Z are 15 and no Top-up Tax is applicable. This is the same result as if a loss carry-forward had been generated with respect to the Jurisdiction Z loss in Year 1 and then carried-forward and applied in Year 2.

Year 1	Foreign Source	Domestic Source	Total
Constituent Entity A Income (Loss)	100	(100)	0
FTC Generated/ (Used)	20	0	20
Loss Generated/ (Used)	0	0	0
FTC Carry-forward	20	0	20
Jurisdiction Z Tax (17.5%)	-	-	0
Jurisdiction Z GloBE Income (Loss)		(100)	
Jurisdiction Z GloBE Adjusted Covered Taxes		(15)	

Year 2	Foreign Source	Domestic Source	Total
Constituent Entity A Income (Loss)	0	100	100
FTC Generated/ (Used)	0	(17.5)	(17.5)
Loss Generated/ (Used)	0	0	0
FTC carry-forward	2.5	0	2.5
Jurisdiction Z Tax (17.5%)	-	-	0
Jurisdiction Z GloBE Income (Loss)		100	
Jurisdiction Z GloBE Adjusted Covered Taxes		15	

Example 4.4.1(e) - 2

1. The ABC MNE Group owns 100% of Constituent Entity A in Jurisdiction Z. Constituent Entity A is the only Constituent Entity of the MNE Group in Jurisdiction Z. Jurisdiction Z imposes a 17.5% corporate income tax and taxes the worldwide income of Constituent Entity A through a CFC Tax Regime. Jurisdiction Z requires that foreign source income offset domestic source losses before foreign tax credits may be applied against tax imposed on foreign source income. Constituent Entity A owns 100% of Constituent Entity B which is located in Jurisdiction Y. Jurisdiction Y imposes a 30% corporate income tax. The income of Constituent Entity B is taken into account in the Jurisdiction Z taxable income of Constituent Entity A as foreign source income brought into charge under the Jurisdiction Z CFC Tax Regime. In lieu of providing a loss carry-forward for a domestic source loss in a year with foreign source income, Jurisdiction Z permits the recharacterization of domestic source income as foreign source in subsequent tax years so that, over time, the appropriate amount of foreign source income is taken into account when foreign source income is offset by a domestic source loss in a given year. The maximum amount of recharacterization under this rule is the amount of domestic loss that has been offset by foreign source income. Jurisdiction Z does not allow foreign tax credit carry-forwards but, through the recharacterization mechanism, provides for equivalent results that are not more generous than the outcome that would be provided for if a loss carry-forward had been generated. With the exception of the CFC Tax Regime in Jurisdiction Z, the tax bases of Jurisdiction Z and Jurisdiction Y are the same as the GloBE tax base.

2. In Year 1 Constituent Entity A incurs a Jurisdiction Z loss of (100) and Constituent Entity B earns Jurisdiction Y income of 100. Constituent Entity B pays Jurisdiction Y tax of 30 in Year 1. Constituent Entity A pays no Jurisdiction Z tax because it has no Jurisdiction Z taxable income. No loss carry-forward is generated in Jurisdiction Z because the domestic loss has been offset by foreign source income. However, as a result of the domestic loss of 100 offsetting 100 of foreign source income in Year 1, 100 of domestic source income will be recaptured and recharacterized in future tax years as foreign source income to permit the use of foreign tax credits.

3. In this example, the amount of Constituent Entity A's Substitute Loss Carry-forward DTA is equal to the amount of the tax loss of (100) that is subject to recapture under the Jurisdiction Z tax regime multiplied by the applicable domestic tax rate of 17.5%, and recast at the 15% Minimum Rate. This results in a Substitute Loss Carry-forward DTA of 15 generated in Year 1.

4. In Year 2 Constituent Entity A earns Jurisdiction Z income of 100 and Constituent Entity B earns jurisdiction Y income of 200. Prior to taking into account any foreign tax credits, Constituent Entity A's Jurisdiction Z tax liability is 52.5 (= 300 x 17.5%). Constituent Entity B pays 60 of jurisdiction B tax, 35 of which are allowed as a foreign tax credit in Jurisdiction Z to offset the Jurisdiction Z tax on the 200 income of Constituent Entity B. In addition, for Jurisdiction Z tax purposes, Constituent Entity A's domestic source income of 100 is recharacterized as foreign source, thereby allowing an additional 17.5 of foreign tax credits to be used. Accordingly, no

Jurisdiction Z tax is paid in Year 2. However, when the domestic source income is recharacterized as foreign source and the 17.5 of foreign tax credits are used to offset the Jurisdiction Z tax on the recharacterized income, the GloBE Rules require the Substitute Loss Carry-forward DTA to reverse and result in an addition of 15 to Jurisdiction Z Adjusted Covered Taxes for Year 2. Accordingly, Adjusted Covered Taxes in Jurisdiction Z for Year 2 are 15 and there is no Top-up Tax with respect to Jurisdiction Z in Year 2. This is the same result as if Jurisdiction Z permitted the generation of a loss in Year 1 with respect to the domestic source loss that could be carried forward and applied in Year 2.

5. Note that the addition to Adjusted Covered Taxes to reflect the reversal of the Substitute Loss Carry-forward DTA is limited to the amount of additional foreign tax credits used by reason of the recharacterization in the year of the recharacterization. Accordingly, if the recharacterization of domestic source income as foreign source income in Year 2 did not result in any additional foreign tax credits being allowed in Jurisdiction Z in Year 2, the reversal of the Substitute Loss Carry-forward DTA would not result in an addition to Jurisdiction Z Adjusted Covered Taxes in Year 2.

Year 1	Foreign Source	Domestic Source	Total
Constituent Entity A Income (Loss)	100	(100)	0
FTC Generated/ (Used)	30	0	30
Loss Generated/ (Used)	0	0	0
FTC Carry-forward	0	0	0
Jurisdiction Z Tax (17.5%)	-	-	0
Jurisdiction Z GloBE Income (Loss)		(100)	
Jurisdiction Z GloBE Adjusted Covered Taxes		(15)	

Year 2	Foreign Source	Domestic Source	Total
Constituent Entity A Income (Loss)	200	100	300
FTC Generated/ (Used)	(35)	(17.5)	(52.5) *(60 FTC limited to 17.5% tax rate)*
Loss Generated/ (Used)	0	0	0
FTC Carry-forward	0	0	0
Jurisdiction Z Tax (17.5%)	-	-	0
Jurisdiction Z GloBE Income (Loss)		100	
Jurisdiction Z GloBE Adjusted Covered Taxes		15	

2.9. Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits

2.9.1. Introduction

Exclusion of gains, profits and losses arising from certain Ownership Interests (Article 3.2.1(c))

1. Article 3.2.1(c) excludes gains, profits or losses attributable to certain Ownership Interests from GloBE Income or Loss. Specifically, Article 3.2.1(c) excludes:

a. Gains and losses from changes in fair value of an Ownership Interest, except for a Portfolio Shareholding;

b. Profit or loss in respect of an Ownership Interest included under the equity method of accounting; and

c. Gains and losses from disposition of an Ownership Interest, except for the disposition of a Portfolio Shareholding.

2. The exclusion applies irrespective of whether the relevant gain, profit, or loss, or a portion thereof, is included in the owner's taxable income computation under the laws of the jurisdiction in which the owner is located. Thus, if a partnership that is accounted for by its owner under the equity method is treated as a Tax Transparent Entity in the owner's tax jurisdiction, such that the income or loss of the partnership is included in the taxable income of the Constituent-Entity Owner, the annual income or loss is nevertheless removed from the owner's GloBE Income or Loss computation. Similarly, gains and losses on the disposition of an Ownership Interest other than a Portfolio Shareholding and changes in the carrying value of an Ownership Interest other than a Portfolio Shareholding due to fair value accounting or impairment are removed from the owner's GloBE Income or Loss computation irrespective of whether they are included in the owner's taxable income computation.

Exclusion of current tax expense in respect of excluded income (Article 4.1.3(a))

3. Article 4.1.3(a) reduces Covered Taxes by "the amount of current tax expense with respect to income excluded from the computation of GloBE Income or Loss under Chapter 3." The exclusion of the current tax expense on items of excluded income is designed to ensure symmetry in the GloBE ETR computation such that the only taxes taken into account in the numerator (Adjusted Covered Taxes) are taxes imposed upon items that were included in the denominator (GloBE Income). Without the adjustment under Article 4.1.3(a), the GloBE ETR could potentially be overstated due to the inclusion of tax expense relating to items of income that are excluded from GloBE Income or Loss.

4. For example, consider a Constituent Entity that owns a minority interest in a Tax Transparent Entity that is accounted for using the equity method for financial accounting purposes. Because income from the Ownership Interest in the Tax Transparent Entity is accounted for using the equity method of accounting, that income will be excluded from the Constituent Entity-owner's GloBE Income or Loss. Unless the tax expense associated with the Ownership Interest is excluded from current tax expense, it will overstate the Entity's ETR on its GloBE income.

Symmetry is needed in the case of an Excluded Equity Loss

5. While Article 3.2.1(c) applies to exclude both income and losses arising from an equity method investment, Article 4.1.3(a) refers to "income excluded from the computation of GloBE Income or Loss" but does not explicitly refer to an excluded loss. Unless there is a symmetry between the numerator and

denominator of the ETR fraction, Excluded Equity Losses that are deductible for local tax purposes will potentially understate the GloBE ETR computation and may produce a Top-up Tax liability in an otherwise high-tax jurisdiction. This concern is illustrated in the following example.

6. Consider again a Constituent Entity that owns a minority interest in a Tax Transparent Entity that is accounted for using the equity method and is subject to net basis taxation on its share of the Tax Transparent Entity's net profit or loss. In a year in which the Tax Transparent Entity has a net loss, the Constituent Entity will reduce its taxable income by its share of the Tax Transparent Entity's net loss, which in turn will reduce the Constituent Entity's tax liability. However, the Constituent Entity's share of the Tax Transparent Entity's loss is not included in the computation of its GloBE Income or Loss. Absent an adjustment, the GloBE ETR of the Constituent Entity will be lower than the applicable tax rate in the jurisdiction given that the tax loss has reduced the current tax expense but has not reduced the GloBE Income. If this asymmetry causes the ETR to fall below the Minimum Rate, the MNE Group will incur a Top-up Tax solely due to holding a non-controlling investment that produces a loss in a given Fiscal Year.

7. This example illustrates the need for symmetry in the numerator and denominator of the ETR computation where losses in respect of equity investments are taken into account for local tax purposes but not under the GloBE Rules. The needed symmetry could be achieved in two different ways.

8. One approach would be to increase the Adjusted Covered Taxes to compensate for the reduction in current taxes caused by the loss. This approach suffers from several deficiencies. The first problem is that the amount by which the loss reduced current taxes is somewhat speculative because it is not readily determinable from the financial accounts or the tax return and would need to be estimated based on an agreed methodology. In developing an agreed methodology, Working Party 11 would need to decide whether, or in what circumstances, the tax effect of the loss should be re-cast at the Minimum Rate. Finally, there will likely be differences between the timing and amount of local tax loss and the accounting loss, for example due to accelerated depreciation or super deductions, which require consideration of how and to what extent these differences would require additional adjustments.

9. A simpler and more robust way of achieving symmetry is to allow the MNE Group to elect to include the gains, profits, and losses from equity investments in the computation of GloBE Income or Loss and to take into account the corresponding current and deferred tax expenses or benefits. Symmetry is achieved by including both domestic tax consequences of the gain, profit or loss in the numerator (change in income tax expense due to the taxable income increase or reduction for domestic purposes) and the associated accounting gain, profit, or loss in the denominator (the GloBE Income or Loss) of the ETR computation. This option eliminates many of the complexities associated with the first approach, because it does not provide credit for a hypothetical tax that will never be paid and eliminates the question as to what rate should be used to estimate this hypothetical tax. In addition, unlike the first approach, this option leverages the financial accounting income or loss for purposes of adjusting the denominator. This further safeguards against inappropriate inclusions of permanent differences between the GloBE tax base and local tax base via the election.

Flow through tax credits generally

10. Tax credits may flow through a Tax Transparent Entity. Because tax credits generally reduce Covered Taxes, these credits will also affect the ETR of an investor in a Tax Transparent Entity. The character of a tax credit does not change simply because the holder of the credit has derived it through a Tax Transparent Entity. For example, a Qualified Refundable Tax Credit (QRTC) derived through a Tax Transparent Entity that is accounted for under the equity method is treated as income in computing the investor's GloBE Income or Loss and a non-QRTC or non-refundable credit reduces the investor's Adjusted Covered Taxes. This general principle applies with respect to tax credits derived through Tax Transparent Entities regardless of how the MNE Group accounts for the Ownership Interest. Thus, this treatment applies also to Ownership Interests in Tax Transparent Entities that are consolidated (i.e.

Constituent Entities), accounted for under the equity method, or fall below the threshold for applying equity method accounting.

Qualified Flow-through Tax Benefits

11. The Inclusive Framework has determined that a special rule will apply to Qualified Flow-through Tax Benefits. These are tax credits (other than Qualified Refundable Tax Credits) and the tax benefits of losses that flow to an investor as a return of (rather than a return on) the investor's investment. Qualified Flow-through Tax Benefits, are allowed as a positive amount in the owner's Adjusted Covered Taxes. For instance, if the Qualified Flow-through Tax Benefit was treated for financial accounting purposes as reducing tax expense, the Qualified Flow-through Tax Benefit shall be added to the Adjusted Covered Taxes to the extent necessary to offset the reduction to financial accounting tax expense. The special treatment of Qualified Flow-through Tax Benefits is designed to ensure the neutrality of certain tax equity structures where such non-refundable tax credits are an essential element of the investment return. Accordingly, this special treatment only applies:

a. where, at the time of the investment, the investor's expected return on the Ownership Interest would not be positive in the absence of the expected non-refundable credits; and

b. to the extent the Qualified Flow-through Tax Benefits constitute a return of all or part of the investor's investment.

12. The MNE Group will need to maintain records to verify that tax benefits that flow through the partnership are Qualified Flow-through Tax Benefits and provide any information on Qualified Flow-through Tax Benefits required by the GloBE Information Return.

2.9.2. Guidance

13. The guidance set out below provides for an Equity Investment Inclusion Election that can be made with respect to a jurisdiction that includes profit, gain or loss with respect to an equity investment in the domestic tax base. The guidance sets out the circumstances in which an election can be made and the effect of that election. However, certain aspects and implications of the election are not covered in this guidance. Accordingly, the Inclusive Framework will consider providing further guidance, including guidance related to the treatment of dispositions of Ownership Interests subject to the Equity Investment Inclusion Election, adjustments required by the guidance in the context of different financial accounting standards, and the interaction of this election with other aspects of the GloBE Rules.

14. Under the guidance set out below the owner's investment in the Qualified Ownership Interest serves as the cap on the amount of tax credits and tax benefit of losses that flow through to the owner that can be treated as Qualified Flow-through Tax Benefits. The Inclusive Framework will provide further guidance on how this limitation applies in each Fiscal Year that the investment is held and where the investment gives rise to a Qualified Refundable Tax Credit or produces income, including where the owner is subject to tax on the income. This further guidance will take into account the applicable accounting treatment applied to the tax benefits that flow through a Qualified Ownership Interest and preserve the integrity of the GloBE Rules and the outcomes provided under the guidance. The guidance set out below also provides for the treatment of Qualified Flow-through Tax Benefits in respect of the holder of a Qualified Ownership Interest. The Inclusive Framework will further consider providing further guidance on the consistent treatment of Qualified Flow-through Tax Benefits by other parties to the tax equity investment structures.

15. The Inclusive Framework will also consider providing further guidance on the application of the Model Rules that would prevent artificial structuring that generates or shifts artificial losses among or to Constituent Entities of an MNE Group, including exploring rules to prevent an MNE Group from using a reorganisation to shift artificial losses into a jurisdiction to shelter low-taxed income.

16. The following additional guidance will be inserted after paragraph 57 of the Commentary to Article 3.2.1(c):

Equity Investment Inclusion Election

57.1 Many of the income items excluded from a Constituent Entity's computation of GloBE Income or Loss will relate to returns, including dividends and gains, on share or equity investments. Such items often benefit from full or partial exemption regimes, however, these and other excluded income items may be subject to Covered Taxes in certain jurisdictions or circumstances. In such cases, an adjustment may be necessary to prevent understatement of the MNE Group's Effective Tax Rate when losses from such investments reduce the total amount of tax in a jurisdiction for a Fiscal Year. Allowing for such an adjustment ensures that the computation of the MNE Group's Effective Tax Rate in the relevant jurisdiction is not distorted by the excluded income or loss, or the tax expense or benefit associated with such item. To neutralize the impact of a loss (as well as a gain) with respect to an equity investment that is included in the domestic tax base in a jurisdiction, a Filing Constituent Entity may make an Equity Investment Inclusion Election. Absent this election, no adjustment attributable to such losses shall be made to the ETR computation.

57.2 An Equity Investment Inclusion Election applies on a jurisdictional basis to all Ownership Interests (other than a Portfolio Shareholding) owned by Constituent Entities located in the jurisdiction with respect to which the election is made. An Equity Investment Inclusion Election is a Five-Year Election, except that it cannot be revoked with respect to an Ownership Interest if a loss with respect to that Ownership interest has been taken into account in the computation of the GloBE Income or Loss during the period in which the Equity Investment Inclusion Election was in effect. When an Equity Investment Inclusion Election is made, an owner of an Ownership Interest other than a Qualified Ownership Interest under paragraph 57.8:

a. includes in its GloBE Income or Loss the accounting gain, profit, or loss (adjusted as required by the provisions of Article 3.2 other than Article 3.2.1(c)) with respect to any:

   i. fair value gains and losses and impairments on that Ownership Interest where the owner is taxable on a mark-to-market basis or on the impairment (and the tax consequences of the mark-to-market movements or impairments on Ownership Interest are reflected in Income tax expense) or the owner is taxable on a realization basis and the Income tax expense includes deferred tax expense on the mark to market movement or impairments on the Ownership Interest

   ii. profit and loss attributable to that Ownership Interest where the interest is in a Tax Transparent Entity and the owner accounts for the interest using the equity method; and

   iii. the dispositions of that Ownership Interest which give rise to gains or losses that are included in the owner's domestic taxable income, excluding any gain fully offset, and the proportionate share of any gain partially offset, by any deduction or other similar relief particular to the type of gain (such as a participation exemption directly attributable to the disposition of the Ownership Interest); and

b. notwithstanding Articles 4.1.3(a) and 4.4.1(a), includes all current and deferred tax expense or benefits associated with these items in the computation of its Adjusted Covered Taxes subject to the relevant provisions of the GloBE Rules.

Treatment of tax credits derived through a Tax Transparent Entity

57.3 The direct or indirect owner of an Ownership Interest in a Tax Transparent Entity shall treat any tax credits that flow through the Tax Transparent Entity in accordance with the ordinary requirements of the GloBE Rules based on the character of the credit received. For example, in the case of a Qualified Refundable Tax Credit (QRTC), the amount of the credit that flows through a Tax Transparent Entity to an owner shall be treated as income in the owner's GloBE Income or Loss. On the other hand, a non-QRTC or a non-refundable tax credit that flows through a Tax Transparent Entity to the owner shall not be treated as GloBE Income but rather as a reduction to Adjusted Covered Taxes of the owner (unless such credit is a Qualified Flow-through Tax Benefit as described further below).

Treatment of Qualified Flow-through Tax Benefits of Qualified Ownership Interests

57.4 An owner that is subject to an Equity Investment Inclusion Election shall apply the treatment described in paragraphs 57.5 through 57.7 to Qualified Flow-through Tax Benefits that flow through a Qualified Ownership Interest. The treatment provided in paragraph 57.2 does not apply to a Qualified Ownership Interest; accordingly, where income flows through a Qualified Ownership Interest, the owner's GloBE Income or Loss is not increased to reflect such income and the owner's Covered Taxes are reduced by the amount of any tax expense with respect to such income. Similarly, where losses flow through a Qualified Ownership Interest the owner's GloBE Income or Loss is not reduced to reflect such loss and, to the extent provided in paragraph 57.5, the amount of any tax benefit of the owner with respect to such loss is effectively excluded from the owner's Adjusted Covered Taxes through being treated as a positive amount in the Adjusted Covered Taxes of the owner.

57.5 Qualified Flow-through Tax Benefits will be allowed as a positive amount in the Adjusted Covered Taxes of the direct owner of a Qualified Ownership Interest or an indirect owner of such an interest through a chain of Tax Transparent Entities that are not Constituent Entities of the MNE Group of a Qualified Ownership Interest to the extent the Qualified Flow-through Tax Benefit was treated for financial accounting purposes as reducing tax expense. A Qualified Flow-through Tax Benefit is any amount described in paragraph 57.6(a) or (b) (other than a Qualified Refundable Tax Credit) that flows through a Qualified Ownership Interest to the extent it reduces the owner's investment in the Qualified Ownership Interest pursuant to paragraph 57.6.

57.6 An owner's investment in a Qualified Ownership Interest is treated as being reduced by receipts with respect to the Qualified Ownership Interest of any of the following types:

(a) The amount of tax credits that have flowed through to the owner;

(b) The amount of any tax-deductible losses that have flowed through to the owner multiplied by the statutory tax rate applicable to the owner;

(c) The amount of any distributions (including a return of capital) to the owner; and

(d) The amount of proceeds from a sale of all or part of the Qualified Ownership Interest.

This rule shall in no circumstances cause the owner's investment to be less than zero, and accordingly no amount shall be treated as reducing the investment to the extent it would reduce the investment below zero.

57.7 Any of the items described in paragraphs 57.6(a) through (d) that flow through or are received in respect of the Qualified Ownership Interest after the owner's investment has been reduced to zero pursuant to paragraph 57.6 shall be treated as a negative amount in the owner's Adjusted Covered Taxes. However, an item described in paragraph 57.6(c) or (d) or a Qualified Refundable Tax Credit,

shall be treated as a negative amount in the owner's Adjusted Covered Taxes only to the extent of the amount of any Qualified Flow-through Tax Benefits that flowed through the Qualified Ownership Interest and that were treated as a positive amount in the owner's Adjusted Covered Taxes.

57.8 A Qualified Ownership Interest is an Ownership Interest in a Tax Transparent Entity where the assets, liabilities, income, expenses, and cash flows of the Tax Transparent Entity are not consolidated on a line-by-line basis in the Consolidated Financial Statements of the MNE Group and the total return with respect to that Ownership Interest (including distributions and benefits of tax losses and Qualified Refundable Tax Credits derived through the Tax Transparent Entity, but excluding tax credits other than Qualified Refundable Tax Credits) is expected to be less than the total amount invested by the owner of the Ownership Interest such that a portion of the investment will be returned in the form of tax credits other than Qualified Refundable Tax Credits. The determination of the expected total return is made at the time the investment is entered into and is based on facts and circumstances, including the terms of the investment.

2.10. Allocation of taxes arising under a Blended CFC Tax Regimes [AG22.04.T17]

2.10.1. Introduction

1. Article 4.3.2(c) of the GloBE Rules requires taxes imposed under a Controlled Foreign Company Tax Regime (CFC Tax Regime) to be allocated from the Constituent Entity-owner that is subject to the CFC tax to the Constituent Entity through which the CFC income has arisen. Because CFC Tax Regimes apply in respect of income earned through a foreign company, Article 4.3.2(c) allocates tax arising in one jurisdiction to a Constituent Entity in another jurisdiction. This ensures that taxes are matched with the income on which they arise for purposes of the jurisdictional ETR computations. Article 4.3.2(c) does not provide for a specific method for allocating these CFC taxes. The guidance in the Commentary provides that the CFC tax shall be allocated to each CFC based on the Constituent Entity-owner's share of the underlying income.

2. The allocation of CFC taxes under Article 4.3.2(c) is likely to be relatively straightforward when a Constituent Entity-owner holds only one CFC or when CFC tax is computed on a standalone basis. The exercise of identifying which CFC tax relates to what CFC becomes more complex, however, when the CFC tax arises under a Blended CFC Tax Regime. A Blended CFC Tax Regime is one in which the tax charge under the CFC Tax Regime is computed based on a blend of income, losses and / or creditable taxes of multiple CFCs whose Ownership Interests are held by a Constituent Entity-owner (or multiple Constituent Entity-owners that file a single tax return). Tracing the CFC tax to a specific Constituent Entity becomes significantly more complex because the CFC tax is not generated by the inclusion of income and taking into account the taxes from a specific CFC, but rather by all CFCs.

3. These Blended CFC Tax Regimes are designed not to tax low-tax outcomes in respect of a particular entity or jurisdiction but to ensure aggregate foreign income that is beneficially owned by a taxpayer through a CFC is subject to a minimum level of tax.

4. The US Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) regime is an example of a Blended CFC Tax Regime. The GILTI rules aggregate income, losses, and taxes of all CFCs owned by a US shareholder to determine whether that shareholder's share of the income derived through CFCs is subject to tax at a minimum rate. The GILTI regime was designed to test the global aggregate CFC income of the US shareholder and then impose an additional tax should the globally blended ETR be below 13.125% in a given tax year, as computed under US tax principles. This document provides guidance on the allocation of CFC taxes under Article 4.3.2(c) when such CFC taxes are generated under a Blended CFC Tax Regime.

5. In its October 2021 Statement, the Inclusive Framework agreed that consideration would be given to the considerations under which GILTI will co-exist with the GloBE Rules in order to ensure a level playing field. The Inclusive Framework has agreed that GILTI, in its current form, meets the definition of a CFC Tax Regime under the GloBE Rules and must be treated as such. However, given the status of GILTI as a Blended CFC Tax Regime and the urgent need for guidance on the allocation of GILTI taxes under Article 4.3.2(c), the Inclusive Framework has agreed a simplified allocation that can be applied to Blended CFC Tax Regimes, including GILTI, for a limited time period. Whether to allow a special allocation methodology for Blended CFC Tax Regimes after that limited time period will be assessed by the Inclusive Framework.

6. The guidance set out below allocates CFC tax incurred under a Blended CFC Tax Regime to Entities located in jurisdictions in which the GloBE Jurisdictional ETR is below the Applicable Rate for the Blended CFC Tax Regime. The Applicable Rate means the rate at which foreign taxes on CFC income generally fully offset the CFC tax through the tax credit mechanism applicable to the CFC Tax Regime. The effect of such an allocation formula is that Constituent Entities with lower Covered Taxes under the

GloBE Rules and larger amounts of income as computed under the Blended CFC Tax Regime will attract the largest amount of Blended CFC Tax Regime taxes. This result is administrable and logically allocates the tax incurred under a Blended CFC Tax Regime to the Constituent Entities which have the most significant downward impact on the aggregate ETR of the CFC shareholder under the Blended CFC Tax Regime.

2.10.2. Issues to be considered

7. This document provides guidance on the allocation of GILTI taxes and taxes arising under other Blended CFC Tax Regimes under Article 4.3.2(c).

2.10.3. Guidance

8. The following guidance will be included after paragraph 58 of the Commentary to Article 4.3.2.

58.1 To improve tax certainty and administrability of the GloBE Rules in the first years of application, a special allocation methodology has been developed for Blended CFC Tax Regimes on a time-limited basis. This methodology allocates Allocable Blended CFC Taxes to low-tax jurisdictions.

58.2 A Blended CFC Tax Regime is a CFC Tax Regime that aggregates income, losses, and creditable taxes of all the CFCs for the purposes of calculating the shareholder's tax liability under the regime and that has an Applicable Rate of less than 15%. For the purposes of this special allocation methodology, a Blended CFC Tax Regime does not include a regime that takes into account a group's domestic income (although a Blended CFC Tax Regime may allow losses incurred by the domestic shareholder of the CFC to reduce the CFC income inclusion).

58.3 Allocable Blended CFC Tax shall be allocated from a Constituent Entity-owner to a Constituent Entity under Article 4.3.2(c) in accordance with the formula set out below for Fiscal Years that begin on or before 31 December 2025 but not including a Fiscal Year that ends after 30 June 2027. Allocable Blended CFC Tax is the amount of tax charge incurred by the Constituent Entity-owner under the Blended CFC Tax Regime. For instance, in the case of GILTI, the Allocable Blended CFC Tax can be determined from the US shareholder's US federal income tax return and in the absence of a domestic loss is equal to the amount of GILTI (reduced by the GILTI deduction) multiplied by 21%, less the foreign tax credit allowed in the GILTI basket.

Blended CFC Tax Allocated to an Entity:

$$\frac{Blended\ CFC\ Allocation\ Key}{Sum\ of\ All\ Blended\ CFC\ Allocation\ Keys} \times Allocable\ Blended\ CFC\ Tax$$

Blended CFC Allocation Key:

$$Attributable\ Income\ of\ Entity \times (Applicable\ Rate\ -\ GloBE\ Jurisdictional\ ETR)$$

58.4 Attributable Income of the Entity means the Constituent Entity-owner's proportionate share of the income, of the CFC (or relevant part of the income of a CFC that is comprised of more than one Constituent Entity) in the jurisdiction in which the Entity is located as determined under the Blended CFC Tax Regime. For instance, in the case of GILTI the Attributable Income of the Entity can be determined from the US shareholder's US federal income tax return and is equal to the US shareholder's share of the tested income (without reduction for foreign income taxes) of the Constituent Entity (which may be a CFC or a tested unit of the CFC).

58.5 Applicable Rate means the threshold for low taxation under the Blended CFC Tax Regime (i.e. the minimum rate at which foreign taxes on CFC income generally fully offsets the CFC tax). For instance, in the case of GILTI the Applicable Rate is 13.125%.

58.6 GloBE Jurisdictional ETR means the Effective Tax Rate for a jurisdiction as computed under Article 5.1 without regard to any Covered Taxes under a CFC Tax Regime. If the GloBE Jurisdictional ETR equals or exceeds the Applicable Rate or the Minimum Rate, the Blended CFC Allocation Key for the Constituent Entity will be treated as zero. Further, income tax expense attributable to the Qualified Domestic Minimum Top-up Tax of a jurisdiction will be included in the computation of the GloBE Jurisdictional ETR for that jurisdiction under this paragraph. A Qualified Domestic Minimum Top-up Tax is taken into account in determining the GloBE Jurisdictional ETR only if the Blended CFC Tax Regime allows a foreign tax credit for the QDMTT on the same terms as any other creditable Covered Tax.

58.7 To the extent the income of non-Constituent Entities is subject to the Blended CFC Tax Regime, an amount of CFC tax imposed under the Blended CFC Tax Regime must be allocated to such non-Constituent Entities to ensure such tax is properly excluded from Covered Taxes for GloBE purposes. Accordingly, such non-Constituent Entities should also be included in the allocation formula set out in paragraph 58.3. Any Blended CFC Tax Regime tax allocated to such non-Constituent Entities shall be excluded from Covered Taxes. If the non-Constituent Entity is located in a jurisdiction in which the MNE Group does not compute a jurisdictional ETR under Article 5.1 (for instance, because the MNE Group has no Constituent Entities in the jurisdiction), the GloBE Jurisdictional ETR will be computed based on the aggregate income and taxes shown in the financial accounts of all non-Constituent Entities in the jurisdiction.

2.10.4. Examples

Example 4.3.2-1

1. An MNE Group with a UPE in jurisdiction X is subject to a Blended CFC Tax Regime imposed by jurisdiction X. Under the jurisdiction X Blended CFC Tax Regime, shareholders of CFCs aggregate their proportionate share of the income and taxes of all CFCs in which they hold an Ownership Interest. The foreign effective tax rate must be 13.125% in order to generate sufficient foreign tax credits to prevent the imposition of a CFC charge under this Blended CFC Tax Regime. This is without reference to impacts of any foreign tax credit limitation formulas applicable in jurisdiction X.

2. The UPE owns CFCs in jurisdictions A (A Co), B (B Co), and C (C Co). For the Fiscal Year, A Co generates 100 of Attributable Income, B Co generates 50 of Attributable Income, and C Co generates 25 of Attributable Income. The UPE owns 100% of each CFC and all of each CFC's income is Attributable Income of the Entity.

3. The GloBE Jurisdictional ETR for the jurisdictions are as follows:

   a. jurisdiction A: 10%,

   b. jurisdiction B 20%, and

   c. jurisdiction C 5%.

4. Under the Blended CFC Tax Regime, the UPE incurs 20 of tax, which must be allocated to the CFCs.

5. The Blended CFC Allocation Key for each CFC is computed as set out below:

Entity	Allocation Key Computation *(Attributable Income of Entity x (Appliable Rate – GloBE Jurisdictional ETR))*	Blended CFC Allocation Key *(Result of Allocation Key Computation)*
A Co	100 x (13.125% - 10%)	3.125
B Co	50 x (13.125% - 20%)	No Allocation
C Co	25 x (13.125% - 5%)	2.031
Sum of All Blended Allocation Keys		5.156

6. The 20 of Blended CFC Tax Regime tax is then allocated as follows:

Entity	Allocation Amount Computation *((Blended CFC Allocation Key / Sum of All Blended CFC Allocation Keys) x Allocable Blended CFC Tax)*	Blended CFC Tax Allocated *(Result of Allocation Amount Computation)*
A Co	(3.125 / 5.156) x 20	12.12
B Co	No Allocation	No Allocation
C Co	(2.031 / 5.156) x 20	7.88
Total Blended CFC Tax Allocated		20.00

Example 4.3.2-2

1. The facts are the same as Example 4.3.2-1, however, there are two Entities in Jurisdiction A. Entity A1 Co is a non-Constituent Entity and Entity A2 Co is a Constituent Entity. A1 Co earns 100 of total income and 25 of that income is Attributable Income of the Entity. A2 Co earns 75 of income, all of which is Attributable Income of the Entity.

2. The Blended CFC Allocation Key is computed as set out below:

Entity	Allocation Key Computation *(Attributable Income of Entity x (Appliable Rate – GloBE Jurisdictional ETR))*	Blended CFC Allocation Key *(Result of Allocation Key Computation)*
A1 Co	25 x (13.125% - 10%)	0.781
A2 Co	75 x (13.125% - 10%)	2.344
B Co	50 x (13.125% - 20%)	No Allocation
C Co	25 x (13.125% - 5%)	2.031
Total Allocation Key		5.156

3. The 20 of Blended CFC Tax Regime tax is then allocated as follows:

Entity	Allocation Amount Computation *((Blended CFC Allocation Key / Sum of All Blended CFC Allocation Keys) x Allocable Blended CFC Tax)*	Blended CFC Tax Allocated *(Result of Allocation Amount Computation)*
A1 Co	(0.781 / 5.156) x 20*	Excluded Because A1 Co is a Non-Constituent Entity*
A2 Co	(2.344 / 5.156) x 20	9.09
B Co	No Allocation	No Allocation
C Co	(2.031 / 5.156) x 20	7.88
Total Blended CFC Tax Allocated		16.97*

*3.03 of Blended CFC Tax is attributable to A1 Co ((0.781 / 5.156) x 20) and is not included in Adjusted Covered Taxes of the MNE Group because A1 Co is not a Constituent Entity.

3 Application of GloBE Rules to insurance companies

3.1. Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities [AG22.04.T11]

1. Chapter 7 of the GloBE Rules contains a series of special rules applicable to Investment Entities and Insurance Investment Entities. The general rule in Article 7.4 requires such Entities to apply the GloBE Rules to such Entities on a stand-alone basis. In other words, each Entity computes its own ETR and Top-up Tax based on its GloBE Income or Loss, Adjusted Covered Taxes, and Substance-based Income Exclusion. The Article allows Entities located in the same jurisdiction to be combined for this purpose.

2. Article 7.5 provides for an election to treat an Investment Entity or an Insurance Investment Entity as a Tax Transparent Entity. Article 7.5 was created to address comments submitted by the insurance industry that described a timing and location mismatch between insurance expenses and the investment income that funded the insurance liabilities. Insurance companies are often subject to tax regimes that require them to include gains and losses on their investment entities on a mark-to-market basis and that allow a deduction for increases in insurance reserves. Without the Article 7.5 election, the insurance company would have GloBE losses from its insurance expenses and the Investment Entity would have Top-up Tax on its fair value gains. Under those circumstances, it made sense to align the tax and GloBE treatment through a tax transparency election.

3. Article 7.6 provides an elective method to account for income earned through Investment Entities. The Taxable Distribution Method reduces the exposure to Top-up Tax to the extent that the Investment Entity makes distributions of its income within a four-year period that are taxable in the hands of the recipients at or above the Minimum Rate.

4. The purpose of Article 7.5 with respect to Insurance Investment Entities is to bring the income to the jurisdiction in which it is currently taxed after taking into account the related expenses. However, there are cases where this Article cannot apply because Insurance Investment Entities are not subject to a mark-to-market or similar tax regime in certain jurisdictions. Nonetheless, the insurance company may be taxed on the difference between investment income and insurance liabilities on a different basis, including when the investment income is received. For these cases, an election to Article 7.6 can achieve a similar result in terms of conformity with the local tax treatment of the investment income and related expenses.

5. Currently, Article 7.6 covers Investment Entities only and not Insurance Investment Entities. To better conform to the treatment of income earned through Insurance Investment Entities, it is therefore proposed that Insurance Investment Entities can make an election to use the Taxable Distribution Method in Article 7.6.

6. In addition, Article 7.6.1 requires a reasonable expectation that the Constituent Entity-owner will be subject to tax on distributions at rate that equals or exceeds the Minimum Rate. Under Article 7.1.1 and Article 7.2.1, the reasonable expectation test takes into account taxes paid by the entity and the shareholder. The Inclusive Framework has determined that an election under Article 7.6 should be

available where the taxes paid by the shareholder and the Investment Entity or Insurance Investment Entity, in the aggregate, are reasonably expected to equal or exceed the Minimum Rate.

7. Finally, the Inclusive Framework will give further consideration to the treatment of Investment Entities and Insurance Investment Entities under Articles 7.6 and consider simplifications and further clarifications of the rules in that article.

8. The following paragraph will replace paragraph 99 of the Commentary to Article 7.6:

> 99. Article 7.6 provides another alternative to the treatment of Investment Entities under Article 7.4. This alternative, the Taxable Distribution Method, reduces the exposure to Top-up Tax of income earned through an Investment Entity to the extent that the Investment Entity makes distributions of its income within a four-year period that are taxable in the hands of the recipients at or above the Minimum Rate. The Inclusive Framework has agreed that the election under Article 7.6.1 shall be available to Insurance Investment Entities. Accordingly, the term "Investment Entity" in Article 7.6 and the related Commentary shall be interpreted to include an Insurance Investment Entity.

9. To clarify the eligibility requirement of Article 7.6.1, the following sentence will be added after the second sentence of paragraph 100 of the Commentary to Article 7.6:

> 100. (…) Taxes arising on distributions as well as taxes incurred by the Investment Entity in respect of income distributed to a Constituent Entity-owner are taken into account in determining whether the Constituent Entity-owner is reasonably expected to be subject to tax at a rate that equals or exceeds the Minimum Rate.

10. Furthermore, in order to provide for a definition of deemed distributions in the context of Article 7.6, the following sentence will be added to paragraph 102 of the Commentary to Article 7.6:

> 102. (…) For the purposes of Art. 7.6, a deemed distribution includes the income of an Investment Entity for a Fiscal Year to the extent that it is not distributed but under domestic tax law is considered to be realised at the level of the Constituent Entity-owner and subject to taxation at that level in the same Fiscal Year.

11. In addition, the following sentence will replace the first sentence of paragraph 103 of the Commentary to Article 7.6:

> 103. A Constituent Entity-owner that is itself an Investment Entity, i.e. an intermediate Investment Entity, does not include the distribution in its GloBE Income or Loss in order to preserve the tax neutrality of Investment Entities.

3.2. Exclusion of Insurance Investment Entities from the definition of Intermediate Parent Entity and Partially-Owned Parent Entity [AG22.04.T11]

1. The definition of Intermediate Parent Entity excludes from being an Intermediate Parent Entity the following Constituent Entities: Ultimate Parent Entity, Partially-Owned Parent Entity, Permanent Establishment, or Investment Entity. Investment Entities are excluded from this definition in order to preserve the tax neutrality of the Investment Entity vis-à-vis any minority-interest holders. The same rationale applies to Insurance Investment Entities. It is therefore proposed to also exclude Insurance Investment Entities from the definition of Intermediate Parent Entity. In order to do so, paragraph 14 the Commentary to Article 2.1.2 will be revised to include the bold and underlined text and will read as follows:

> 14. Article 2.1.2 provides the rules for application of the IIR by an Intermediate Parent Entity. An Intermediate Parent Entity is defined in Article 10.1 as a Constituent Entity (other than a UPE, POPE, PE or Investment Entity) that owns (directly or indirectly) an Ownership Interest in another Constituent Entity in the same MNE Group. Investment Entities (i.e. an Investment Fund or a Real Estate Investment Vehicle and certain subsidiaries of such entities as set out in the Article 10 definition) are excluded from the definition of Intermediate Parent Entity and Parent Entity in order to preserve the tax neutrality of the Investment Entity vis-à-vis any minority-interest holders. **The same applies to Insurance Investment Entities and therefore these are also excluded from the definition of Intermediate Parent Entity.** The treatment of Investment Entities **and Insurance Investment Entities** is discussed in more detail in the Commentary to Article 7.4 to Article 7.6. To avoid difficult factual determinations and disputes as to whether the Ownership Interests in LTCEs are held by the PE or the Main Entity, PEs are not treated as Parent Entities under the GloBE Rules. In this context, Ownership Interests in an LTCE that are held through a PE are treated, instead, as held by the Main Entity.

2. The definition of Partially-Owned Parent Entity has the same deficiency. Accordingly, it is also proposed to exclude Insurance Investment Entities from the definition of Partially-Owned Parent Entity. In order to do so, paragraph 7 of the Commentary to Chapter 2 will be revised to include the bold and underlined text and will read as follows:

> 7. Articles 2.1.4 to 2.1.5 apply to so-called “split-ownership structures”, where some of the LTCEs have a significant (i.e. more than 20%) minority interest holder outside the MNE Group. In this case, the GloBE Rules depart from the top-down approach and instead require a POPE to apply the IIR notwithstanding that it is in a lower-tier of the ownership chain. **A POPE is a Constituent Entity that directly or indirectly owns an Ownership Interest in another Constituent Entity of the same MNE Group and has more than 20% of its own Ownership Interests held by persons that are not Constituent Entities of the same MNE Group. However, a POPE does not include a UPE, a Permanent Establishment, an Investment Entity or an Insurance Investment Entity.**

3.3. Restricted Tier One Capital (Article 3.2.10) [AG22.04.T11]

1. Article 3.2.10 provides a set of rules that essentially treats Additional Tier One Capital (which banks are required to issue pursuant to prudential regulatory requirements) in the same manner as a debt instrument. Distributions on Additional Tier One Capital are treated as expenses of the issuer and income of the holder in the computation of GloBE Income or Loss. Insurance companies are required to issue similar instruments, known as Restricted Tier One Capital, under prudential regulatory requirements, such as Solvency II regulations. Restricted Tier One Capital is contingent convertible subordinated debt and includes a contractual trigger to convert to equity on specified events. In some jurisdictions Restricted Tier One Capital is treated as equity for financial accounting purposes, but coupons are deductible for tax purposes. This treatment is identical to Additional Tier One Capital in the banking sector in such jurisdictions.

2. In order to provide similar treatment to similar instruments issued by insurance businesses, it is proposed that Article 3.2.10 apply also to Restricted Tier One Capital. Accordingly, the bold and underlined text will be added to paragraph 142 of the Commentary to Article 3.2.10 to read as follows:

> 142. Article 3.2.10 provides a special rule for the treatment of Additional Tier One Capital, which is defined in Article 10.1 as an instrument issued by a Constituent Entity pursuant to prudential regulatory requirements applicable to the banking sector that is convertible to equity or written down if a pre-specified trigger event occurs and that has other features which are designed to aid loss absorbency in the event of a financial crisis. This type of capital is commonly referred to in financial markets as Additional Tier One Capital. **Prudential regulatory requirements in the insurance sector often require Constituent Entities to issue instruments with the same characteristics. In the insurance sector, this type of capital is commonly referred to as Restricted Tier One Capital. Because of their similar characteristics and purpose, the Inclusive Framework has agreed that Article 3.2.10 shall also apply to Restricted Tier One Capital. This is defined as an instrument issued by a Constituent Entity pursuant to prudential regulatory requirements applicable to the insurance sector that is convertible to equity or written down if a pre-specified trigger event occurs and that has other features which are designed to aid loss absorbency in the event of a financial crisis.**

3.4. Liabilities related to Excluded Dividends and Excluded Equity Gain or Loss from securities held on behalf of policyholders (Article 3.2.1(b) and Article 3.2.1(c)) [AG22.04.T11]

3.4.1. Excluded Dividends

1. Insurance companies often hold investments in equities on behalf of the policyholders. Under these types of contracts, the insurance company is obligated to pay all earnings from the investment to the policyholders less an investment management fee. This is referred to as unit linked insurance. From an accounting perspective, the insurance company's income from dividends is reduced by the expense in respect of the increase in liabilities to the policyholders (insurance liability). Hence, the insurance company will have no net Financial Accounting Net Income or Loss on these dividends, except for its investment management fee.

2. Many of these equities will be long-term shareholdings even though they are held on trading account. Therefore, the dividends will often qualify as Excluded Dividends notwithstanding that they are included in taxable income for local tax purposes. Because of the accounting treatment as set out in the previous paragraph, this could lead to a distortive mismatch where the income is excluded from the computation of GloBE Income or Loss, but the insurance liability not. This would effectively decrease the GloBE Income (if any) of the insurance company and increase its ETR.

3. Given the close relationship between the dividends and the insurance liability, it is proposed to include the bold and underlined text below at the end of paragraph 36 of the Commentary to Article 3.2.1(b) to read as follows:

> 36. Article 3.2.1(b) adjusts a Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss by reducing that Net Income (or increasing the Loss) by the amount of any Excluded Dividends received during the Fiscal Year. In general terms, Excluded Dividends are dividends or other distributions paid on shares or other equity interests where (i) the MNE Group holds 10% or more of the Ownership Interests in the issuer or (ii) the Constituent Entity has held full economic ownership of the Ownership Interest for a period of 12 months or more. Paragraph (b) is intended to provide for a broad exemption for dividends that aligns with the operation and scope of participation exemptions in many IF jurisdictions and covers both substantial and long terms shareholdings, while, at the same time, ensuring that the exclusion does not provide unintended benefits for dividend income received by a Constituent Entity as part of its trading activity. **Where a movement in an insurance company's reserves economically matches an Excluded Dividend (net of the investment management fee) from a security held on behalf of a policyholder (for example, unit linked insurance), the movement in the insurance reserves is not allowed as an expense in the computation of GloBE Income or Loss.**

4. In addition, it is proposed to include the bold and underlined text below at the end of paragraph 45 of the Commentary to Article 3.2.1(b) to read as follows:

> 45. In relation to Short-term Portfolio Shareholdings, the dividend income is not included in the adjustment for Excluded Dividends and thus would be included in the GloBE Income or Loss. Any Taxes paid under local law in respect of those dividends would be included in the Adjusted Covered Taxes (the numerator) of the ETR calculation under Article 4.1.1. The treatment of dividends on Short-term Portfolio Shareholdings applies equally to dividends on stock in domestic and foreign corporations. Including dividends on Short-term Portfolio Shareholdings in the GloBE Income or Loss eliminates the need to exclude the related expenses and the need for rules to determine the scope and amount of those related expenses. Although local tax rules typically disallow deductions for expenses associated with income that is excluded from taxable income, for simplicity, the GloBE Rules do not disallow expenses related to Excluded Dividends **(except *that***

movements in insurance reserves related to Excluded Dividends from securities held on behalf of policyholders (for example, unit linked insurance) ***are not allowed as a deduction in the computation of GloBE Income or Loss*****)** and therefore rules to determine the scope and amount of those related expenses are unnecessary.

3.4.2. Excluded Equity Gain or Loss

5. For the same reasons as set out above under Excluded Dividends, it is also agreed that expenses related to Excluded Equity Gains or Losses from unit linked insurance must be excluded. Accordingly, the following bold and highlighted text is added to the last sentence of paragraph 54 of the Commentary to Article 3.2.1(c):

> 54. (…) However, gains and losses from the disposition of a Portfolio Shareholding are included in the GloBE Income or Loss. ***For simplicity, the GloBE Rules do not disallow expenses related to Excluded Equity Gains or Losses in the computation of GloBE Income or Loss*** **(except** ***the*** **expenses from movements in insurance reserves related to Excluded Equity Gains or Losses from securities held on behalf of policyholders (for example, unit linked insurance)** ***are not allowed as a deduction in the computation of GloBE Income or Loss*****)**.

3.5. Simplification for Short-term Portfolio Shareholdings (Article 3.2.1(b)) [AG22.04.T11]

1. Under the rules for Excluded Dividends, there is an exception for dividends from Short-term Portfolio Shareholdings. A Short-term Portfolio Shareholding is a Portfolio Shareholding that has been held for less than one year at the time a dividend is distributed. These dividends are included in the GloBE Income or Loss.

2. Insurance companies and other stakeholders indicate that the requirements to differentiate Short-term Portfolio Shareholdings from other (long-term) Portfolio Shareholdings are burdensome. As a matter of administrative simplification, it is therefore proposed that MNE Groups can for each Constituent Entity elect to include dividends from all their Portfolio Shareholdings (including long-term Portfolio Shareholdings) in their GloBE Income or Loss computation. Any type of Constituent Entity of an MNE Group can make this election, whether they are insurance companies or not. It is however expected that mostly insurance companies would elect. This election would be a Five-Year Election and should be made at the level of the Constituent Entity.

3. An MNE Group that elected to include all dividends from Portfolio Shareholdings in its computation of GloBE Income or Loss would not need to adjust for movements in insurance reserves that are related to securities held on behalf of policyholders. Consequently, this proposal could also be a simpler alternative to the Excluded Dividend provision as discussed above.

4. Accordingly, the bold and underlined text will be included at the end of paragraph 45 of the Commentary to Article 3.2.1(b):

> 45. In relation to Short-term Portfolio Shareholdings, the dividend income is not included in the adjustment for Excluded Dividends and thus would be included in the GloBE Income or Loss. Any Taxes paid under local law in respect of those dividends would be included in the Adjusted Covered Taxes (the numerator) of the ETR calculation under Article 4.1.1. The treatment of dividends on Short-term Portfolio Shareholdings applies equally to dividends on stock in domestic and foreign corporations. Including dividends on Short-term Portfolio Shareholdings in the GloBE Income or Loss eliminates the need to exclude the related expenses and the need for rules to determine the scope and amount of those related expenses. Although local tax rules typically disallow deductions for expenses associated with income that is excluded from taxable income, for simplicity, the GloBE Rules do not disallow expenses related to Excluded Dividends **(except movements in insurance reserves related to Excluded Dividends from securities held on behalf of policyholders)** and therefore rules to determine the scope and amount of those related expenses are unnecessary. **Alternatively, a Filing Constituent Entity can (for each Constituent Entity) make a Five-Year Election to include in the computation of GloBE Income all dividends received by the Constituent Entity with respect to Portfolio Shareholdings, regardless of whether these are Short-term Portfolio Shareholdings, notwithstanding the adjustment for Excluded Dividends that would apply in the absence of the election. This means that in this situation, after the election, all dividends on Portfolio Shareholdings of the elected Constituent Entities will be included in the computation of the Constituent Entity's GloBE Income or Loss.**

3.6. Application of Article 7.5 to Mutual insurance companies [AG22.04.T7]

3.6.1. Introduction

1. This section provides guidance on how the Investment Entity Transparency Election in Article 7.5 applies when an Investment Entity is owned by a mutual insurance company.

2. The Investment Entity Transparency Election allows a Constituent Entity-owner to elect to treat an Investment Entity (including an Insurance Investment Entity) as a Tax Transparent Entity for the purposes of the GloBE Rules.

3. When the election is made, the financial accounting net income or loss of the Investment Entity is allocated to its Constituent Entity-owner. This enables the MNE Group to bring the treatment of the Investment Entity under the GloBE Rules into line with the local tax treatment, where the income of a fund is typically taxed at the level of its investors rather than in the fund vehicle itself.

4. To maintain the integrity of the GloBE Rules, the availability of the Article 7.5 election is subject to certain conditions. The first condition is that the Constituent Entity-owner is subject to tax under a mark-to-market or similar regime based on the annual changes in the fair value of its Ownership Interests in the Investment Entity. The second condition is that the tax imposed is at a rate that equals or exceeds the minimum rate.

5. These conditions are designed to restrict the election to circumstances where the income of the Investment Entity is in substance taxed as though it was a tax transparent entity for local tax purposes, with the unrealised income and gains of the fund in effect subject to tax at the investor level on an annual basis.

3.6.2. Issue to be considered

6. Mutual insurance companies are regulated insurance companies which are owned exclusively by their policyholders. These companies do not have share capital and consequently any returns generated from their investments are returned as surplus to their policyholders.

7. As the returns are wholly attributable to the policyholders, the income from investments is exactly matched by an offsetting expense, which corresponds to the increase in the company's liabilities to its policyholders.

8. There is therefore no profit from an accounting perspective, which means the mutual insurance company would not ordinarily be expected to have GloBE Income or be subject to taxation under the GloBE Rules.

9. However, some mutual insurance companies make investments in Investment Entities on behalf of their policyholders. In some cases, these Investment Entities will be controlled by the mutual insurance company and will therefore be separate Constituent Entities in the MNE Group whose Effective Tax Rate will be measured under the rules in Article 7.4.

10. As with all investments by a mutual insurance company, these investments are ultimately held for the benefit of policyholders, and there is therefore no accounting profit in either the financial accounts of the mutual insurance company or from a consolidated MNE Group perspective.

11. However, the Investment Entity's financial accounts will not include an offsetting expense in respect of liabilities to policyholders. This is because the financial obligations to policyholders belong to the mutual insurance company rather than the Investment Entity. This means that the Investment Entity's accounts will often include an accounting profit, which could give rise to a Top-up Tax liability unless the

mutual insurance company is able to make the Article 7.5 election to treat its controlled Investment Entity as a Tax Transparent Entity.

12. There is some uncertainty whether mutual insurance companies meet the conditions for the Article 7.5. election. On the one hand, mutual insurance companies are generally subject to tax, and pay tax, on their investment returns on behalf of their policyholders. However, certain types of income may not be subject to this regime and because a mutual insurance company accrues an expense for its surplus, all of which is payable to policyholders, it does not generate profits and may not incur corporate tax on this type of income.

3.6.3. Guidance

13. Delegates have agreed that mutual insurance companies should be eligible to make the Article 7.5 election with respect to Investment Entities and Insurance Investment Entities that they control, because this is necessary to ensure that the GloBE Rules reflect the underlying economics of these arrangements, and in particular the fact that all profits earned by mutual insurance companies on behalf of policyholders are immediately expensed by the MNE Group in the Consolidated Financial Statements.

14. Paragraph 91 of the Commentary to the Investment Entity Transparency Election under Article 7.5 will be revised by substituting a new sentence for the first sentence, adding a new sentence after the first sentence, and inserting a reference to Insurance Investment Entities where necessary in the paragraph. The paragraph is revised by the bold and underlined text below to read as follows:

> 91. **A Filing Constituent Entity may elect to treat a Constituent Entity that is an Investment Entity or an Insurance Investment Entity as a Tax Transparent Entity if the Constituent Entity-owner of that Investment Entity or Insurance Investment Entity is subject to tax in its location under a mark-to-market or similar regime based on the annual changes in the fair value of its Ownership Interest in the Investment Entity or Insurance Investment Entity and the tax rate applicable to the Constituent Entity-owner with respect to such income equals or exceeds the Minimum Rate. For this purpose, a Constituent Entity that is a policyholder-owned, regulated insurance Entity (a "regulated mutual insurance company") and that owns an Ownership Interest in an Investment Entity or an Insurance Investment Entity is considered to be subject to tax under a mark-to-market or similar regime based on the annual changes in the fair value of its Ownership Interest in the Investment Entity or Insurance Investment Entity at a rate that exceeds the Minimum Rate.** The election does not need to be made with respect to all Constituent Entity-owners of the Investment Entity or an Insurance Investment Entity. However, the election applies to all of a Constituent Entity-owner's interests in the Investment Entity or Insurance Investment Entity.

15. In addition, a new paragraph 91.1 will be added to read as follow:

> 91.1. The previous paragraph is further clarified by the following example. Company A is a regulated mutual insurance company which is wholly policyholder-owned. It decides to set up Subsidiary B to invest funds for the benefit of its policyholders. Subsidiary B is an Insurance Investment Entity as defined in Article 10.1. Subsidiary B is 100% owned by Company A and is a Constituent Entity in Company A's MNE Group. Subsidiary B's Financial Accounting Net Income or Loss for the Fiscal Year is 100. Company A's financial accounts include a fair value gain of 100 on the increase in the value of its ownership interests in Subsidiary B. This is offset by an expense of 100 in respect of the increase in Company A's liabilities to its policyholders, meaning that Company A has no Financial Accounting Net Income or Loss for the Fiscal Year. However, the fair value gain is excluded from Company A's GloBE Income or Loss under Article 3.2.1(c). Consequently, Company A would have a GloBE Loss of 100, while Subsidiary B would have a GloBE Income of 100. From the MNE Group's perspective, there is no net income as the 100 of income from the fund

is economically the income of the policyholders rather than the income of the MNE Group. As Company A is a regulated mutual insurance company, it is eligible to make an Article 7.5 election to treat Subsidiary B as a Tax Transparent Entity. While the election is in effect, Subsidiary B's income is allocated to Company A in accordance with Article 3.5. Company A therefore includes the 100 of Financial Accounting Income or Loss, which is matched against the expense of 100 from the movement in liabilities to policyholders, and results in GloBE Income of zero. Subsidiary B also has GloBE Income of zero as its Financial Accounting Net Income or Loss has been allocated to Company A.

4 Transition

4.1. Deferred tax assets with respect to tax credits under Article 9.1.1 [AG22.04.T12]

4.1.1. Introduction

1. Article 9.1.1 is a transition rule that is designed to allow pre-existing deferred tax accounting attributes to be used in the calculation of the Adjusted Covered Taxes to prevent distortions in the calculation of the Effective Tax Rate (ETR) upon entry into the GloBE regime. Article 9.1.1 allows the MNE Group to take into account the deferred tax accounting attributes of the MNE Group at the beginning of the Transition Year, at the lower of the Minimum Rate or the applicable domestic tax rate. In case of a DTA that has been recorded at a rate lower than the Minimum Rate, such DTA may be taken into account at the Minimum Rate if the taxpayer can demonstrate that the DTA is attributable to a GloBE Loss.

2. The Commentary clarifies that Article 9.1.1 provides the basis to use these attributes in the determination of Adjusted Covered Taxes pursuant to Article 4.4. Therefore, when a pre-existing deferred tax attribute is used for financial accounting purposes in a Fiscal Year in which the GloBE Rules apply, such attribute is available for use in the application of Article 4.4.

3. Article 4.4 establishes the mechanism to address temporary differences. The mechanism is based on deferred tax accounting as used in the financial accounts with certain adjustments to protect the integrity of the GloBE Rules. One of these adjustments, Article 4.4.1(e), excludes the deferred tax expense with respect to the generation of tax credits as well as the deferred tax expense with respect to the use of tax credits.

4. Generally, a tax credit is an amount that taxpayers can subtract directly from taxes owed to a government. DTAs are recognised in the financial accounts for the carry-forward of unused tax credits to the extent that it is probable that future taxable profit will be available against which the tax credits can be utilised. This may occur when tax credits are granted in a jurisdiction due to a tax liability imposed in another jurisdiction, such as foreign tax credits, or tax credits are granted due to qualifying expenditure incurred that can be used to decrease future tax liabilities, such as investment tax credit.

4.1.2. Issues to be considered

5. Article 9.1.1 allows the MNE Group to "take into account *all of the deferred tax assets* [emphasis added] and deferred tax liabilities reflected or disclosed in the financial accounts of all of the Constituent Entities in a jurisdiction for the Transition Year". In contrast, Article 4.4.1(e) excludes any deferred tax expense arising from the generation and the use of tax credits from the Total Deferred tax Adjustment Amount.

6. Stakeholders have asked whether Article 9.1.1 permits the pre-existing deferred tax assets with respect to tax credits to be utilised in calculating the ETR for a jurisdiction in the Transition Year and subsequent years. Delegates have also asked whether other adjustments set forth in Article 4.4 (in addition

to Article 4.4.1(e)) must be taken into account for purposes of determining the amount of pre-existing deferred tax accounting attributes.

4.1.3. Guidance

7. As explained in the Commentary, Article 9.1.1 is not intended to require an MNE Group to undertake complex calculation as if the Constituent Entity had been subject to the GloBE Rules in prior years. There are no compelling reasons to exclude particular DTAs from deferred tax attributes to be taken into account in the Transition Year and used in the ETR calculation for a jurisdiction. Accordingly, DTAs attributable to tax credit carry-forwards are taken into account in computing Adjusted Covered Taxes in the Transition Year and subsequent Fiscal Years under Article 9.1.1. Article 4.4.1(e) does not apply to such DTAs.

8. Article 9.1.1 states that the DTAs "must be taken into account at the lower of the Minimum Rate or the applicable domestic tax rate". Where a DTA is computed based on the difference in the accounting and tax carrying value of an asset or liability, a DTA can be recast by simply multiplying that difference by 15% instead of the rate used to create the financial accounting DTA. Similarly, in the case of a DTA arising from a loss carry-forward, the DTA can be recast by taking the outstanding balance of the loss carry-forward at the beginning of the Transition Year and multiplying it by 15%. However, it might be difficult to similarly recast DTAs arising from tax credit carry-forwards because they are not computed based on the deferred tax effect of differences in the carrying values of assets or liabilities otherwise reflected in the financial accounts.

9. A DTA attributable to a foreign tax credit carry-forward is based on the amount of foreign tax paid. One approach to recasting foreign tax credit carry-forward DTAs might be to determine the amount of foreign income on which the creditable tax was paid and then multiply that income by 15% (assuming the tax rate were above the Minimum Rate). However, tracking and tracing foreign tax credits and underlying foreign income through multiple prior years would be complex and burdensome, particularly where a jurisdiction allows taxes paid in respect of some foreign income to be cross-credited against taxes on other foreign income. Moreover, the foreign tax credit carry-forward may be due to an indirect tax credit allowed with respect to the income of a controlled foreign company (CFC). In that case, the foreign tax credit is attributable to tax paid by the branch on its income, but the credit carry-forward will be used against the tax liability of the CFC's shareholder, which may be taxed at a different rate from the CFC's rate.

10. The amount of a DTA attributable to other tax carry-forwards may be based on expenditures that qualify for a credit or some other basis. Where tax credits are granted based on qualifying expenditures, the DTAs will be recognised for the unused tax credit, without regard to an income item previously taken into account and applicable tax rate.

11. To avoid complexity and protect the integrity of the GloBE Rules, a simplified approach of recasting DTAs with respect to tax credits could be used where the applicable domestic tax rate is equal to or higher than the Minimum Rate. The recast is not permitted where the applicable domestic tax rate is lower than the Minimum Rate. The recast amount for such DTAs shall be determined in accordance with the following formula:

$$\frac{Deferred\ tax\ assets\ reflected\ in\ the\ financial\ accounts}{Applicable\ domestic\ tax\ rate} \times Minimum\ Rate$$

12. In general, the applicable domestic tax rate is the tax rate applicable to the Constituent Entity in the Fiscal Year preceding the Transition Year. However, if the tax rate applicable to the Constituent Entity changes in a subsequent Fiscal Year, the formula must be re-applied to the outstanding balance of the tax credit in the financial accounts to determine the revised DTA for GloBE purposes.

13. It is reasonable to expect that the tax credits will be used to decrease a future tax liability, which will be determined by multiplying the relevant taxable income by the applicable domestic tax rate. The simplified approach recognises that amount of taxable income as an appropriate proxy for purposes of recasting DTAs with respect to tax credit carry-forwards. In essence, the formula divides the DTA by the domestic tax rate to determine the amount of domestic taxable income that will be sheltered by the credit when used and then multiplies that amount of income by the Minimum Rate. In so doing, the formula ensures that the tax credit utilised in the Adjusted Covered Taxes computation in respect of that future income does not provide excess shelter to other income.

Interaction with Article 3.2.4 and Article 4.1.3 (b)

14. Article 3.2.4 provides that "Qualified Refundable Tax Credits shall be treated as income in the computation of GloBE Income or Loss of a Constituent Entity". When a Qualified Refundable Tax Credit (QRTC) is settled to reduce the tax payable in a year, it does not reduce the Constituent Entity's Covered Taxes. On the other hand, Article 4.1.3(b) provides that "any amount of credit or refund in respect of a Non-Qualified Refundable Tax Credits (Non-QRTC) that is not recorded as a reduction to the current tax expense" will be treated as a reduction to Covered Taxes of a Constituent Entity. With respect to refundable tax credits that were recorded as income in the financial accounts in any Fiscal Years prior to the Transition Year, it may be unnecessary to make such distinction between the QRTC and Non-QRTC because of the favourable treatment applicable to DTAs arising from other tax credit carry-forwards explained above. The suggested approach is to treat QRTCs and non-QRTCs in the same way for GloBE purposes, i.e. as income, not a reduction to the current tax expense. In addition to increasing compliance and administrative burdens, the alternative approach of treating QRTCs and Non-QRTCs differently as provided under Article 3.2.4 and Article 4.1.3(b) could lead to unexpected and unintended outcomes. For example, a Constituent Entity that was granted non-refundable tax credits prior to becoming subject to the GloBE Rules would have recognised a DTA arising from the unused tax credits. Such DTA can be used to increase the Constituent Entity's Adjusted Covered Taxes in the indefinite future under the transition rule in Article 9.1.1 as interpreted in this guidance. In contrast, if the tax credits are refundable and the tax refunds or tax credits that do not meet the QRTC definition need to be treated as a reduction to the current tax expense for GloBE purposes, the non-QRTCs coming into the GloBE Rules would be treated less favourably than non-refundable tax credits under the transition rule. This approach might also encourage taxpayers to take aggressive positions as to the proper accounting treatment of tax credits arising prior to the Transition Year.

15. Based on the foregoing, when Article 9.1.1 applies, the DTAs with respect to tax credit carry-forwards reflected in the financial accounts of a Constituent Entity shall be taken into account in the Transition Year and the amount of such deferred assets shall be recast when the applicable domestic tax rate is higher than the Minimum Rate. Further, the settlement of any refundable tax credit arising prior to the Transition Year shall not reduce Adjusted Covered Taxes. This rule applies regardless of whether or not the settlement amount satisfies a tax liability in the Transition Year or subsequent years and without regard to whether such tax credits meet the definition of a QRTC.

Interaction with other adjustments set forth in Article 4.4

16. Requiring an MNE Group to undertake the full calculation of the ETR as if the Constituent Entity had been subject to the GloBE Rules in prior years would produce significant compliance burdens. In order to facilitate compliance by MNEs upon entry into the GloBE Rules, the pre-existing deferred tax attributes are available for use notwithstanding the adjustments otherwise provided in Article 4.4, except to the extent there are limitations on their use in Article 9.1.

17. To clarify, the following guidance will be included after paragraph 6 of the Commentary to Article 9.1.1:

6.1 Deferred tax assets with respect to tax credit carry-forwards reflected or disclosed in the financial accounts of a Constituent Entities in a jurisdiction shall be treated as deferred tax accounting attributes to be used in the calculation of the ETR in the Transition Year and subsequent years. Article 4.4.1(e) shall not apply to such deferred tax assets arising prior to the Transition Year. The amount of deferred tax assets recorded for purpose of Article 9.1.1 shall be equal to the deferred tax assets accrued in the financial accounts if the tax rate used to determine the deferred tax assets is below the Minimum Rate or, in any other case, such deferred tax assets shall be determined in accordance with the following formula:

$$\frac{Deferred\ tax\ assets\ reflected\ in\ the\ financial\ accounts}{Applicable\ domestic\ tax\ rate} \times Minimum\ Rate.$$

For this purpose, the Applicable domestic tax rate is the tax rate in the Fiscal Year preceding the Transition Year. However, if the tax rate applicable to the Constituent Entity changes in a subsequent Fiscal Year (the re-application year), the formula must be re-applied to the outstanding balance of the tax credit in the financial accounts at the beginning of the re-application year to determine the revised DTA for GloBE purposes. The change in the amount of the DTA resulting from re-application of the formula shall not be treated as deferred tax expense included in the computation of Adjusted Covered Taxes in the re-application year. Rather, the deferred tax expense for the re-application year and subsequent years shall be determined by reference to the amount of the reversal of the DTA after re-application of the formula.

6.2 Refundable tax credits might have been recorded as income in the financial accounts of a Constituent Entity before the applicability of the GloBE Rules. In this case, no deferred tax accounting attributes would be generated and thereby subject to Article 9.1.1. Nevertheless, to avoid unintended outcomes, the settlement of refundable tax credits that accrued prior to the beginning of the Transition Year, whether or not the amount satisfies an income tax liability, generally should not be treated as a reduction to Adjusted Covered Taxes

6.3 Further, except as provided in Article 9.1.2, attributes imported into the GloBE attributes pursuant to Article 9.1.1 are not subject to any adjustments to deferred tax expense under Article 4.4.1(a), (b), (c), or (d), or Article 4.4.4. Under Article 9.1.1, a Constituent Entity's tax attributes at the beginning of the Transition Year shall include any deferred tax asset that was not recognised because the recognition criteria was not met.

4.1.4. Examples

18. The following examples will be included in the GloBE Model Rules Examples.

Example 9.1.1-1

1. A Co is a Constituent Entity of an MNE Group that will become subject to the GloBE Rules for its Fiscal Year ending on 31 December 2023 for the first time. A Co is located in country A, which applies worldwide tax system and provides foreign tax credit to mitigate the potential for double taxation. Country A imposes a 20% corporate income tax. A Co's taxable year for country A tax purposes ends on 31 December.

2. In year 2022, A Co earned interest income of 100 from an investment in country B which has been subject to a withholding tax of 30 in country B. Under the domestic tax law of country A, A Co was allowed to use 20 of the withholding tax as a tax credit in 2022 and to carry forward the remaining 10 of tax credit. A Co established a deferred tax asset of 10 in its financial accounts.

3. Also in year 2022, A Co incurred certain qualifying expenditure on R&D and was granted an investment tax credit of 10. A Co recognised a deferred tax asset of 10 in the financial accounts accordingly.

4. The deferred tax asset with respect to tax credit carry-forwards shall be taken into account in the Transition Year and subsequent Fiscal Years, and such deferred tax asset should recast at the Minimum Rate because the applicable domestic tax rate is equal to or higher than the Minimum Rate. The deferred tax assets arising from foreign tax credit carry-forward (10) and investment tax credit carry-forward (10) shall recast in accordance with the formula described in the Commentary to Article 9.1.1. Under these facts the recast deferred tax asset for each carry-forward is equal to 7.5 (= [10 deferred tax asset / 20% domestic tax rate] x 15% Minimum Rate).

Example 9.1.1-2

1. The facts are the same as in Example 9.1.1-2, except that A Co did not treat the investment tax credit as a deferred tax asset but as income in the financial accounts. The investment tax credit does not meet the definition of Qualified Refundable Tax Credit. In year 2027, A Co settles the investment tax credit of 10 and reduces the cash tax owed for 2027. A Co's Adjusted Covered Taxes is not reduced by the amount of the investment tax credit settled in that year.

4.2. Applicability of Article 9.1.3 to transactions similar to asset transfers [AG22.04.T16]

4.2.1. Introduction

1. This section provides guidance on the applicability of Article 9.1.3 to domestic and cross-border transactions which are treated similarly to asset sales from an accounting perspective.

2. Article 9.1.3. provides a limitation on asset transfers which take place after 30 November 2021 and before the commencement of a Transition Year (hereinafter referred to as the Pre-GloBE Period). Its policy intent is to limit MNE Groups' ability to enter into tax-free or low-tax transactions during the Pre-GloBE Period that increase an asset's carrying value. With such transactions, an MNE Group can use the higher carrying value to reduce its GloBE Income, for example through depreciation or amortization expenses, during GloBE years without any risk of Top-up Tax on the corresponding gain because the asset was transferred in the Pre-GloBE Period.

3. Therefore, under Article 9.1.3., if an asset (other than inventory) is transferred during the Pre-GloBE Period, and Entities involved in the transfer would have been Constituent Entities of the same MNE Group had the GloBE Rules been in effect with respect to that MNE Group, the acquiring Entity must use the disposing Entity's carrying value at the time of the disposition for purposes of determining the asset's carrying value at the beginning of the Transition Year.

4. Depending upon the financial accounting standard, an MNE can use a variety of transactions to increase an asset's carrying value in the acquiring Entity's financial accounts. For example:

Transaction type	Element of transaction which can be low-tax or tax free
A sale of an asset	Gain from sale of asset
A capital lease, which is accounted for in the same or similar manner as a purchase of an asset	Gain from sale of asset
A license that is effectively treated as a sale for accounting purposes	Gain from sale of asset
A transfer of assets through a sale of a Controlling Interest	Gain from sale of asset
A prepayment of royalty or rents where the licensor/lessor records the prepayment as income and the licensee/lessee capitalizes and amortizes the asset in its financial accounts	Lump sum income on prepaid royalty or rent
A total return swap where the underlying asset is transferred to the financial accounts of the Entity that acquired the rights to income and capital gains generated by an underlying asset	Gain from transfer of underlying asset
A migration of an Entity/Entities where an MNE Group receives a step-up in the tax basis or carrying value (e.g. based on fair value of assets) of the relocated assets	Exit from original jurisdiction
A change to fair value accounting where the Entity records the relevant gains or losses from fair value changes of the underlying asset and corresponding adjustments to the carrying value of the asset	Adjustment to opening equity upon accounting principle change and annual gains from fair value accounting

4.2.2. Issues to be considered

5. How should "transfer of assets" be interpreted under Article 9.1.3? Does it cover only transactions that are structured as a sale? Or does it also cover other transactions that are accounted for similar to a sale (i.e. transactions which give rise to an asset in the financial accounts, the cost of which may be taken into account in computing the Entity's GloBE Income or Loss in subsequent years)?

6. Does Article 9.1.3 apply where the relevant financial accounting standard requires a single Entity to increase the carrying value of an asset or a deferred tax asset related to such asset in the same or similar manner as if the Entity had both sold and acquired the asset?

7. Does Article 9.1.3 apply to a transaction where the asset arises for accounting purposes during the Pre-GloBE Period but the legal transfer occurs in or after the Transition Year?

4.2.3. Guidance

8. The integrity of the GloBE Rules would be undermined if MNE Groups were allowed to engage in asset transactions during the Pre-GloBE Period where the income from the transaction is taxed below the minimum rate without the risk of Top-up Tax and the corresponding increase in carrying value shields future income from potential Top-up Tax. This can also happen in the case of transfers or deemed transfers that happen within the same Entity, where the Entity is taxed at a low rate during the Pre-GloBE Period, and the same Constituent Entity can use the corresponding carrying value increase in computing its GloBE Income after the Transition Year. Therefore, all transactions and corporate restructurings that are accounted for similar to an asset transfer (i.e. where the MNE Group creates or increases the carrying value of an asset), regardless of their form and whether they take place within an Entity or among Entities, should be viewed as a "transfer of asset" under Article 9.1.3.

9. These conclusions will be incorporated into the Commentary to Article 9.1.3. The language is set out in the paragraphs numbered 10.2 through 10.7 in section 4.3.3 of this document.

4.3. Asset carrying value and deferred taxes under 9.1.3 [AG22.04.T2]

4.3.1. Introduction

1. This section provides guidance on the rule in Article 9.1.3. Article 9.1.3 is a transition rule that is designed to prevent an MNE from stepping-up the GloBE carrying value of a capital asset through the use of an intragroup transfer. Article 9.1.3 applies when an asset (other than inventory) is transferred between Entities after 30 November 2021 and before the Transition Year of an MNE Group. When this transition rule applies, it will limit the carrying value of the asset for GloBE purposes and therefore affect the MNE Group's computations under the GloBE Rules in the Transition Year and subsequent Fiscal Years. Article 9.1.3 provides that:

> [i]n the case of a transfer of assets between Constituent Entities after 30 November 2021 and before the commencement of a Transition Year, the basis in the acquired assets (other than inventory) shall be based upon the disposing Entity's carrying value of the transferred assets upon disposition with the deferred tax assets and liabilities brought into GloBE determined on that basis.

2. The Commentary to the article clarifies that the rule only applies where the relevant Entities would have been Constituent Entities of the same MNE Group if that MNE Group had been subject to the GloBE Rules at the time of the asset transfer. It is not intended to apply to transfers of assets in connection with a merger or acquisition in which an Entity becomes a Constituent Entity of an MNE Group. Accordingly, the rule only applies to transfers of assets between Entities that would have been Group Entities of the same MNE Group before the transaction and not as a result of the transaction.

3. In an asset transfer between Constituent Entities, the acquiring Constituent Entity may take a cost or fair value basis in the acquired asset for local tax purposes. This may occur where the disposing Constituent Entity is subject to local tax on the sale or the acquiring Constituent Entity is in a different jurisdiction. In some circumstances, the MNE Group may create a deferred tax asset in connection with the sale based on the difference between the group's financial accounting carrying value of the asset upon disposition and the tax basis of the asset. This may occur because the Acceptable Financial Accounting Standard treats the acquiring Constituent Entity as having acquired the asset at the MNE Group's carrying value rather than at fair value. Alternatively, it may occur because the MNE Group has a practice of determining its deferred tax assets and liabilities after eliminating gains and losses attributable to intra-group transactions.

4. The purpose of the transition rule in Article 9.1.3 is explained in the Commentary. The rule is designed to prevent an MNE Group from transferring assets (other than inventory) within the group before it becomes subject to the GloBE Rules in order to increase the carrying value of the assets in the hands of the acquiring Entity and thereby reduce its GloBE Income (or increasing its GloBE Loss) in future years without subjecting the corresponding gain to potential application of the GloBE Rules in the hands of the disposing Entity.

4.3.2. Issues to be considered

5. Under Article 9.1.3, where assets are transferred among Constituent Entities after 30 November 2021 and before the beginning of the Transition Year, the acquiring Constituent Entity's "basis in those assets" shall be "based upon" the disposing Entity's carrying value of those assets upon disposition "with the deferred tax assets and liabilities brought into GloBE determined *on that basis*" [emphasis added]. This language raises the following questions:

a. Does the phrase "basis in those assets" refer to tax basis or the carrying value of the assets for purposes of the GloBE Rules?

b. Does the phrase “based upon the disposing Entity’s carrying value of the transferred assets upon disposition” freeze the carrying value at the date of transfer or does it allow for accounting adjustments that occur after 30 November 2021 and before the beginning of the Transition Year?

c. Does the phrase “on that basis” mean that the MNE Group should determine deferred tax assets and liabilities based on the difference between the GloBE carrying value and the local tax basis of the asset? Or does it mean that the MNE Group must use the deferred tax asset or liability, if any, that was reflected in the financial accounts before the transaction that triggered the rule?

d. If any pre-existing deferred tax asset or liability on the transferred asset is reflected in the financial accounts of the disposing constituent entity, in relation to any pre-existing difference between the local tax basis of the asset and its accounting carrying value, how should this timing difference be taken into account by the purchasing constituent entity?

4.3.3. Guidance

6. The term “basis” typically refers to the tax carrying value of an asset. Although the GloBE Rules generally are drafted in terms of carrying value, Article 9.1.3 uses the term basis. Nonetheless, Article 9.1.3 is referring to the carrying value under the GloBE Rules. Thus, Article 9.1.3 provides a rule for the carrying value that should be used for purposes of determining depreciation, amortization, gain, loss, etc., with respect to the asset under the GloBE Rules.

7. Article 9.1.3 states that the acquiring Entity’s carrying value of the asset is “based upon” the disposing Entity’s carrying value of the transferred asset. By using the phrase “based upon the disposing Entity’s carrying value”, Article 9.1.3 contemplates that such carrying value may change during the period after acquisition and before the Entity becomes subject to the GloBE Rules. Thus, at the date of the transfer, the acquiring Entity takes the disposing Entity’s carrying value in the asset under Article 9.1.3. Thereafter, the acquiring Entity accounts for the asset in accordance with its financial accounting standard. Accordingly, the acquiring Entity may depreciate or amortize the asset from the date of acquisition, but must do so using the acquisition carrying value determined under Article 9.1.3 for GloBE purposes. Similarly, the acquiring Entity may add to the carrying value any capitalised costs under its accounting standard.

8. As explained in the Commentary, Article 9.1.3 is intended to limit the ability to step-up the basis (i.e. the GloBE carrying value) in the transferred assets without including the resulting gain in the computation of the GloBE Income or Loss. If the MNE Group were allowed to take into account a deferred tax asset created in connection with the sale, it would, in combination with the financial accounting carrying value upon disposition, affect the applicability of the GloBE Rules in much the same way as allowing the step-up in carrying value of the asset for GloBE purposes. The step-up in carrying value essentially eliminates an amount of income equal to the step-up from the acquiring Constituent Entity’s GloBE Income or Loss computation, either at the time of a subsequent sale by the acquiring Constituent Entity’s or over the asset’s depreciation or amortization period. The carrying value upon disposition requirement of Article 9.1.3 preserves that income in the GloBE income or Loss computation, but the corresponding deferred tax asset amount, if allowed, would be included in the Covered Taxes and, in effect, would shield that income from Top-up Tax. This result would be inconsistent with the policy and purpose of Article 9.1.3.

9. When Article 9.1.3 applies, the acquired asset must be initially recorded at its carrying value upon disposition for GloBE purposes to limit the ability to step-up its basis (i.e. its carrying value for GloBE purposes) without including the corresponding gain in the computation of GloBE Income or Loss. Because there is no change in asset carrying value when the transitional rule applies, items of deferred tax expense

with respect to such assets will be recorded for GloBE purposes with respect to the carrying value of the assets transferred.

10. In order to clarify this intended outcome and the conclusion reflected in section 4.2.3 of this document, the Commentary to Article 9.1.3 will be revised by deleting paragraph 10 and replacing it with the following text:

> 10.1 Article 9.1.3 provides a limitation on intra-group asset transfers before applicability of the GloBE Rules. Article 9.1.3 applies when an asset (other than inventory) is transferred between Entities after 30 November 2021 and before commencement of the Transition Year of an MNE Group if such Entities would have been Constituent Entities of that MNE Group had the GloBE Rules been in effect with respect to that MNE Group immediately before the transfer. When Article 9.1.3 applies, the acquiring Entity must treat the asset for purposes of the GloBE Rules as acquired for an amount equal to the carrying value in the hands of the disposing Entity upon disposition. That carrying value of the asset can easily be determined because the gain on the intra-group transfer must be eliminated in the Consolidated Financial Statements. Thereafter, the acquiring Entity's carrying value of the asset may be increased by capitalised expenditures or decreased by amortization or depreciation in accordance with the accounting standard used in the UPE's Consolidated Financial Statements. The carrying value used for GloBE purposes beginning in the Transition Year is the carrying value upon disposition of the transferred asset on the day of transfer adjusted for capital expenditures, amortization or depreciation after the transaction and before the beginning of the Transition Year. Any increased depreciation or amortization, if any, attributable to recording the asset at fair value in the financial accounts of the acquiring Entity must be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss. Similarly, gain or loss from a subsequent sale of the asset shall be determined for GloBE purposes based on its carrying value determined under Article 9.1.3. The rule in Article 9.1.3, however, does not apply to inventory because of the routine nature of intragroup inventory sales and the typically brief period that it is held before sale outside the MNE Group.

Scope of transactions covered

> 10.2 As explained above, the policy intention of Article 9.1.3 is to disallow the normal accounting treatment of asset transactions after 30 November 2021 and before the commencement of a Transition Year (hereinafter referred to as the Pre-GloBE Period) where the income is taxed below the minimum rate and the corresponding deductions shield future income from potential Top-up Tax. Allowing the normal accounting treatment of such transactions would undermine the integrity of the GloBE Rules, and Article 9.1.3 addresses this integrity concern by requiring the acquiring Entity to use the disposing Entity's carrying value at the time of the asset transfer as the asset's carrying value or precluding the acquiring Entity from utilizing a deferred tax asset arising in connection with the transaction that has the same effect for GloBE purposes as an increased carrying value.
>
> 10.3 As a result, for purposes of Article 9.1.3, a "transfer of assets" should be interpreted broadly to include cross-border and domestic transactions that are treated like a sale of assets from an accounting perspective and create the integrity risks as described in the above paragraph. Accordingly, the term "transfer of assets" as used in Article 9.1.3 includes any transfer of rights to an item of economic value (e.g. intellectual property, real estate, financial instrument, business operations) in which the acquiring Entity creates or increases the carrying value of an asset in its financial accounts and the disposing Entity recognises the corresponding amount of income in the Pre-GloBE Period. This rule applies also where the MNE Group records intra-group transactions at cost and a deferred tax asset based on the difference between the carrying value in the acquiring Entity and the tax basis under the domestic tax law.

10.4 Article 9.1.3. also applies to a transfer or deemed transfer of assets within the same Entity. For example, in a relocation or migration of an Entity (in which the Entity increases the carrying value of an asset for tax or financial accounting purposes) or a change to fair value accounting (in which the Entity records a gain/loss and adjusts the carrying value of the asset accordingly), the Entity in question is considered as both the disposing Entity and the acquiring Entity for purposes of Article 9.1.3.

10.5 For example, Article 9.1.3 applies to the following types of intra-group transactions or restructurings:

a. A sale of an asset;

b. A capital lease, which is accounted for in the same or similar manner as a purchase of an asset;

c. A license that is effectively treated as a sale for accounting purposes;

d. A transfer of assets through a sale of a Controlling Interest;

e. A prepayment of royalty or rents, where the licensor/lessor records the prepayment as income and the licensee/lessee capitalizes and amortizes the asset in its financial accounts;

f. A total return swap where the underlying asset is transferred to the financial accounts of the Entity that acquired the rights to income and capital gains generated by an underlying asset;

g. A migration of an Entity/Entities where an MNE Group receives a step-up in the tax basis or carrying value (e.g. based on fair value of assets) of the relocated assets; and

h. A change to fair value accounting where the Entity records the relevant gains or losses from fair value changes of the underlying asset and corresponding adjustments to the carrying value of the asset.

10.6 Article 9.1.3 applies to transactions where the accounting impact of the transaction is reflected in the financial accounts of the disposing Entity during the Pre-GloBE Period, without regard to whether the legal transfer or the financial impact to the acquiring Entity is recorded during or after the Pre-GloBE Period.

10.7 Article 9.1.3 does not apply to a lease, license, or a total return swap where the transacting parties account for the income and corresponding expense items in the same Fiscal Years (i.e. where the lessor's or licensor's income is not front-loaded).

Transactions accounted for at cost

10.8 The purpose of Article 9.1.3 is to limit the ability to step-up the carrying value in the MNE Group's assets for GloBE purposes in an intragroup transaction without including the corresponding gain in the computation of GloBE Income or Loss. Some MNE Groups account for intra-group transactions by treating the acquiring Entity as having acquired the asset at the transferring Entity's carrying value upon disposition and create a deferred tax asset based on the difference between the tax basis of the asset and the acquiring Entity's carrying value and the tax rate in the acquiring Entity's jurisdiction. If the MNE Group were allowed to take into account a deferred tax asset created in connection with the intragroup sale, it would, in combination with the financial accounting carrying value upon disposition, affect the applicability of the GloBE Rules in much the same way as allowing the step-up in carrying value of the asset for GloBE purposes. The step-up in carrying value would essentially eliminate an amount of income equal to the step-up from the acquiring Constituent Entity's GloBE Income or Loss computation usually either at the time of a subsequent sale by the

acquiring Constituent Entity's or over the asset's depreciation or amortization period. The carrying value upon disposition preserves that income in the GloBE income or Loss computation, but the corresponding deferred tax asset amount would be included in the Covered Taxes and, in effect, would shield that same amount of income from Top-up Tax. This result would be inconsistent with the policy and purpose of Article 9.1.3. Accordingly, when Article 9.1.3 applies, the deferred tax assets or liabilities with respect to the transferred assets, if any, that are recognised at the beginning of the Transition Year are those that existed in the financial accounts of the MNE Group prior to the transaction that triggered application of Article 9.1.3, adjusted as appropriate for subsequent capitalised expenditures, amortization, and depreciation and further adjusted to the Minimum Rate if necessary pursuant to Article 9.1.1. Any deferred tax asset or liability arising in the MNE Group's financial accounts as a result of the transaction is ignored under the GloBE Rules, except as provided in paragraph 10.9.

10.9 The acquiring Entity may take into account a deferred tax asset to the extent that the disposing Entity paid tax in respect of the transaction and to the extent of any deferred tax asset that would have been taken into account under Article 9.1.1 but was reversed or was not created by the disposing Entity (Other Tax Effects) because gain from the disposition was included in the taxable income of the disposing Entity. If there is a group taxation regime applicable to the disposing Entity, this paragraph shall be applied by reference to the taxes paid by the group and Other Tax Effects on the group under the group taxation regime. This paragraph may also be applied in respect of any Covered Taxes that are attributable to the transaction and that would have been allocated to the disposing Entity under the principles of Article 4.3. The MNE Group has the burden of proving:

(a) the amount of tax paid in respect of the transaction;

(b) the amount of any Other Tax Effects; and

(c) the amount of any Covered Taxes that are attributable to the transaction and that would have been allocated to the disposing Entity under Article 4.3.

A deferred tax asset created under this rule shall not exceed the Minimum Rate multiplied by the difference in the local tax basis in the asset and the GloBE carrying value of the asset determined under Article 9.1.3. The creation of a deferred tax asset under this paragraph shall not reduce the Adjusted Covered Taxes of a Constituent Entity. This deferred tax asset is adjusted annually in proportion to any decrease in the carrying value of the asset for the year, for example due to depreciation, amortization, or impairment. See Examples 9.1.3-1 through 9.1.3-6.

Transactions accounted at fair value

10.10 Where an acquiring Constituent Entity recorded an asset acquired in a transaction subject to Article 9.1.3 at fair value in its financial accounts, it may instead use the carrying value of that asset reflected in its financial accounts for GloBE purposes in all subsequent years if it would otherwise be entitled to take into account a deferred tax asset equal to the Minimum Rate multiplied by the difference in the local tax basis in the asset and the GloBE carrying value of the asset determined under Article 9.1.3. See Example 9.1.3-7.

10.11 Like Article 9.1.2, this Article does not have retroactive tax implications, but rather sets out rules with respect to how certain tax attributes are taken into account in Fiscal Years to which the GloBE Rules apply.

4.3.4. Examples

11. The following examples will be included in the GloBE Model Rules Examples.

Example 9.1.3-1

Asset carrying value and deferred taxes under Article 9.1.3

1. This example illustrates the application of the rule in Article 9.1.3 with regard to asset carrying value and deferred taxes.

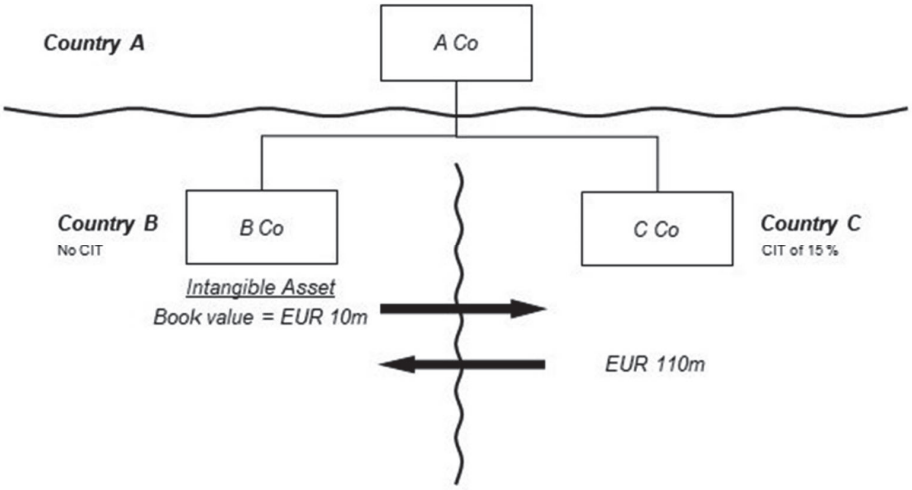
2. A Co is located in Country A. A Co wholly owns B Co, located in Country B, and C Co, located in Country C. Country B has no corporate income tax (CIT) while Country C imposes a 15% CIT.

3. In its 2021 and all previous Fiscal Years, A Co included the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of B Co and C Co in its Consolidated Financial Statements. B Co and C Co therefore would have been Constituent Entities of an MNE Group having A Co as its UPE, had the GloBE Rules been in effect with respect to such MNE Group immediately before the transfer described below.

4. B Co owned an intangible asset that was recorded at a carrying value of EUR 10 million on its balance sheet but had a fair market value of EUR 110 million. There is no deferred tax assets with respect to the intangible asset recorded in B Co's or the MNE Group's financial accounts. The asset was not inventory in the hands of B Co. On 5 December 2021, B Co sold the intangible asset to C Co for EUR 110 million.

5. A diagram illustrating the holding structure, location of the members and the asset transfer is set out below.

Figure 4.1. Holding structure and asset transfer



Source: OECD

6. Jurisdiction C allows a cost basis for local tax purposes so that C Co's local tax basis in the intangible asset is EUR 110 million. Under the accounting standard used in preparing A Co's Consolidated Financial Statements, C Co's carrying value of the intangible asset is EUR 10 million, rather than the EUR 110 million cost of acquiring the asset. However, under that accounting standard, C Co records a EUR 15 million deferred tax asset with respect to the intangible asset

attributable to the EUR 100 million difference between the accounting and tax carrying value of the asset.

7. Because the intra-group sale occurred after 30 November 2021 but before the commencement of a Transition Year, Article 9.1.3 is triggered and C Co's basis in the acquired intangible asset for GloBE purposes is B Co's carrying value upon disposition (EUR 10 million) adjusted for any subsequent capitalised expenditures or amortization. Because country B does not have CIT, there were no deferred tax assets with respect to the intangible asset recorded in B Co's or the MNE Group's financial accounts prior to the disposition, the gain was not included in B Co's taxable income and no tax was paid in respect of the disposition. Accordingly, no deferred tax assets are recognised with respect to this intangible asset for purposes of the GloBE Rules.

Example 9.1.3-2

Asset carrying value and deferred taxes under Article 9.1.3

1. The facts are the same as in Example 9.1.3-1, except that

   a. Country B imposes a corporate income tax at 20%,

   b. B Co had EUR 20 million of other taxable income after deducting EUR 40 million of expenses from EUR 60 million of revenues, and

   c. B Co paid EUR 24 million of tax (20% rate) on EUR 120 million of total taxable income for its taxable year ended on 31 December 2021 (EUR 100 million from the intragroup asset transfer and EUR 20 million from ordinary course of business).

2. C Co is allowed a deferred tax asset under Article 9.1.3 equal to the lesser of the amount of tax paid in respect of, or 15% of, the intercompany gain on the asset transfer. B Co was subject to a 20% tax rate on all of its income, and thus EUR 20 million of tax was paid on the EUR 100 million gain. C Co is entitled to a EUR 15 million deferred tax asset for GloBE purposes in respect of the acquired intangible asset. Under the facts of this example, Country C imposes a corporate income tax at a 15% rate. Coincidentally, the deferred tax assets established under Article 9.1.3 are equal to the amount of deferred tax assets recognised for financial accounting purposes in C Co's separate financial statements. This deferred tax asset is adjusted annually along with the deferred tax asset that reversed for financial accounting purposes.

Example 9.1.3-3

Asset carrying value and deferred taxes under Article 9.1.3

1. The facts are the same as in Example 9.1.3-2, except that

   a. B Co had a DTL of EUR 2 million referred to the transferred asset, due to accelerated depreciation, where the tax basis is nil and the accounting carrying value is EUR 10 million.

   b. B Co determines a taxable gain on the asset transfer equal to EUR 110 million (= EUR 110 million – zero). This taxable gain is fully subject to tax at B Co and the corresponding taxes paid are equal to EUR 22 million (EUR 110 million * 20%)

2. C Co recognises the assets at EUR 10 million. The GloBE carrying value of the asset is equal to EUR 10 million.

3. As a for the deferred tax asset and liabilities recognizable for GloBE purposes, a two-step analysis shall be done: (i) any deferred tax asset or liability that existed prior to the transaction at B

Co level shall be recognised for GloBE purpose at C Co level and recast at 15% (the lesser of the Minimum Rate and CIT rate applicable to C Co), (ii) any deferred tax asset or liability accounted at C Co in relation to the transaction shall be taken into account if condition under para 10.9 would be met. In particular, C Co will recognise the following DTA and DTL for GloBE purposes:

(EUR/m)	C Co
CIT rate	15%
DTL ante transaction	-1.5
DTA upon transaction	16.5
Net DTA	15

4. If no taxes were paid by B Co in relation to the asset transfer, the DTA recognition at C Co would have been equal to zero, pursuant to Article 9.1.3 and only the pre-existing DTL would have been recognised for GloBE purposes in the amount of EUR 1.5 million (i.e. recast at the Minimum Rate).

Example 9.1.3-4

Asset carrying value and deferred taxes under Article 9.1.3

1. The facts are the same as in Example 9.1.3-1, except that
   a. B Co was subject to a 10% tax rate on capital gains and 20% tax rate on income other than capital gains,
   b. B Co paid EUR 4 million of tax (20% rate) on the other income and EUR 10 million of tax (10% rate) on the intangible asset sale, and
   c. In total, B Co paid EUR 14 million of tax on EUR 120 million of total taxable income for its taxable year ended on 31 December 2021.

2. C Co is allowed a deferred tax asset under Article 9.1.3 equal to the lesser of the amount of tax paid in respect of, or 15% of, the intercompany gain on the asset transfer. B Co was subject to a 10% tax rate on the gain from the sale of its intangible asset and paid EUR 10 million of tax on the EUR 100 million gain. C Co is entitled to a EUR 10 million deferred tax asset for GloBE purposes in respect of the acquired intangible asset.

Example 9.1.3-5

Asset carrying value and deferred taxes under Article 9.1.3

1. The facts are the same as in Example 9.1.3-1, except that
   a. B Co was subject to a 10% tax rate on all of its income,
   b. Country B allows tax losses to be carried forward indefinitely,
   c. B Co had EUR 20 million of deductible expenses, and
   d. Thus, B Co paid EUR 8 million of tax (10% rate) on EUR 80 million of total taxable income for its taxable year ended on 31 December 2021.

2. If the gain from the sale of the intangible asset had not been included in B Co's income, it would have reported a loss of EUR 20 million and created a deferred tax asset of EUR 2 million. C Co is allowed a deferred tax asset under Article 9.1.3 equal to the lesser of 15% of the intercompany

gain on the asset transfer or the sum of the amount of tax paid on the asset transfer and the amount of deferred tax asset that would have been established and recognised under Article 9.1.1 if the gain were not included in taxable income. C Co is entitled to a EUR 10 million deferred tax asset for GloBE purposes in respect of the acquired intangible asset.

3. During the first year of application of the GloBE Rules, C Co sells the asset to a third party at a price of EUR 110 million. The accounting carrying value is EUR 10 million (no amortization is performed for accounting purposes) and a gain from the sale, equal to EUR 100 million, is registered for accounting purposes, but no current taxes are accrued on the sale since the tax basis of the asset is EUR 110 million (it is assumed no amortization also for tax purposes). The EUR 10 million deferred tax asset, previously accrued, is reversed and included in C Co's Adjusted Covered Taxes. Assuming C Co has no other income for the year, the ETR in Country C is 10% (= EUR 10 million Adjusted Covered Taxes / EUR 100 million GloBE Income).

Example 9.1.3-6

Asset carrying value and deferred taxes under Article 9.1.3

1. The facts are the same as in Example 9.1.3-1, except that

   a. B Co had EUR 100 million loss carry-forward for local tax purposes (that meets the requirements under Article 9.1.1) and a corresponding deferred tax asset of EUR 20 million,

   b. Country B has a 20% tax rate and allows tax losses to be carried forward indefinitely, and

   c. B Co paid no tax for its taxable year ended on 31 December 2021 due to the offsetting with the available tax loss.

2. C Co is allowed a deferred tax asset under Article 9.1.3 up to the amount of the deferred tax asset that would have been recognised under Article 9.1.1 in the absence of the offsetting with the gain triggered by the intragroup transfer. The EUR 20 million deferred tax asset associated with B Co's tax loss carry-forward of EUR 100 million is eligible for recognition under Article 9.1.1 because it was generated before 30 November 2021 and does not expire before the Transition Year. Accordingly, C Co is allowed a deferred tax asset equal to EUR 15 million.

Example 9.1.3-7

Asset carrying value and deferred taxes under Article 9.1.3

1. The facts are the same as in Example 9.1.3-2, except that under the accounting standards used in preparing A Co's Consolidated Financial Statements, C Co's carrying value of the purchased intangible asset is EUR 110 million and therefore the tax basis for local tax purposes would be equal to the accounting carrying value. Accordingly, no deferred tax assets would be accrued in the financial accounts. Nonetheless, under Article 9.1.3, the GloBE carrying value of the asset is EUR 10 million and a deferred tax asset of EUR 15 million is taken into account for GloBE purposes.

2. The asset carrying value of EUR 110 million is amortised on a straight-line basis over ten years for both corporate income tax and accounting purposes (EUR 11 million per year). Simultaneously, EUR 1.5 million of the deferred tax asset determined under Article 9.1.3 reverses each year. The amortization and reversal of the deferred tax asset determined under Article 9.1.3 occur each year irrespective of whether C Co is subject to the GloBE Rules for the year.

3. For each year in which C Co is subject to the GloBE Rules, the additional amortization of EUR 10 million (EUR 11 million - EUR 1 million) per year attributable to recording the asset at fair

value in the financial accounts must be excluded from the computation of C Co's GloBE Income or Loss. However, the deferred tax asset reversal is included in C Co's Adjusted Covered Taxes, which neutralises the effect of the additional GloBE Income on the ETR (i.e. each year the numerator of the ETR is increased by EUR 1.5 million and yield a 15% ETR on the EUR 10 million additional GloBE Income).

4. Likewise, if C Co sells the asset to a third party in a year to which the GloBE Rules apply, the GloBE Income or Loss from the sale is determined based on the GloBE carrying value at the time of sale and the remaining deferred tax asset is reversed and included in Co Co's Adjusted Covered Taxes. Thus, if C Co sells the asset after two years for EUR 100 million, the GloBE carrying value is EUR 8 million (= EUR 10 million – EUR 2 million amortization) and the GloBE Income or Loss is EUR 92 million (= EUR 100 million - EUR 8 million). The accounting and tax carrying value are rather EUR 88 million (= EUR 110 million – EUR 22 million amortization) and the accounted capital gain is equal to EUR 12 million (EUR 100 million – EUR 88 million). Thus, the GloBE Income or Loss will be increased by the higher capital gain equal to EUR 80 million, and the residual DTA (equal to EUR 12 million, i.e. EUR 80 million multiplied by 15%) will be reversed, so the effect of the higher GloBE Income will be neutralised in the ETR computation.

5. Alternatively, because the deferred tax asset allowed under Article 9.1.3 is equal to 15% of the gain subject to Article 9.1.3, C Co may use the financial accounting carrying value of the transferred assets for purposes of computing C Co's GloBE Income or Loss.

5 Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes

5.1. Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes

5.1.1. Introduction

1. The definition of "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax" (QDMTT) is set out in Article 10.1 of the GloBE Rules. This definition distinguishes QDMTT from other minimum taxes in that it requires that the minimum tax is implemented and administered in a way that is consistent with the outcomes provided for under the GloBE Rules and Commentary such that it increases the MNE Group's domestic liability on domestic Excess Profits to the Minimum Rate. The definition also prohibits the provision of benefits to the MNE Group related to the GloBE Rules. Specifically, the definition of QDMTT in Article 10.1 provides:

> *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax means a minimum tax that is included in the domestic law of a jurisdiction and that:*
>
> *(a) Determines the Excess Profits of the Constituent Entities located in the jurisdiction (domestic Excess Profits) in a manner that is equivalent to the GloBE Rules;*
>
> *(b) Operates to increase the domestic tax liability with respect to domestic Excess Profits to the Minimum Rate for the jurisdiction and Constituent Entities for a Fiscal Year; and*
>
> *(c) Is implemented and administered in a way that is consistent with the outcomes provided for under the GloBE Rules and the Commentary, provided that such jurisdiction does not provide any benefits that are related to such rules.*
>
> *A Qualified Domestic Minimum Top-up Tax may compute domestic Excess Profits based on an Acceptable Financial Accounting Standard permitted by the Authorised Accounting Body or an Authorised Financial Accounting Standard adjusted to prevent any Material Competitive Distortions, rather than the financial accounting standard used in the Consolidated Financial Statements.*

2. The Commentary to the definition of QDMTT notes that the Implementation Framework will provide further guidance on QDMTTs and assist tax administrations in determining whether a minimum tax is considered a QDMTT. This note sets out guidance on the design of a QDMTT and that will be used for an assessment of whether a minimum tax meets the requirements for qualified status.

3. Certain aspects and implications of a QDMTT are not covered in this guidance. Accordingly, the Inclusive Framework will consider providing further guidance on the design and operation of a QDMTT, including guidance in respect of blending of income and taxes under a QDMTT in light of a jurisdiction's domestic legal framework and the treatment of tax neutrality and distribution regimes under Chapter 7, including flow-through entities and investment entities, and the treatment of Stateless Constituent Entities. The Inclusive Framework will undertake further work on the development of a QDMTT Safe Harbour.

4. The Inclusive Framework will develop a multilateral review process in 2023 to assess whether the domestic minimum tax of a jurisdiction and the way it is administered produce outcomes that are sufficiently consistent with those of the GloBE Rules for such minimum tax to be treated as a QDMTT. This Administrative Guidance is intended to be used in the development and application of that process.

5.1.2. Guiding principles for evaluating QDMTTs

5. There are two guiding principles in determining whether a minimum tax is functionally equivalent to the GloBE Rules and therefore qualifies as a QDMTT.

a. The minimum tax must be consistent with the design of the GloBE Rules; and

b. The minimum tax must provide for outcomes that are consistent with the GloBE Rules.

6. The qualification of a minimum tax as a QDMTT must be assessed in the context of the existing tax system and in light of the need to ensure consistent and co-ordinated outcomes in accordance with the Model Rules and Commentary. These two requirements are discussed in general terms below.

QDMTT must be consistent with the design of the GloBE rules

7. In order to tax domestic Excess Profits in a manner equivalent to the GloBE Rules and to increase the domestic tax liability on those profits to the Minimum Rate, a minimum tax must follow the architecture of the GloBE rules using mechanisms that are substantially the same as those used to calculate the effective tax rate and top-up tax payable under GloBE. The design of the minimum tax must be close enough to the GloBE Rules such that an MNE can use the same data points for calculating its minimum tax liability that it uses for calculating its GloBE tax liability.

8. The simplest way to demonstrate that a minimum tax is consistent with the GloBE rules (and therefore meets the criteria for being treated as a QDMTT) would be for a jurisdiction to mirror all the requirements of the GloBE Rules with only minor changes to the charging provisions and administrative provisions that tailor them to apply solely to domestic Constituent Entities. However, this approach may result in redundant and complex provisions that are not needed for a domestic minimum tax to achieve consistent outcomes with the GloBE Rules in the jurisdiction. For example, the provisions of Article 3.2.6 would likely be irrelevant in a jurisdiction that does not exempt gains from the sale of immovable property.

9. Some degree of customisation of a QDMTT in each jurisdiction is to be expected. Any deviation from the GloBE Rules, however, shall be justified in the context of the jurisdiction's domestic tax system and shall not result in inconsistent outcomes. Any assessment of whether a minimum tax qualifies as a QDMTT therefore requires a case-by-case analysis that also takes into account existing outcomes under domestic law. In designing a QDMT a jurisdiction will wish to consider how its domestic tax laws will interact with various provisions of the QDMTT and ensure that these interactions will produce functionally equivalent outcomes. Jurisdictions should strive to ensure that the design of the QDMTT provisions and their interaction with the broader domestic legislative framework enhance transparency and facilitate the multilateral review process that will assess whether they are functionally equivalent to the GloBE Rules.

QDMTT must result in outcomes that are consistent with GloBE rules

10. The requirement to produce outcomes consistent with the GloBE Rules and Commentary requires that the minimum tax reliably produces an incremental liability for Top-up Tax that is equivalent to the Top-up Tax liability that would have arisen under the GloBE Rules. Variations in outcomes between the minimum tax and GloBE Rules will not prevent that tax from being treated as a QDMTT if those variations systemically produce a greater incremental tax liability or do not systematically produce lower tax liability than would be expected under the GloBE Rules and Commentary.

5.1.3. Guidance

11. In light of the general principles set out above. Paragraph 118 of the Commentary to Article 10.1 will be removed and replaced with the text set out below.

Qualified Domestic Minimum Top-up Tax

118.1 A domestic minimum tax must be functionally equivalent to the GloBE Rules to be treated as a Qualified Domestic Minimum Top-up Tax. To be considered functionally equivalent, a domestic minimum tax must be implemented and administered so that it reliably produces outcomes that are consistent with the outcomes for the jurisdiction that are produced under the GloBE Rules and Commentary. Specifically, in order to be considered functionally equivalent to the GloBE Rules, a minimum tax must be structured so that it is in line with the architecture of the GloBE Rules and does not systematically result in an incremental top-up tax for the jurisdiction that is less than what would have been determined under the GloBE Rules. The following discussion considers the extent to which a QDMTT needs to conform to the rules set out in each chapter of the Model Rules – the building blocks of the GloBE Rules – in order to achieve this functional equivalence.

Chapter 1. Scope

Small MNE Groups and domestic Groups

118.2 A QDMTT must apply to domestic Constituent Entities of MNE Groups that meet the EUR 750 million threshold in Article 1.1 of the GloBE Rules. However, consistent with the common approach, the application of a QDMTT could be extended to groups whose UPE is located in the jurisdiction but that are not within the scope of the GloBE Rules because their revenues are below the EUR 750 million threshold. A jurisdiction can apply an IIR to such groups and therefore, a jurisdiction can also apply its QDMTT to such groups. Furthermore, a QDMTT could also apply to purely domestic groups, i.e. groups with no foreign subsidiaries or branches. A QDMTT that applies to groups that are not within the scope of the GloBE Rules does not produce outcomes that would cause the QDMTT to fail functional equivalence.

Scope of Constituent Entities

118.3 In many cases, the Constituent Entities subject to tax under domestic law will correspond to the Constituent Entities located in the jurisdiction under the GloBE Rules. However, there may be some cases where an Entity or Permanent Establishment that is not subject to tax domestically is treated as a Constituent Entity for GloBE purposes. Failure to include the GloBE tax attributes of these Constituent Entities in the income, taxes, and ETR computations of the QDMTT could produce outcomes that are not functionally equivalent.

118.4 In order to produce functionally equivalent outcomes, a QDMTT must apply with respect to the Constituent Entities of an MNE Group that are located in the jurisdiction as determined under the GloBE Rules. This means that:

a. the definition of Ultimate Parent Entity, MNE Group, and Constituent Entity in the QDMTT need to correspond with the definitions in the GloBE Rules; and

b. the QDMTT must compute the tax liability for the jurisdiction by taking into account the income and covered taxes of Constituent Entities that are located in the jurisdiction as determined under the GloBE Rules.

Thus, consistent with the rules of Article 3.4, the QDMTT should take into account the income and covered taxes of Constituent Entities located in the jurisdiction and only those Constituent

Entities. For example, unless the circumstances trigger the application of Article 3.4.5, GloBE tax attributes of Permanent Establishments located in another jurisdiction should not be taken into account, even where the jurisdiction typically imposes tax on the Main Entity in respect of income earned through a foreign Permanent Establishment.

118.5 Although the tax must apply with respect to all the relevant Constituent Entities, liability for the tax need not be imposed on Entities that are not otherwise subject to tax under the laws of the jurisdiction. Liability for the tax can be imposed on a Constituent Entity that is (or Constituent Entities that are) otherwise subject to tax under the laws of the jurisdiction. To reduce compliance burden for the MNE Group, a QDMTT could be designed for all the liability for the tax to be imposed on a single Constituent Entity of an MNE Group that is subject to tax under the laws of the jurisdiction even though there could be other Constituent Entities in the same MNE Group that are also subject to tax under the laws of the jurisdiction. See discussion of Charging Provisions below.

MOCEs

118.6 Minority Owned Constituent Entities (MOCEs) are subject to special treatment under the GloBE Rules. Although they are Constituent Entities, they are separated from the other Constituent Entities in the jurisdiction and their ETR and Top-up Tax is computed separately. This separate ETR and Top-up computation will often produce a different outcome than would a blended computation, i.e. a single computation based on the income and covered taxes of all Constituent Entities in the jurisdiction). Thus, in order to be functionally equivalent, a QDMTT must determine a separate ETR and Top-up Tax amount for MOCEs.

Joint Ventures

118.7 Under Article 6.4, the ETR and Top-up Tax for Joint Ventures and JV Subsidiaries located in each jurisdiction are computed separately from the ETR and Top-up Tax of the Constituent Entities in the same jurisdiction. As the results of these computations may be different from the results of a blended ETR and Top-up Tax computation, a QDMTT must also determine a separate ETR and Top-up Tax amount for Joint Ventures and JV Subsidiaries located in the jurisdiction in order to be functionally equivalent to the GloBE Rules.

118.8 The GloBE Rules do not impose Top-up Tax on Joint Ventures and JV Subsidiaries but rather require the MNE Group to allocate such Top-up Tax to a Constituent Entity of the MNE Group under the IIR or the UTPR. Similarly, jurisdictions that have introduced a QDMTT could choose not to impose the QDMTT tax liability on Joint Ventures and JV Subsidiaries located in the jurisdiction (and any Top-up Tax computed in respect of such Joint Ventures and JV Subsidiaries will be subject to the GloBE Rules). Alternatively, a jurisdiction could impose the QDMTT tax liability computed with respect to Joint Ventures and JV Subsidiaries on another Constituent Entity of the MNE Group located in the jurisdiction.

Chapter 2. Charging provisions

118.9 The charging provisions in Article 2 are not suited to a QDMTT because the IIR and UTPR primarily apply with respect to the income of foreign Constituent Entities. In contrast, a QDMTT applies exclusively with respect to domestic Constituent Entities. In lieu of the Article 2 charging provisions, a QDMTT should impose a Top-up Tax on one or more domestic Constituent Entities with respect to the Excess Profits of all domestic Constituent Entities, including the domestic Parent Entity.

118.10 The Jurisdictional Top-up Tax that is subject to the QDMTT is based on the whole amount of the Jurisdictional Top-up Tax computed under Article 5.2.3 of the GloBE Rules, irrespective of

the Ownership Interests held in the Constituent Entities located in the QDMTT jurisdiction by any Parent Entity of the MNE Group. In some situations, imposing the whole amount of the Jurisdictional Top-up Tax under a QDMTT will result in a greater tax charge than the tax charge that would otherwise have been imposed under the GloBE Rules. This could arise, for example in the situation where the MNE Group is subject to a QIIR in respect of the Constituent Entities located in the QDMTT jurisdiction and the Parent Entity imposing the IIR does not own 100% of the Ownership Interests in those Constituent Entities. Jurisdictions may choose to implement rules that apply their QDMTT only to Groups where all of the Constituent Entities located in that jurisdiction are 100% owned by the UPE or a POPE for the entire Fiscal Year.

118.11 This guidance does not require the QDMTT tax liability to be allocated to or among Constituent Entities in any particular manner, so long as all the tax liability is allocated to one or more Constituent Entities that are subject to tax in the jurisdiction. Tax arising under the QDMTT reduces (or eliminates) the GloBE Top-up Tax for the jurisdiction as a whole. If there is GloBE Top-up Tax remaining after subtracting the QDMTT, the remainder is allocated among Constituent Entities under the GloBE Rules, including Articles 5.2.4 and 5.2.5. Thus, it is not necessary to allocate both the IIR Top-up Tax and the QDMTT tax Entity-by-Entity and then subtract the QDMTT tax allocated to an Entity from the IIR Top-up Tax allocated to the Entity.

118.12 In designing the charging provisions of a QDMTT, jurisdictions should ensure that the legal liability for the tax is enforceable against at least one Constituent Entity in that jurisdiction. For example, a jurisdiction could impose joint and several liability for QDMTT tax on all the domestic Constituent Entities and collect it from any of the Constituent Entities without affecting the outcome under the GloBE Rules. In other cases, however, the laws of a jurisdiction may not permit imposition of tax on one of the Entities in respect of the average low-tax outcome of other Entities. In that case, the jurisdiction would need to allocate the QDMTT tax liability on a basis that complies with its domestic legal framework. The Inclusive Framework will consider providing further guidance in relation to the allocation of tax liability under a QDMTT among Constituent Entities where this is necessary for the proper functioning of the GloBE Rules.

118.13 Finally, the definition of a QDMTT prohibits the jurisdiction from providing any benefits that are related to the QDMTT or the GloBE Rules. The assessment of whether such benefits have been provided should be in line with an equivalent assessment made in respect of a qualified IIR or UTPR and prevents a QDMTT from being refunded directly or indirectly to the MNE Group. Crediting or refunding of tax paid pursuant to a tax regime that meets the definition of Qualified Imputation Tax in chapter 10 of the GloBE Rules will not be treated as giving rise to a benefit that would prevent it from being a QDMTT. The Inclusive Framework will consider providing further guidance in relation to the identification of benefits related to a QDMTT.

Chapter 3. GloBE income or loss

Financial accounting standard

118.14 The QDMTT definition provides that a jurisdiction may require income or loss for the jurisdiction to be computed using an Authorised Financial Accounting Standard that differs from the one used in the Consolidated Financial Statements. This part of the definition recognises that the local tax authority would likely be more familiar with accounting standards that are permissible in the jurisdiction than one applied by a UPE in another jurisdiction. The jurisdiction can, of course, require or permit the computation of the income or loss based on the accounting standard used in the Consolidated Financial Statements.

118.15 The QDMTT definition allows for the use of an Acceptable Financial Accounting Standard or for the use of an Authorized Financial Accounting Standard that is not an Acceptable Financial

Accounting Standard but is adjusted as necessary to prevent Material Competitive Distortions. The Inclusive Framework may consider that a more robust definition of Material Competitive Distortion is necessary in the case of a QDMTT allows for the use of an Authorized Financial Accounting Standard that is not an Acceptable Financial Accounting Standard. The threshold for Material Competitive Distortions is EUR 75 million in a Fiscal Year for the entire MNE Group. This threshold was developed based on the premise that the Consolidated Financial Statement (CFS) would be prepared, in full, using the particular accounting standard. Thus, this threshold should not apply in the context of a QDMTT applicable to a single jurisdiction and the Inclusive Framework will consider providing further guidance on the determination of a lower threshold to provide for outcomes that are consistent with the GloBE Rules. For example, the Inclusive Framework could consider whether the threshold could be scaled to the jurisdiction based on the relative amount of the MNE Group's revenues in the jurisdiction.

Local vs. reporting currency

118.16 Tax arising under a QDMTT will be paid in local currency. This suggests that the relevant computations should be performed in local currency or in accordance with the jurisdiction's ordinary tax rules for foreign currency translation. However, the GloBE Rules do not require the MNE to compute Top-up Tax for a jurisdiction based on the local currency of the jurisdiction. Thus, if the jurisdiction requires the QDMTT computations on a different basis this could, as explained below, produce outcomes that vary on an annual basis from the GloBE Rules.

118.17 Authorised Financial Accounting Standards permit MNE Groups to employ either of two basic paradigms for converting transactions from the local functional currency to the CFS reporting currency. Under one, transactions conducted in the functional currency are contemporaneously translated and recorded in the financial accounts in the reporting currency. Under the other, transactions are recorded in the financial accounts in the functional currency and translated to the CFS reporting currency in the consolidation process. The results of computing a Constituent Entity's income or loss using these different paradigms will be the same over time but can differ from year to year. However, neither approach will be consistently more or less favourable for the MNE Group because currency movements are unpredictable. Determining the relevant financial amounts for GloBE and QDMTT purposes using a different currency conversion paradigm would be a difficult and cumbersome task, and because the computations that are not in line with the MNE Group's financial accounting paradigm would not be subject to the normal financial accounting audit procedures, it is less reliable. Determining these amounts based on foreign currency translation rules in the local tax rules would be equally complex and would often produce different outcomes.

118.18 To ensure functionally equivalent outcomes, the underlying computations should be based on the currency translation paradigm that is used for the GloBE Information Return. Because the different currency translation paradigms can produce different results year-to-year, the only way to ensure functional equivalence on an annual basis is to use the same paradigm for both the GloBE and QDMTT computations. This will also simplify the compliance and administration of the QDMTT.

118.19 This does not mean, however, that the QDMTT return has to be prepared using the currency reflected in the GloBE Information Return. A jurisdiction may require the MNE Group to translate the numbers reported in the GloBE Information Return into the local currency using a single translation rate for purposes of preparing the QDMTT return. However, in such cases, the accounting numbers that need to be translated are the numbers that are reflected in the GloBE Information Return, which may have implications as to the filing deadline for a QDMTT return.

Permanent differences

118.20 Income and tax computations generally need to mirror the GloBE Rules to ensure functional equivalence. Customization of a QDMTT is permissible, however, in two situations. First, it is permissible to make the QDMTT more restrictive than the GloBE Rules where the tighter restriction is consistent with local tax rules. For example, a jurisdiction that does not permit deduction of fines and penalties in any amount under its corporate income tax (CIT) can apply the same standard under its QDMTT. Because the GloBE Rules disallow fines and penalties in excess of EUR 50 000 only, this variation will not result in QDMTT tax that is less than the GloBE Top-up Tax. On the other hand, allowing an expense for fines and penalties in excess of EUR 50 000 will not produce functionally equivalent outcomes.

118.21 Second, a jurisdiction is not required to include adjustments in Chapter 3 that are not relevant to in the context of its domestic tax system. Some of the GloBE Rules are intended to bring an MNE Group's GloBE Income or Loss in line with its local taxable income computations. The election to expense the amount of stock compensation allowed as a tax deduction is a good example. This election is provided because some jurisdictions allow an expense for stock-based compensation based on the value on the exercise date rather than the expected value at the time the option is granted. However, if the jurisdiction allows stock-based compensation expense only in the amount allowed for accounting purposes, no adjustment is needed to bring the GloBE and taxable income into alignment.

Income of a Permanent Establishment

118.22 Although a jurisdiction may have a taxable branch regime, its QDMTT must exclude the income or loss of a foreign Permanent Establishment from the income or loss of the Main Entity consistent with the rules of Article 3.4 in order to be considered functionally equivalent. Any low-taxed income of a Permanent Establishment will be taxable under the QDMTT of the jurisdiction in which the PE is located (as determined under Article 10.3) or under the GloBE Rules. In accordance with and based on the principles of the GloBE rules, the Inclusive Framework will consider providing further guidance on the allocation of income to PEs under a QDMTT in particular circumstances (for example, in respect of stateless PEs or reverse hybrid entities).

Income of a Tax Transparent Entity

118.23 Under the GloBE rules, the income of a Tax Transparent Entity is allocated to its Constituent Entity-owner or a Permanent Establishment. A Constituent Entity-owner may be located in a different jurisdiction from the one in which the Tax Transparent Entity is created.

118.24 In order to be considered functionally equivalent, a QDMTT must allocate the income and taxes of a foreign or domestic Tax Transparent Entity to a Constituent Entity-owner or a Permanent Establishment located in the jurisdiction consistent with the rules in Article 3.5. Similarly, the QDMTT should exclude the income of a Tax Transparent Entity that is allocated to a foreign Constituent Entity-owner under the GloBE Rules. Without such rules, the ETR and Top-up Tax computations for the jurisdiction will routinely produce different outcomes and the QDMTT will not be functionally equivalent to the GloBE Rules.

118.25 A tax transparent UPE is located in the jurisdiction in which it is created under Article 10.3 of the GloBE Rules. A QDMTT must also include the income and taxes of a tax transparent UPE in the relevant computations if it is located in the jurisdiction, unless the QDMTT contains a provision equivalent to Article 7.1. See discussion of tax transparent UPEs below. However, if the highest-level Constituent Entity in the jurisdiction is a Tax Transparent Entity, its income and taxes may be

allocated to a foreign Constituent Entity-owner pursuant to Article 3.5. In such cases, the QDMTT must exclude the income and taxes of the Tax Transparent Entity from the relevant computations.

Chapter 4. Adjusted Covered Taxes

In general

118.26 In order for the ETR computed under the QDMTT to be functionally equivalent to the GloBE ETR for the jurisdiction, the determination of Adjusted Covered Taxes needs to be the same or more restrictive. This means that the range of taxes included in Covered Taxes needs to be the same or narrower, except as discussed below. It also means that the jurisdiction's QDMTT must adopt deferred tax accounting rules that are consistent with the GloBE Rules in Article 4.4.

118.27 A QDMTT, however, does not need to have a GloBE Loss Election as provided in Article 4.5. This election is primarily aimed at jurisdictions that do not have a tax system at all or that do not allow loss carry-forwards. A jurisdiction with a tax system that allows loss carry-forwards can rely on the rules in Article 4.4 to achieve functional equivalence with the GloBE Rules. A jurisdiction without a tax system or a loss carry-forward may want to have a GloBE Loss Election but would not need to provide the election for its QDMTT to be functionally equivalent. This is because the lack of a GloBE Loss Election would be a restriction that invariably results in more top-up tax than would be computed under the GloBE Rules.

Cross-border taxes excluded from shareholder's or Main Entity's Covered Taxes

118.28 A QDMTT must exclude tax paid or accrued by domestic Constituent Entities with respect to the income of foreign Constituent Entities under its own CFC or taxable branch regimes. Taxes of the Main Entity allocated to its foreign permanent establishment shall be excluded pursuant to Article 4.3.2.(a). Further, taxes treated as Covered Taxes of the Main Entity pursuant to Article 4.3.4. must be allocated to the Main Entity under a QDMTT. Taxes of the Constituent Entity owner of foreign CFCs shall be excluded pursuant to Article 4.3.2.(c). Because these taxes are imposed on income of Constituent Entities located in another jurisdiction under the GloBE Rules, they cannot be taken into account in the ETR computation for the jurisdiction of the shareholder or Main Entity under the GloBE Rules. The same rule is necessary under a QDMTT to avoid mismatches (and double-counting) of tax and income. The exception to this principle under the GloBE Rules is for cross-border taxes on passive income in excess of the amount allowed to be pushed down to the CFC or Hybrid Entity under Article 4.3.3. A QDMTT may follow the GloBE treatment of these taxes and allow them to be credited in the jurisdiction of the Constituent Entity-owner.

118.29 Alternatively, a jurisdiction may consider that determining the amount of domestic tax on foreign passive income is an additional and unnecessary complication and prefer to exclude all taxes that it imposes on the income of a foreign CFC or Hybrid Entity from the QDMTT's adjusted covered taxes computation. This treatment would generally increase the likelihood that tax would arise under the QDMTT and would not produce outcomes that are systematically lower than the tax liability that would arise under the GloBE Rules. Thus, this variance would be functionally equivalent.

Cross-border taxes allocable to CFC or Permanent Establishment

118.30 A QDMTT shall exclude tax paid or incurred by a Constituent Entity-owner under a CFC Tax Regime that is allocable to a domestic Constituent Entity under Article 4.3.2(c) of the GloBE Rules and tax paid or incurred by a Main Entity that is allocable under Article 4.3.2(a) to a Permanent Establishment located in the jurisdiction. Excluding such CFC and PE taxes allows the QDMTT to operate as a simple calculation and does not require the complex calculations required in some cases to allocate CFC taxes under Article 4.3.2(c) to be reported to a jurisdiction that implements a

QDMTT. Further, a specific ordering rule is aimed at attributing primary taxing rights to the jurisdiction applying the QDMTT in relation to its Constituent Entities. If the ordering rule were the opposite, so that CFC taxes or PE taxes were credited under a QDMTT, additional computations would have been required in order to avoid the QDMTT resulting in taxation that is below the Minimum Rate. Specifically, if a QDMTT is creditable against either a CFC tax charge or a PE tax charge imposed by the parent or main entity jurisdiction, any crediting of that CFC tax or PE tax against a QDMTT would make the calculation of the correct amount of QDMTT problematic, due to the interaction of the two crediting mechanisms. Excluding credits for CFC or PE taxes from QDMTT calculations will ensure that this practical problem does not arise. The Inclusive Framework will monitor the interaction between the QDMTT and CFC Tax Regimes and taxable branch regimes to ensure this interaction results in the intended outcomes under the GloBE Rules and may, in the future, consider solutions to address issues if they arise.

GloBE taxes

118.31 The definition of Covered Taxes excludes taxes arising under a Qualified IIR and a Qualified UTPR. These exceptions are necessary in the QDMTT context only where it is possible that the jurisdiction itself has an IIR or UTPR that could impose a tax liability on the same MNE Group. The rule aims at establishing a precise ordering rule according to which the QDMTT is applied primarily in respect of the IIR and UTPR under the GloBE Rules. For these purposes, the Top-up tax computation under IIR and UTPR takes into account the QDMTT. On the other hand, the IIR and UTPR must be excluded from the computation of the QDMTT Top-up Tax. For example, if the jurisdiction has in place a UTPR and the Constituent Entities in the jurisdiction are denied deductions so that the jurisdiction can collect its share of the allocable UTPR Top-up Tax, the tax liability arising under the UTPR cannot be treated as a covered tax under the QDMTT. If a jurisdiction does not have either an IIR or a UTPR, it would not need to exclude taxes paid under the GloBE Rules from the definition of QDMTT covered taxes. However, ongoing monitoring of a jurisdiction's QDMTT would need to consider whether the jurisdiction had subsequently adopted the GloBE Rules and, if so, whether it had also amended its definition of QDMTT covered taxes

Coordinating a QDMTT Article 4.1.5 with the GloBE Article 4.1.5

118.32 A QDMTT must have a provision equivalent to Article 4.1.5 to be functionally equivalent. The QDMTT-equivalent of Article 4.1.5 must be designed so that it takes into account any tax computed thereunder at the same time and in the same manner as the corresponding Additional Top-up Tax is taken into account under the GloBE Rules, including administrative guidance related to Excess Negative Tax Carry-forward.

Chapter 5. Computing the Top-up Tax

Jurisdictional blending

118.33 In general, Top-up Tax is computed for the jurisdiction as a whole, but excluding the income and taxes of Investment Entities, JVs, and MOCEs. The ETR and Top-up Taxes of these various categories of Entities must be computed separately under a QDMTT to produce functionally equivalent outcomes as discussed elsewhere in this Commentary. For QDMTT purposes, however, a jurisdiction could have stricter limitations on blending of income and taxes across the ordinary Constituent Entities in the jurisdiction provided that the limitations on blending produce outcomes that are functionally equivalent to the GloBE Rules.

Top-up Tax formula

118.34 Article 5.2.3 of the GloBE Rules sets out the formula for computing the Top-up Tax under the GloBE Rules. The formula subtracts tax paid under a QDMTT from the current GloBE Top-up Tax. This formula must be modified for purposes of the QDMTT to eliminate that subtraction, else the computation will be circular. The current QDMTT Top-up Tax should be determined by multiplying the domestic QDMTT income by the jurisdictional top-up tax percentage and then adding any additional QDMTT top-up tax arising for the jurisdiction.

118.35 A QDMTT must also require that top-up tax computed under a provision equivalent to Article 5.2.3 in excess of the Minimum Rate is taken into account by the relevant Constituent Entity or Entities at the same time and in the same manner as such Top-up Tax is taken into account under the GloBE Rules. This means that the excess tax cannot be carried forward or treated as a reduction in prior Fiscal Years.

Substance-based income exclusion

118.36 In defining a QDMTT, Article 10.1 specifies that it is a tax that operates to increase the domestic tax liability with respect to domestic Excess Profits. Under the GloBE Rules, Excess Profits is generally the amount of profits over and above the Substance-based Income Exclusion in Article 5.4 (SBIE). The SBIE may be zero depending upon the circumstances and the MNE Group has the option of not applying the SBIE in a jurisdiction. A minimum tax that does not have a substance carve-out or that has a substance carve-out less generous than the SBIE will be functionally equivalent to the GloBE Rules.

118.37 A QDMTT is not required to have a substance carve-out. However, if it has a substance carve-out, such carve-out must not be broader than the substance factors as set out in the Substance-based Income Exclusion, i.e. tangible assets and payroll. The scope and measure of tangible assets and payroll must not be broader than the GloBE Rules to ensure functionally equivalent outcomes. However, the QDMTT carve-out could provide for an applicable percentage lower than the GloBE Rules. For example, a jurisdiction may want to provide a carve-out based only on 5% of tangible assets in the jurisdiction or based on 3% of tangible assets and payroll. Likewise, a jurisdiction may decide that it does not want to adopt the transition percentages in Article 9.2. However, the applicable percentage for the carve-out cannot exceed the percentages provided in the GloBE Rules (including the transition percentages) and still be considered functionally equivalent.

Tax rate

118.38 To be functionally equivalent, the tax rate applicable under a QDMTT must equal or exceed the Minimum Rate. Otherwise, the tax collected would consistently fall short of the GloBE Top-up Tax.

De minimis exclusion

118.39 A QDMTT is not required to have a De minimis exclusion pursuant to 5.5 in order to be considered functionally equivalent to the GloBE rules. However, if the QDMTT provides for a de minimis exclusion, it shall be based on the Average Revenue and Average Income or Loss, and the relevant thresholds can be equal or lower than the ones provided for under Article 5.5.1. The election shall be an Annual Election.

Chapter 6. Corporate restructurings and holding structures

118.40 Chapter 6 provides rules related to corporate reorganisations. These rules are intended to harmonize the GloBE Rules with common tax reorganisation rules. To be functionally equivalent, a QDMTT needs to include rules akin to those in Chapter 6 to the extent necessary to conform to the tax reorganization rules in the jurisdiction. For example, if the jurisdiction does not have tax-deferred reorganization rules in its ordinary CIT, the jurisdiction does not need the rules applicable to GloBE Reorganisations. Similarly, if the jurisdiction does not have a rule that would allow for an election under Article 6.3.4 or does not allow for multi-parented MNE Groups, the jurisdiction need not adopt rules that correspond to Articles 6.3.4 or 6.5. On the other hand, the jurisdiction will need a rule similar to Article 6.2.1 that requires GloBE income of the target be determined using historical carrying value of assets and liabilities. Further, the jurisdiction will need a rule similar to Article 6.3.1 that requires gain or loss to be recognized upon transfer of assets among Constituent Entities in the jurisdiction.

Chapter 8. Administration

Filing obligations

118.41 The filing obligations under the GloBE Rules are set out in Article 8 and require the filing of a GloBE Information Return no later than 15 months after the last day of the Reporting Fiscal Year for the MNE Group. The GloBE Information Return is expected to be a standard template that will include information concerning the MNE Group necessary to report the GloBE computations and tax liability, if any.

118.42 As previously discussed, a QDMTT must deliver outcomes similar to those achieved under the GloBE Rules, but it is not required to follow the GloBE Rules verbatim to achieve this result. Nevertheless, to ensure coordination and preserve transparency, the design of the QDMTT needs to be functionally equivalent to the GloBE Rules such that the QDMTT computations can be made with the data points that are required to compute the GloBE tax liability. Using equivalent data points for purposes of the QDMTT and the GloBE Rules will facilitate compliance for MNE Groups, as well as coordination and mutual trust between jurisdictions. The Inclusive Framework will consider providing further guidance on the information collection and reporting requirements under the QDMTT in the context of the development of the GloBE Information Return.

118.43 Article 5.2.3 of the GloBE Rules provides for a reduction in Top-up Tax liability for tax imposed under a QDMTT regime. A jurisdiction implementing a QDMTT will need to calibrate the filing deadline for the QDMTT to facilitate the correct reporting of Top-up Tax liability on the GloBE Information Return.

Interaction with agreed safe harbours

118.44 The Inclusive Framework has agreed on the design of transitional GloBE safe harbours and a regulatory framework for the development of a potential permanent GloBE safe harbours. These safe harbours allow MNE Groups to assume that the Top-up Tax for a jurisdiction is zero under certain conditions in order to reduce the burden of complying with the detailed computational requirements of the GloBE Rules. The Transitional CbCR Safe Harbour applies where it is unlikely that there would be Top-up Tax due in a jurisdiction during the initial transition period. The Permanent Simplified Calculations Safe Harbour would apply where undertaking Simplified Calculations (to be developed via future Agreed Admirative Guidance) would provide for the same final outcomes as those provided under a full application of the GloBE Rules or would not otherwise undermine the integrity of the GloBE Rules. In both cases, the GloBE Information Return will only

require the information necessary to demonstrate the qualification for the safe harbour. The information necessary for the more detailed GloBE computations will not be reported because it is not necessary to compute the MNE Group's Top-up tax liability for the jurisdiction when a safe harbour applies.

118.45 In general, the QDMTT is designed to impose top-up tax where there would otherwise be a Top-up Tax liability under the GloBE Rules. Consistent with that design principle, a QDMTT should also contain safe harbours that align with the safe harbours agreed under the GloBE Rules, including the transitional safe harbours. Otherwise, the MNE Group will be forced to undertake the detailed income and covered taxes computations solely for purposes of the QDMTT where the Inclusive Framework has determined there is little risk of top-up tax liability.

QDMTT safe harbour

118.46 The Inclusive Framework will undertake further work on the development of a QDMTT Safe Harbour. This Safe Harbour would provide compliance simplifications for MNE Groups operating in a jurisdiction that has adopted a QDMTT that meets certain conditions to be developed in future work, for example by exempting the MNE Group from the requirements to perform additional GloBE calculations in respect of Constituent Entities located in a jurisdiction that qualifies for the Safe Harbour.

Chapter 9. Transition rules

118.47 The GloBE transition rules are set out in Article 9. Generally, these rules take existing tax attributes into account, including all pre-existing tax losses, to simplify the application of the GloBE Rules and reduce compliance burdens when an MNE Group first comes into scope of the rules. Article 9 also has a limitation of the application of the UTPR when an MNE Group is in its initial phase of expanding abroad. The transition rules also provide a phased introduction of the GloBE Rules through a gradual reduction of the Substance-Based Income Exclusion over a ten-year period beginning in January 2023.

Tax attributes

118.48 Article 9.1.1 sets out a general rule that an MNE Group must carry its existing deferred tax attributes into the GloBE Rules with certain adjustments, such as a recast at the Minimum Rate. These tax attributes will generally reverse in future years in which the MNE Group is subject to the GloBE Rules and may result in increases or decreases to Adjusted Covered Taxes. Because Adjusted Covered Taxes are key component of the GloBE ETR computation, it is essential that the deferred tax starting point for a QDMTT mirror that of the GloBE Rules. Otherwise, the ETR computed under the QDMTT could vary significantly from that computed under the GloBE Rules due to movements in a different deferred tax base. The deferred tax movements cannot easily be modified and tracked separately for QDMTT purposes while still providing for outcomes consistent with the GloBE Rules. Therefore, a jurisdiction adopting a QDMTT must adopt the Article 9.1.1 transition rule to take into account the same starting point for deferred tax items as the GloBE Rules.

118.49 Similarly, Articles 9.1.2 and 9.1.3 provide for GloBE-specific modifications to the Article 9.1.1 deferred tax starting point and must be adopted under a QDMTT regime to ensure the deferred tax starting point is the same for both the QDMTT and GloBE computations. Article 9.1.2 is an anti-abuse rule to prevent a taxpayer from triggering tax losses that would be excluded from the GloBE base in a pre-GloBE year and then carrying the deferred tax benefit of such loss carry-forward into the GloBE regime. Similarly, Article 9.1.3 disallows a basis step-up when a taxpayer transfers assets during the transition period to ensure that the gain associated with such transfers does not escape inclusion in the GloBE base. As with Article 9.1.1, these articles must be adopted

in a QDMTT to ensure consistent outcomes with the GloBE Rules and that the same starting point is taken into account for covered taxes and the carrying value of assets for GloBE purposes.

Transitional relief for Substance-based Income Exclusion

118.50 Article 9.2 of the GloBE Rules provides for a more generous Substance-based Income Exclusion during a ten-year transition period. The Substance-based Income Exclusion only serves to reduce Excess Profit in a jurisdiction for purposes of computing the Top-up Tax due with respect to a jurisdiction. Unlike Article 9.1, the failure to adopt Article 9.2 would not lead to outcomes inconsistent with the GloBE Rules, because not adopting a more generous Substance-based Income Exclusion will only lead to the collection of additional Top-up Tax with respect to the jurisdiction that has adopted the QDMTT. Accordingly, a jurisdiction adopting a QDMTT need not adopt Article 9.2 to provide for outcomes consistent with the GloBE Rules.

Exclusion from the UTPR of MNE Groups in the initial phase of their international activity

118.51 Article 9.3 of the GloBE Rules provides for a special exclusion from the UTPR for MNE Groups in the initial phase of international activity. Because Article 9.3 solely applies with respect to the UTPR and a QDMTT will not apply a UTPR with respect to other low-taxed outcomes in other jurisdictions, Article 9.3 need not be adopted in the context of a QDMTT. In other words, a QDMTT can apply to the Constituent Entities of MNE Groups that are excluded from the UTPR under Article 9.3.

Transitional relief for filing obligations

118.52 Article 9.4 provides an extended filing deadline for GloBE Information Returns in a Transition Year. Because this Article relates solely to a one-time extended filing deadline and has no bearing on GloBE computations, it need not be adopted in the context of a QDMTT. However, a jurisdiction could choose to conform its QDMTT filing deadline with the Article 9.4 filing deadline if it wished to do so, as it would not provide for outcomes inconsistent with the GloBE Rules.

Other considerations

Elections

118.53 Where the GloBE Rules permit an election, a QDMTT generally must also provide for the election and require the MNE Group to make the same election under the QDMTT as is made under the GloBE Rules. If the MNE Group is not permitted or required to make the same elections for purposes of both the GloBE Rules and the QDMTT, the outcomes of the relevant computations will not be consistent and the QDMTT may not be functionally equivalent. However, a QDMTT that does not provide for certain elections, for example GloBE Loss Election, may be functionally equivalent.

References

OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en. [2]

OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/782bac33-en. [1]

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [4]

UN (2021), "UN Model Double Tax Convention", in *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf. [3]

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023

Inclusive Framework on BEPS

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

This document was approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 13 July 2023 and prepared for publication by the OECD Secretariat.

Please cite as:

OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf.

© OECD 2023

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at www.oecd.org/termsandconditions.

Table of Contents

Executive Summary 5

1 General Currency Conversion Rules for the GloBE Rules 7
- Introduction 7
- Issues to be considered 7
- Guidance 13
- Examples 20

2 Guidance on Tax Credits 25
- Introduction 25
- Guidance 30

3 Substance-based Income Exclusion 40
- Interjurisdictional Assets and Employees 40
- Simplification 45
- Stock-based compensation 46
- Lease 48
- Impairment Losses 52
- Reduction due to Article 7.2 54

4 Qualified Domestic Minimum Top-up Tax 56
- Introduction 56
- Joint Ventures, JV Subsidiaries and MOCEs 56
- Blending of income and taxes 58
- Allocation of QDMTT tax liability among Constituent Entities 59
- Treatment of Stateless Constituent Entities 60
- Treatment of Flow-through UPEs 60
- Treatment of Flow-through Entities required to apply the IIR 61
- UPE that is a Flow-Through Entity and UPE subject to Deductible Dividend Regime 62
- Eligible Distribution Tax System 62
- ETR Computation for Investment Entities 63
- Investment Entity Tax Transparency Election 65
- Taxable Distribution Method Election 66
- Taxes allocable to Hybrid Entities or Distributing Constituent Entities 66
- Transition Years 67
- Exclusion from UTPR of MNE Groups in the initial phase of their international activity 71
- Currency for QDMTT computations 72
- Multi-Parented MNE Groups 73

Filing obligations 73
Definitions 74
QDMTT payable 74

5 Safe Harbours 77
5.1 QDMTT Safe Harbour 77
5.2 Transitional UTPR Safe Harbour 89

References 91

Executive Summary

Background

1. In October 2021 members of the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework) agreed a two-pillar solution to reform the international tax framework in response to the challenges of digitalisation of the economy. As part of the October Statement, Inclusive Framework members agreed to a co-ordinated system of Global anti-Base Erosion (GloBE) rules that are designed to ensure large multinational enterprises pay a minimum level of tax on the income arising in each jurisdiction where they operate. In the October Statement, it was agreed that the *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* (the "GloBE Model Rules") (OECD, 2021[1]) (agreed by the Inclusive Framework and published in December 2021) and the *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS* (the "Commentary") (OECD, 2022[2]) (agreed by the Inclusive Framework and published in March 2022) would have the status of a common approach. Under this common approach, jurisdictions are not required to adopt the GloBE rules, but, if they choose to do so, they will implement and administer the rules in a way that is consistent with the agreed outcomes. The common approach also means that Inclusive Framework members accept the application of the GloBE rules applied by other members, including agreement as to rule order and the application of any agreed safe harbours.

2. The GloBE Rules were approved and released by the Inclusive Framework on 20 December 2021. The GloBE Rules consist of an interlocking and coordinated system of rules which are designed to be implemented into the domestic law of each jurisdiction and operate together to ensure large MNE Groups are subject to a minimum effective tax rate of 15% on any excess profits arising in each jurisdiction where they operate. Consistent with the intention of the Inclusive Framework, the GloBE Rules (including the IIR and UTPR) are designed so that the imposition of top-up tax in accordance with those rules will be compatible with the provisions of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (the "UN Model Double Tax Convention") (UN, 2021[3]) and the *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, (the "OECD Model Tax Convention") (OECD, 2017[4]).

3. The Commentary to the GloBE Model Rules was approved and released by the Inclusive Framework on 14 March 2022, together with a set of detailed examples that illustrate the application of the rules to certain fact patterns. The Commentary clarifies the interpretation and operation of the provisions in the GloBE Model Rules and includes some examples illustrating how the rules apply to specific fact patterns. The Commentary is intended to promote a consistent and common interpretation of the GloBE Model Rules in order to provide certainty for MNE Groups and to facilitate coordinated outcomes under the rules. Although the Commentary is detailed and comprehensive, it does not provide guidance on every aspect of the GloBE Model Rules and, in certain cases, the Commentary specifically identifies issues that will require further consideration and development as part of the GloBE Implementation Framework.

Agreed Administrative Guidance

4. Against this background, Inclusive Framework members have agreed, under Article 8.3 of the GloBE Rules, that an implementing jurisdiction will "apply the GloBE Rules consistent with Agreed Administrative Guidance, subject to any requirements of domestic law." Agreed Administrative Guidance is defined in Article 10.1 as guidance issued by the Inclusive Framework on either "the interpretation or administration of the GloBE Rules". Administrative Guidance is expected to play an important role in promoting certainty under the GloBE Rules by clarifying the interpretation of the GloBE Rules and by providing guidance to tax administrations on how to apply the GloBE Rules. Because Agreed Administrative Guidance will also reflect the Inclusive Framework's common understanding of how the GloBE Rules should be interpreted and applied, such guidance will play an important role in ensuring coordinated outcomes under the GloBE Rules and providing a level playing field for MNE Groups and will be needed on an ongoing basis to address issues as they arise.

5. The definition of Agreed Administrative Guidance in Article 10.1 of the GloBE Rules envisions that the Inclusive Framework may issue guidance on both the interpretation and the operation of the rules. Interpretive guidance provides for consistent and common interpretation of the GloBE Rules that will provide certainty for MNE Groups and facilitate coordinated and transparent outcomes under the rules. It supplements or replaces paragraphs in the Commentary or explains how to apply the language of the rules to particular fact patterns. Operational guidance sets out administrative procedures tax administrations may use to apply the rules and may include guidance on the use of administrative simplifications that result in equivalent outcomes as those provided under the GloBE Rules while avoiding undue compliance and administration costs.

2023 Administrative Guidance

6. This document sets out the second set of Administrative Guidance items released by the Inclusive Framework, following the first set of Administrative Guidance items that were published in February 2023. This second set includes guidance on currency conversion rules when performing GloBE calculations, on tax credits, and on the application of the Substance-based Income Exclusion (SBIE). It also includes further guidance on the design of Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes (QDMTT) as well as a QDMTT Safe Harbour. Finally, this document provides a Transitional UTPR Safe Harbour.

7. The Administrative Guidance will be incorporated into a revised version of the Commentary that will be released later this year (and replaces the original version of the Commentary issued in March 2022). The examples included in the Administrative Guidance will be incorporated into a revised set of detailed examples that will be released alongside the revised Commentary. The Inclusive Framework will continue to consider Administrative Guidance priorities on an ongoing basis, where more clarity is required, with the aim of releasing guidance throughout the year as soon as it is agreed so that the Inclusive Framework members can meet their implementation schedule.

1 General Currency Conversion Rules for the GloBE Rules

Introduction

1. Article 3.1.2 of the GloBE Rules specifies that "Financial Accounting Net Income or Loss is the net income or loss determined for a Constituent Entity (before any consolidation adjustments eliminating intra-group transactions) in preparing Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity". However, neither the GloBE Rules nor the Commentary provide specific guidance in relation to how the relevant GloBE items will be presented and calculated in accordance with the accounting standard used in the preparation of Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity (or under Article 3.1.3, if applicable) including the relevant currency the amounts are required to be in for the purposes of GloBE calculations.

2. Further, in February 2023, "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)" was released that included updated Commentary in relation to "Rebasing monetary thresholds in the GloBE Rules [AG22.04.T18]". Under this guidance, jurisdictions are permitted to express GloBE thresholds in a locally denominated currency subject to certain requirements.

3. To ensure that the GloBE Rules work effectively, implementing jurisdictions must apply the rules consistently and coordinate their approach to calculations where foreign currency translations are required. This may avoid discrepancies caused by different currencies used in calculations within MNE Groups, which could lead to disputes over the application of the GloBE Rules.

4. Further guidance may be issued clarifying the interaction of this guidance with specific articles of the GloBE Rules and the Commentary. In addition, guidance on foreign currency translation rules for Qualified Domestic Minimum Top-Up Taxes will be provided separately, along with information on how it relates to this guidance.

5. This guidance also provides an update to the Commentary of the GloBE Rules as amended by the Administrative Guidance in relation to *Rebasing monetary thresholds in the GloBE Rules* [AG22.04.T18] to ensure that the rebasing rules also apply to Euro-denominated thresholds incorporated in the Commentary through Administrative Guidance.

Issues to be considered

6. There are four specific issues in relation to currency conversion rules for the purposes of MNE Groups undertaking the relevant calculations required under the GloBE Rules. These are:

   a. In which currency should the GloBE calculations be made, including for disclosure purposes in the GloBE Information Return?

b. Where amounts relevant to the GloBE calculations are not already translated into the currency required under sub-paragraph (a) for purposes of preparing Consolidated Financial Statements, how should these amounts be translated?

c. What currency translation rules should apply for the purposes of translating any Top-Up Tax under the IIR or the UTPR Top-Up Tax Amount determined using the currency required under sub-paragraph (a) into the currency in which the GloBE tax liability is payable?

d. What currency translation rules apply for the purposes of determining whether a monetary threshold has been met where the monetary threshold is expressed in a currency different from the currency required under sub-paragraph (a)?

7. Co-ordinated foreign currency translation rules are required to ensure consistent application of the GloBE Rules across implementing jurisdictions. Any uniformity in foreign currency translation rules needs to balance consistency in application of implementing jurisdictions, with sufficient flexibility to allow MNE Groups to be able to comply with the GloBE Rules without having to undertake excess compliance requirements while minimising potential distortions caused by foreign exchange movements. For example, requiring the same currency translation logic for all transactions could provide consistency across jurisdictions but would not be consistent with how MNE Groups apply currency translation rules in their Consolidated Financial Statements and would require re-translations of many figures solely for GloBE purposes. Further any uniform foreign currency translation rules must be fit for purpose considering the relevant context to which the rule applies.

The currency in which the GloBE calculations should be made, including for disclosure purposes in the GloBE Information Return.

8. Paragraph 14 of the Introduction to the Commentary for the GloBE Rules notes the following:

> The GloBE Rules are intended to be implemented as part of a common approach. A jurisdiction that joins the common approach is not required to adopt the GloBE Rules but, if it chooses to do so, it agrees to implement and administer them in a way that is consistent with the outcomes provided under the GloBE Rules and this Commentary. Consistency in the implementation and administration of the GloBE Rules is intended to result in a transparent and comprehensive system of taxation that provides predictable outcomes for MNEs and avoids the risk of double or over-taxation.

9. The intention of specific foreign currency translation rules for GloBE purpose is to provide a consistent basis of translation to avoid potential disputes and to avoid duplicate translation exercises. It is also intended to provide tax administrations with the ability to rely on the MNE Group's current accounting processes in the preparation of the MNE Group's audited Consolidated Financial Statements to determine the relevant amounts for the application of the GloBE Rules.

10. Article 3.1.2 states that the amounts relevant for determining the Financial Accounting Net Income or Loss of a Constituent Entity are those used in the preparation of the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity. Under financial accounting standards, MNE Groups are ultimately required to present their Consolidated Financial Statements in the presentation currency of the MNE Group. However, all Constituent Entities in an MNE Group may not be required to have separate financial statements and Constituent Entities within a jurisdiction do not always operate in the same accounting and/or tax functional currency. Frequently, Permanent Establishments will also not have separate financial statements and the financial accounts of the Main Entity will not be maintained in the currency of the jurisdiction in which the Permanent Establishment operates.

11. Where controlled subsidiaries operate in an accounting functional currency different to the presentation currency of the MNE Group, the accounting standards prescribe specific rules for the foreign exchange translation of relevant amounts of a subsidiary into the presentation currency of the MNE Group. MNE Groups may undertake the accounting consolidation process and the foreign exchange translation of amounts not expressed in the presentation currency of the Consolidated Financial Statements in a variety of manners. However, the relevant processes and amounts are likely to be subject to scrutiny as part of an audit process, where one is required to be conducted. The reliance on such amounts and the relevant processes are a fundamental tenet of the GloBE Rules.

12. Given the GloBE Rules rely heavily on the amounts used in the preparation of the Consolidated Financial Statements of an MNE Group, the amounts most relevant to the GloBE calculations may have already been translated into the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements as part of the accounting consolidation process. Therefore, it is logical that GloBE calculations undertaken by an MNE Group should be undertaken in the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements. For most MNE Groups, these amounts have been subject to audit as part of the preparation of the MNE Group's Consolidated Financial Statements and therefore provide a consistent and reliable basis for the application of the GloBE calculations.

13. Given the GloBE calculations are ultimately aggregated at the MNE Group level, MNE Groups are required in practice to report the aggregated amounts in a single currency regardless of any foreign exchange translation rules applied.

14. Further, relying on amounts being in the presentation currency of the MNE Group for calculation and reporting purposes should ensure that the compliance burden on Covered Groups is not increased unnecessarily and does not require amounts to be retranslated again if they have already been translated into the presentation currency of the MNE Group.

15. MNE Groups will be required to undertake all the relevant calculations for the GloBE Rules and report the relevant amounts in the GloBE Information Return in the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements. That is, the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements will form the foundational basis for the GloBE calculations. Therefore, all relevant amounts will need to be translated to the presentation currency of the MNE Group. This should allow for a common basis and expression of amounts for determining the application of the GloBE Rules to an MNE Group.

Where amounts relevant to the GloBE calculations are not already translated into the presentation currency, how should these amounts be translated?

16. As described in paragraph 118.17 of the Commentary to Article 10.1, Authorised Financial Accounting Standards permit MNE Groups to employ either of two basic paradigms for converting transactions from the local functional accounting currency to the presentation currency of the Consolidated Financial Statements. Under the first, transactions conducted in a currency other than the presentation currency are contemporaneously translated and recorded in the financial accounts in the presentation currency. Under the second, transactions are recorded in the financial accounts in the functional currency of the Constituent Entity and translated to the Consolidated Financial Statements presentation currency in the consolidation process. Accounting systems used by MNE Groups may differ significantly in how much of the data needed for the GloBE calculations is reported in accordance with the Authorised Financial Accounting Standard and readily available in the necessary detail in the presentation currency of the Consolidated Financial Statements.

17. MNE Groups using the first paradigm are likely to have most of their data relevant for the calculations readily available in the presentation currency. MNE Groups using the second paradigm will often only have aggregated data available at the consolidated level in the presentation currency. As this

data is frequently not sufficiently detailed for many of the GloBE calculations and adjustments, these MNE Groups will have to rely on data available in the local accounting functional currency of a Constituent Entity (i.e. pre-consolidation amounts). Hence, not all of the relevant amounts for GloBE purposes will be readily available in the presentation currency the Consolidated Financial Statements of the MNE Group. However, whether the data is collected from the MNE Group's accounting system post-translation (in the presentation currency of the Consolidated Financial Statements of the MNE Group) or pre-translation (in the local functional currency), it is fundamentally the same information reported according to the underlying Authorised Financial Accounting Standard of the MNE Group.

18. Therefore, where an MNE Group has amounts that have not been translated to the presentation currency as part of the accounting consolidation process but those amounts need to be translated for purposes of the GloBE calculations, MNE Groups will be required to translate such amounts in accordance with the applicable foreign currency translation rules in the Authorised Financial Accounting Standard used to compute the Financial Accounting Net Income or Loss of Constituent Entities in the jurisdiction. The applicable foreign currency translation rules include the equivalent of IAS 21 or ASC 830, as well as other parts of the Authorised Financial Accounting Standard that relate to specific currency translation issues, such as currency translation in a hyperinflationary environment.

19. Requiring the GloBE calculations to be undertaken in local currency of the jurisdiction where a Constituent Entity is located (but in accordance with the Authorised Financial Accounting Standard applicable to the MNE Group's Consolidated Financial Statement) and the use of a single foreign exchange rate to be uniformly applied to translate amounts of a Constituent Entity to the presentation currency of the Consolidated Financial Statements, may have some simplicity advantages over using the principles in the accounting standards. However, it is not considered appropriate because it lacks sufficient flexibility and may embed potential foreign exchange related distortions into the aggregated GloBE calculations for the MNE Group, especially in specific situations (i.e. hyperinflationary economies).

20. IAS 21 and ASC 830 (and their equivalents in other Authorised Financial Accounting Standards) provides principles for foreign currency translation of the amounts of a subsidiary, depending on classification of the relevant amount and the characteristics of the subsidiary. For purposes of determining the translation exchange rates to use for particular items relevant to the GloBE calculations, MNE Group's will be able to utilise the flexibility in determining the relevant exchange rate afforded by the Authorised Financial Accounting Standard applicable to its Consolidated Financial Statements, subject to the principles set out in that standard. For example, IAS 21 centers around three main principles:

- **Practicality**: although IAS 21 defaults to the exchange rates at the closing or transaction dates (i.e. spot rate), it stipulates that MNE Groups may use approximations such as average rates for the relevant period for practical reasons (if it is not a currency of a hyperinflationary economy or where the currency for other reasons fluctuates significantly).[1]
- **Consistency**: although IAS 21 does not prescribe when and how a group might change the translation logic (such as spot rate, monthly average, annual average), IAS 21 generally allows changes to the currencies used (functional currencies or presentation currency) only if there is a change to the underlying transactions, events, and conditions.[2]
- **Transparency**: IAS 21 requires Groups to disclose the fact and the reason for any changes to the functional currency.[3]

21. For example, IAS 21 prescribes that income and expense items be translated based on exchange rates at the dates of the transactions (i.e. spot rate). However, the use of average rates is permitted for

[1] IAS 21, ¶ 40.

[2] IAS 21, ¶¶13 and 36).

[3] IAS 21, ¶54.

practical reasons unless exchange rates are subject to significant fluctuation, most notably in hyperinflation economies. The frequency of measurement of the exchange rate (weekly, monthly, or yearly) will be dependent on the practicality of information available to the MNE Group and whether the frequency gives a reasonable approximation of the actual exchange rate. This may also differ depending on the relevant income or expense item.

22. MNE Groups will be required to adhere to the principles set out in the relevant accounting standards on currency translation when translating amounts for GloBE purposes, just as they would if the amounts were subject to these requirements under the relevant Authorised Financial Accounting Standard.

Foreign currency translation rules applicable for the purposes of translating any Top-Up Tax under the IIR or the UTPR Top-Up Tax Amount determined using the presentation currency into the currency in which the GloBE tax liability is payable.

23. Given the relevant calculations for GloBE purposes will be undertaken in the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements, the Top-Up Tax under the IIR or the UTPR Top-Up Tax Amount allocated to Constituent Entities in accordance with Chapter 2 of the GloBE Rules may need to be translated into local currency of the implementing jurisdiction for the purposes of assessment and/or payment.

24. However, uniformity in foreign exchange translation to local currency for these purposes is not necessary to ensure consistent application of the GloBE Rules because the relevant underlying GloBE calculations have been undertaken in the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements. Therefore, implementing jurisdictions are to determine their own foreign currency translation rules applicable to translate amounts from the presentation currency into local currency, provided the exchange rate is considered reasonable on the basis that it is determined by reference to exchanges rates during the Fiscal Year or payment date. Jurisdictions may choose to adopt any reasonable foreign currency translation basis, including (but not restricted to):

- The average foreign exchange rate for the Fiscal Year;
- The foreign exchange rate on the last day of the Fiscal Year; or
- The foreign exchange rate on the date payment is required.

25. While jurisdictions are free to choose any foreign exchange translation basis, it is recommended that specific rules are adopted in domestic legislation to give MNE Group's certainty to comply with the GloBE Rules.

Foreign currency translation rules for determining whether a GloBE threshold expressed in a currency other than the presentation currency has been met

26. Under paragraphs 19.1 and 19.2 of the Introduction to the Commentary of the GloBE Rules, where the thresholds are expressed in domestic legislation in a non-EUR currency, the amounts will need to be rebased annually to ensure a coordinated application of the GloBE Rules as well as consistency in the thresholds used by different jurisdictions on an ongoing basis.

27. Under paragraphs 19.1 and 19.2, the relevant thresholds are rebased in domestic legislation based on the average foreign exchange rate for the December month of the previous Fiscal Year. The previous December monthly average exchange rate for rebasing amounts in non-EUR currency was chosen because the rate needed to be incorporated into domestic legislation prior to or before the end of the Fiscal Year to give certainty to MNE Groups. This applies to all monetary thresholds in the GloBE Rules and Commentary, including:

a. Articles 1.1, 1.2 and 6.1.1 – which refer to revenue included in the Consolidated Financial Statements equal to or greater than EUR 750 million.

b. Article 3.1.3 – which refers to permanent differences in excess of EUR 1 million.

c. Articles 4.6.1 and 4.6.4 – which refer to an aggregate decrease of less (Article 4.6.1) or more (Article 4.6.4) than EUR 1 million in the Adjusted Covered Taxes.

d. Paragraphs 5.5.1(a) and (b) – which refer to Average GloBE Revenue of such jurisdiction is less than EUR 10 million and Average GloBE Income or Loss of such jurisdiction is a loss or is less than EUR 1 million.

e. Article 9.3.2 – which refers the sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all Constituent Entities located in all jurisdictions other than the Reference Jurisdiction does not exceed EUR 50 million.

f. Article 10, 'Material Competitive Distortion' – which refers to the aggregate variation greater than EUR 75 million in a Fiscal Year as compared to the amount that would have been determined by applying the corresponding IFRS principle or procedure.

g. Article 10, 'Policy Disallowed Expenses' – which refers to expenses accrued by the Constituent Entity for fines and penalties that equal or exceed EUR 50 000.

28. Where the presentation currency of the MNE Group differs from the currency in which thresholds are expressed in the domestic law of an implementing jurisdiction, the amount calculated in the presentation currency will need to be translated to determine whether the relevant threshold is met. While the general foreign exchange translation rules above require foreign exchange translation to be undertaken in accordance with the accounting standards, relying on the accounting standards to translate the amount relevant to the monetary thresholds may not be possible as the accounting standards are based on translating amounts to the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements, not translating those amounts to another currency. Further, reliance on other metrics, such as the average rate for the Fiscal Year or the spot rate on the last day of the Fiscal Year to determine whether the relevant threshold is met may lead to inconsistent outcomes between jurisdictions where the threshold has been rebased in domestic legislation in a non-EUR currency.

29. Therefore, for the purposes of determining whether the relevant threshold has been met, the MNE Group will be required to translate the relevant amount from its presentation currency to the currency in which the relevant threshold is expressed in domestic law, based on the average foreign exchange rate for the December month of the previous Fiscal Year. This will ensure consistency in application of monetary thresholds across jurisdictions. This mirrors the requirement for the jurisdiction to rebase annually GloBE monetary thresholds expressed in local currency.

30. The average foreign exchange rate for the December month of the previous Fiscal Year will be determined by:

- If the domestic threshold is expressed in EUR - the foreign exchange rates as quoted by the European Central Bank (ECB). Where the ECB does not provide a foreign exchange reference rate for the local currency of a jurisdiction, the average foreign exchange rate will be determined based on the rate quoted by the jurisdiction's Central Bank.
- If the domestic threshold is expressed in a non-EUR currency - the average foreign exchange rate will be determined based on the rate quoted by the jurisdiction's Central Bank.

31. It is recognised that this may lead to counter-intuitive outcomes in some cases. For example, a Constituent Entity applying Article 3.1.3 may have permanent differences in its financial accounts expressed in GBP, the local currency, below the rebased GBP equivalent of EUR 1 million. However,

because the permanent differences are required to be translated to the MNE Group's presentation currency (for example, USD) based on the average rate of the Fiscal Year and then translated from USD to GBP based on the December average of the previous Fiscal Year, it may be the case that due to foreign exchange effects, the permanent differences exceed or fall below the rebased GBP equivalent of EUR 1 million. However, without this rule, there is a significant risk that a monetary threshold may be met in one implementing jurisdiction but not in another due to foreign exchange rate effects, which would result in inconsistent and uncoordinated outcomes across jurisdictions.

32. However, the guidance above is limited to determining whether the relevant threshold has been exceeded. To the extent that the relevant threshold is exceeded, any resulting adjustment will be based on the amount translated in accordance with the general principles prescribed in paragraphs 16 to 22 above. That is, the amount of the adjustment may be different to amount for determining whether the relevant threshold has been met.

33. This guidance also provides an update to the Commentary of the GloBE Rules as amended by the Administrative Guidance in relation to *Rebasing monetary thresholds in the GloBE Rules* [AG22.04.T18] to ensure that the rebasing rules also apply to Euro-denominated thresholds incorporated in the Commentary through Administrative Guidance. This also applies to any future Euro-denominated thresholds incorporated in the Commentary of the GloBE Rules by Administrative Guidance. For example, the guidance applies to the De Minimis test (Total Revenue of less than EUR 10 million and Profit (Loss) before Income Tax of less than EUR 1 million) under the Transitional CbCR Safe Harbour.

Guidance

34. The following guidance will be inserted after paragraph 17 of the Introduction to the Commentary:

> 17.1 In addition, to ensure the co-ordination and consistency of an MNE Group's GloBE calculations in each jurisdiction, MNE Groups will be required to undertake their GloBE calculations for each relevant jurisdiction in the presentation currency of their Consolidated Financial Statements. The presentation currency of the MNE Group is the currency in which its Consolidated Financial Statements are presented. This requirement applies regardless of the local currency of the relevant jurisdiction.
>
> 17.2 Depending on the accounting and consolidation processes within a MNE Group, many of the amounts needed for GloBE computations will have been translated to the presentation currency based on the Authorised Financial Accounting Standard in connection with the preparation of the Consolidated Financial Accounts. Other amounts that are relevant to the GloBE calculations will not have been translated for purposes of the Consolidated Financial Statements, either because those amounts do not exist in presentation currency or because the amounts are translated at the aggregate level for GloBE computation purposes post accounting consolidation (i.e. not at the Constituent Entity level). These amounts will need to be translated to the presentation currency specifically for GloBE computation purposes. An MNE Group must translate amounts necessary for the GloBE calculations to the presentation currency pursuant to the relevant currency translation principles of the Authorised Financial Accounting Standard used to prepare its Consolidated Financial Statements (for example, IAS 21 or ASC 830), regardless of whether such translations are required for preparation of the Consolidated Financial Statements or for other financial accounting purposes.
>
> 17.3 After the amount of Top-Up Tax allocable (or equivalent adjustment) to a Constituent Entity in accordance with Chapter 2 of the GloBE Rules in the MNE Group's presentation currency has been determined, jurisdictions are free to apply their own foreign currency translation rules to convert the Top-up Tax liability due in their jurisdiction into local currency, as long as the exchange

rate used is reasonable and relevant to the Fiscal Year. Jurisdictions may choose to adopt any reasonable foreign exchange translation basis, including (but not restricted to):

a. The average foreign exchange rate for the Fiscal Year;

b. The foreign exchange rate on the last day of the Fiscal Year; or

c. The foreign exchange rate on the date payment is required.

While jurisdictions are free to choose any foreign exchange translation basis, it is recommended that specific rules are adopted in domestic legislation to give MNE Group's certainty to comply with the GloBE Rules.

35. The following language will be inserted in subparagraph (h) in paragraph 19.1 of the Introduction to the Commentary:

19.1

h. Any Euro-denominated threshold incorporated into the Commentary of the GloBE Rules through Administrative Guidance.

36. The following guidance will be inserted after paragraph 20 of the Introduction to the Commentary:

20.1 To minimise potential distortions and to ensure consistent application of the monetary thresholds in the GloBE Rules, the MNE Group must translate the relevant threshold amounts from its presentation currency to the currency used in the implementing jurisdiction's domestic law based on the same average foreign exchange rate for the December month of the calendar year prior to the commencement of the relevant Fiscal Year. The average foreign exchange rate for the December month of the previous Fiscal Year will be determined by:

- If the domestic threshold is expressed in EUR - the foreign exchange reference rates as quoted by the European Central Bank (ECB). Where the ECB does not provide a foreign exchange reference rate for the local currency of a jurisdiction, the average foreign exchange rate will be determined by that quoted by the implementing jurisdiction's Central Bank.
- If the domestic threshold is expressed in a non-EUR currency - the average foreign exchange rate will be determined by that quoted by the implementing jurisdiction's Central Bank.

20.2 Similar to the explanation provided in paragraph 19.2 above, where a threshold amount has been calculated in relation to the previous Fiscal Year, MNE Groups will not be required to recalculate and retranslate the amount based on the December average exchange rate applicable to the current Fiscal Year. That is, the amount of revenue of the MNE Group (for example, EUR 750 million) for the Fiscal Year commencing in 2023, translated into local currency based on the average foreign exchange rate for the month of December 2022 determined by the foreign exchange reference rates as quoted by the ECB, will remain the same for local currency purposes, for the purposes of calculations (for example, Article 1.1) for future Fiscal Years.

20.3 Where a jurisdiction does not rely on European Central Bank's exchange rates, to assist taxpayers in undertaking the necessary foreign exchange translations, it is recommended that jurisdictions make the average rates calculated by reference to the jurisdiction's Central Bank quoted rates for the month of December publicly available.

20.4 It is recognised that this translation requirement may lead to counter-intuitive outcomes for MNE Groups. For example, MNE Group members in a jurisdiction may have an accounting functional currency in local currency. Under Article 3.1.3, a Constituent Entity in its financial accounts (expressed in the local currency, for example GBP) may have permanent differences

below the rebased GBP equivalent of EUR 1 million. However, because the permanent differences are required to be translated to the MNE Group's presentation currency (for example, USD) based on the average rate of the Period and then translated from USD to GBP based on the December average of the previous Fiscal Year, it may be the case that due to foreign exchange effects, the permanent differences exceed the rebased GBP equivalent of EUR 1 million. Similarly, the foreign exchange translation rules may also have the opposite effect. However, given the fundamental importance that the GloBE monetary thresholds apply consistently across implementing jurisdictions, such outcomes are considered acceptable to give certainty to MNE Groups and tax administrations in the application of the GloBE Rules to a Covered Group for a Fiscal Year.

37. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraphs 21 and 22 of the Introduction to the Commentary:

~~21. Where a jurisdiction implements GloBE Rules using monetary thresholds that are in a currency other than Euros this creates the potential for differences in the application of the GloBE Rules between that jurisdiction and other jurisdictions. For example, Country Y could use its local currency to set the monetary threshold for determining whether a fine or penalty falls within the definition of a Policy Disallowed Expense. While this threshold is originally set at the local currency equivalent of EUR 50 000, the value of Y$ may subsequently fall against the Euro such that, when the threshold is applied, the actual monetary threshold is set at the equivalent of EUR 35 000. In this case, the drop in the exchange rate effectively results in a potential increase in the measurement of the GloBE tax base under Country Y law for certain MNE Groups because it results in fines and penalties being added back to the calculation of GloBE Income, thereby increasing the denominator of the ETR calculation.~~ **In the rare circumstances where there are differences in the application of a threshold in one jurisdiction from other jurisdictions and** in the determination of the GloBE tax base, **these differences** could **potentially**, in turn, have adverse implications for co-ordination and rule order. Such differences could result in **a jurisdiction** applying the charging provisions under Chapter 2 in circumstances that were not contemplated by the GloBE Rules, thereby undermining the expected outcomes for another jurisdiction that has also adopted these rules.

22. Accordingly, jurisdictions that implement monetary thresholds in a currency other than Euros must create provision in their law to ensure that any such differences do not result in outcomes that are inconsistent with the common approach and the intended outcomes under the Model Rules and this Commentary. Such coordination mechanisms may be considered as part of the process for assessing whether the domestic rules meet the qualification standards for a Qualified IIR, Qualified UTPR or Domestic Minimum Top-up Tax. ~~MNE Groups using a currency different to the local currency under domestic law.~~

38. Paragraphs 23 and 24 of the Introduction to the Commentary of the GloBE Rules will be deleted.

39. The text in bold will be inserted in, and the language in strikethrough will be removed from, paragraph 13 of the Commentary to Article 1.1:

13. In cases where the revenue threshold **in a jurisdiction's domestic law** is set in a currency other than the Euro and **the revenue threshold is revised** on a yearly basis, the applicable revenue threshold for the Fiscal Year is the last revenue threshold in effect as of the beginning of the Fiscal Year. **As discussed in paragraphs 19.1 through 19.2, jurisdictions will be required to re-base non-EUR denominated thresholds annually, based on the average exchange rate of the December of the previous calendar year.** For example, Country A rebases its revenue threshold in local currency in ~~December~~ **January** of each year **based on the average rate of the December of the previous calendar year**, effective for Fiscal Years beginning **on or** after **1 January**. The MNE Group has a Fiscal Year that starts on 1 July 2024 and ends on 30 June 2025. The MNE Group applies the revenue threshold that is in effect on 1 July 2024.

40. The following guidance will be inserted after paragraph 13 of the Commentary to Article 1.1:

13.1 At the end of the Fiscal Year commencing 1 July 2024, the MNE Group will need to determine whether it meets the relevant GloBE monetary thresholds in the jurisdiction. If the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements differs from the currency in which the GloBE monetary thresholds are expressed in the jurisdiction's domestic law, the MNE Group will be required to translate the amount from the presentation currency to the currency prescribed in the jurisdiction's domestic law based on the average exchange rate of the December month of the calendar year immediately preceding the start of the MNE Group's Fiscal Year. Following the example in paragraph 13 above, for the Fiscal Year commencing 1 July 2024, the MNE Group would use the average exchange rate for December 2023 in translating its revenue to local currency to apply the relevant threshold.

41. The following guidance will be inserted after paragraphs 10 of the Commentary to Article 2:

10.1 As noted in paragraphs 17.1 and 17.2 of the Introduction to this Commentary, MNE Groups are required to undertake the GloBE calculations for all jurisdiction in the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements. Therefore, Top-Tax liability allocated to Constituent Entities (including any relevant reduction) under Article 2 will be calculated in the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements. Therefore, MNE Groups may be required to translate the Top-up Tax liability expressed in the presentation currency of its Consolidated Financial Statements to the local currency of the jurisdiction to which the amount is applicable. As jurisdictions may choose to adopt any reasonable foreign exchange translation basis for this, MNE Groups will need to make such translations based on the specific provisions contained in the domestic law of the relevant jurisdiction.

42. The following guidance will be inserted after paragraph 5 of the Commentary of the GloBE Rules for Article 3.1.2:

5.1 The GloBE Income or Loss of all Constituent Entities should be calculated in the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Accounts. This means that the Financial Accounting Net Income or Loss of a Constituent Entity is the net income or loss determined for the Constituent Entity in preparing the MNE Group's Consolidated Financial Statements, that has been translated into the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements (before any consolidation adjustments eliminating intra-group transactions). In addition, all amounts relevant to determining the GloBE Income or Loss of a Constituent Entity will need to be translated into the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Accounts in accordance with the relevant Authorised Financial Accounting Standard used in preparation of the Consolidated Financial Statements. This is regardless of whether the Financial Account Standard requires such amounts to be translated to the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements.

5.2 The Accounting Standards permit MNE Groups to employ either of two basic paradigms for converting transactions from the local functional currency to the presentation currency of the Consolidated Financial Statements of the MNE Group. Under the first, transactions conducted in the functional currency are contemporaneously translated and recorded in the financial accounts in the presentation currency. Under the second, transactions are recorded in the financial accounts in the functional currency and translated to the Consolidated Financial Statements presentation currency in the consolidation process. For this and other reasons, MNE Group's accounting systems may differ significantly in how much of the data is translated so that it can be reported in the presentation currency. Consequently, some of the data that is needed for the GloBE calculations is readily available in the presentation currency of the Consolidated Financial Statements and some is not.

5.3 MNEs using the first paradigm are likely to have most of their data relevant for determining a Constituent Entity's GloBE Income or Loss readily available in the presentation currency of the Consolidated Financial Statements of the MNE Group. MNE Groups will not be required to retranslate amounts that have already been translated under the relevant accounting standard in the preparation of their Consolidated Financial Statement.

5.4 MNE Group's using the second paradigm will often only have aggregated data available at consolidated level in the presentation. Hence, not all or even very few of the relevant amounts for GloBE purposes will be readily available in the presentation currency the Consolidated Financial Statements of the MNE Group. Where the GloBE Rules require calculations or adjustments based on more detailed data, these MNE Groups will have to rely on data, which is often only available in local functional currency of the Constituent Entity. Using such data as the starting point for the GloBE calculations should not create integrity risks because whether the data is collected from the MNE Group's accounting system after consolidation (in the presentation currency) or pre-consolidation (in the local functional currency), it is fundamentally the same information used to develop the Consolidated Financial Statements, provided the amounts are recorded in accordance with the accounting standard applicable to the Consolidated Financial Statements of the MNE Group (but not yet translated to the presentation currency).

5.5 Where this is the case, the relevant amounts required to determine a Constituent Entity's GloBE Income or Loss will need to be translated to the presentation currency in accordance with the principles prescribed by the equivalent of IAS 21 and ASC 830 of the relevant Authorised Financial Accounting Standard used in preparation of the Consolidated Financial Statements. In addition, other parts of the relevant Authorised Financial Accounting Standard that deal with foreign exchange translations shall also be applicable, including the relevant guidance in relation to hyperinflation.

5.6 Accounting standards are not prescriptive in how MNE Groups should set their translation logic from functional currency to presentation currency. For example, the standards do not specify a translation logic, such as spot rate or annual average, for specific types of transactions. Instead, these standards are principle-based, providing a framework around how MNE Groups are to set an appropriate translation logic. This framework provides MNE Groups with some flexibility to choose an appropriate translation logic and the ability to choose different translation logics for different transactions and accounts. Therefore, MNE Groups using the second paradigm (as described in paragraph 5.4) will be afforded the same flexibility available under the relevant accounting standard. However, in determining the relevant translation logic, MNE Group's will be required to meet the reasonable approximation requirements of the relevant Authorised Accounting Standard, as if the relevant amount were being translated directly as part of the accounting consolidation process.

43. The following guidance will be inserted after paragraph 16 of the Commentary to Article 3.1.3:

16.1 Similar to the requirement for Article 3.1.2, amounts determined in accordance with Article 3.1.3 must be translated into the presentation currency of the Consolidated Financial Statements for the purpose of determining a Constituent Entity's GloBE Income or Loss in accordance with the guidance set out in paragraphs 5 to 5.6 of the Commentary to Article 3.1.2. This requirement applies regardless of the fact that such amounts may have been determined in accordance with another Authorised Financial Accounting Standard. Unless the foreign currency translation requirements of the Authorised Financial Accounting Standards used pursuant to Article 3.1.3 significantly diverge from those of the Authorised Financial Accounting Standard used to prepare the Consolidated Financial Statements, it is expected that the foreign currency translation logic applicable to any amounts required to be translated to the presentation currency would be the

same as if the amounts had been translated under the accounting standard used to prepare the Consolidated Financial Statements.

44. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraphs 66 through 74 of the Commentary to Article 3.2.1:

Paragraph (f) - Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses

66. Paragraph (f) adjusts for Asymmetric Foreign Currency Gain or Loss. These are generally foreign currency exchange gains or losses (FXGL) that arise due to differences between the **Constituent Entity's** functional currency for accounting purposes and the one used for local tax purposes.

67. The GloBE Rules do not make any adjustments for FXGL when the **accounting and tax** functional currencies **of the Constituent Entity** are the same. In those circumstances, any FXGL reflected in the financial accounts are included in the GloBE Income or Loss computation, irrespective of whether the local tax rules impose tax on FXGL. If FXGL is exempt under local tax rules, there will be a permanent difference that does, and should, affect the ETR of the jurisdiction.

68. The GloBE Rules do, however, make adjustments to avoid distortions that could arise when the functional currencies used **by a Constituent Entity** for accounting and tax differ. The definition of Asymmetric Foreign Currency Gain or Loss in Article 10.1 includes four types of FXGL. The FXGL included in the definition are described based on the relationship between the tax functional currency **of the Constituent Entity**, the accounting functional currency and a third foreign currency. The tax functional currency is the functional currency used to determine the Constituent Entity's taxable income or loss for a Covered Tax in the jurisdiction in which it is located. The accounting functional currency is the functional currency ~~used to determine~~ of the Constituent Entity for accounting purposes. A third foreign currency is a currency that is not the Constituent Entity's tax functional currency or accounting functional currency. The adjustments required under Article 3.2.2(f) with respect to each type of Asymmetric Foreign Currency Gain or Loss are explained below.

69. Paragraph (a) of the definition applies to transactions in the accounting functional currency **of a Constituent Entity** that produce taxable gain or loss because the tax functional currency is different. It brings the tax FXGL into the Financial Accounting Net Income or Loss. Paragraph (a) requires a positive adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss in the amount of the tax foreign currency exchange (FX) gain and a negative adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss in the amount of the tax FX loss.

70. Paragraph (a) also applies where an asset or liability denominated in the accounting functional currency is retranslated in the tax functional currency so that a tax FXGL arises, despite no FXGL arising for accounting purposes.

71. Paragraph (b) of the definition applies to transactions in the tax functional currency **of a Constituent Entity** that produce an accounting gain or loss because the accounting **functional** currency **of the Constituent Entity** is different. It removes the accounting FXGL from the Financial Accounting Net Income or Loss. Thus, paragraph (b) requires a negative adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss in the amount of the accounting FX gain and a positive adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss in the amount of the accounting FX Loss.

72. Paragraph (b) also applies where an asset or liability denominated in the tax functional currency is retranslated in the accounting functional currency so that an accounting FXGL arises, but no FXGL arises for tax purposes.

73. Paragraph (c) of the definition is the exclusionary arm of the rule in respect of FXGL arising from transactions in a third foreign currency. These transactions may result in an FXGL vis-à-vis

both the accounting currency and tax functional currency **of the Constituent Entity**. However, paragraph (c) only applies to the FXGL in respect of the accounting functional currency. It excludes these gains and losses from the GloBE Income or Loss computation by requiring a negative adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss in the amount of the accounting FX gain and a positive adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss in the amount of the accounting FX Loss.

74. Paragraph (d) of the definition is the inclusionary arm of the rules for third foreign currency gains. It includes the gain or loss determined with respect to the tax functional currency by requiring a positive adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss in the amount of the tax FX gain and a negative adjustment to Financial Accounting Net Income or Loss in the amount of the tax FX loss. This rule applies irrespective of whether the FXGL in the tax functional currency is includible in taxable income or subject to tax in the Constituent Entity's location. For purposes of paragraph (d), if the FX gain or loss is not subject to tax under local law, the tax FX gain or loss is the amount that would have arisen for tax purposes if the Constituent Entity had been subject to tax on the gain or loss using the same method for determining FXGL as is used in the financial accounts.

74.1 While the adjustment for Asymmetric Foreign Currency Gains and Losses is determined by reference to the Constituent Entity's tax functional currency and accounting function currency, the resulting amount of the required adjustment will need to be translated to the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements, for the purposes of determining the Constituent Entity's GloBE Income or Loss. This translation to the presentation currency should be undertaken in accordance with Article 3.1.2 and Article 3.1.3 and the relevant commentary to those Articles.

45. The text in strikethrough will be removed from paragraphs 75of the Commentary to Article 3.2:

Paragraph (g) - Policy Disallowed Expenses

75. Paragraph (g) adjusts for Policy Disallowed Expenses which are defined in Article 10.1 to mean expenses accrued by the Constituent Entity for illegal payments, including bribes and kickbacks, and expenses accrued by the Constituent Entity for fines and penalties. There is a materiality threshold that prevents the rule from applying in the case of de minimis fines and because the rule only applies to fines and penalties that equal or exceed EUR 50 000 (or an equivalent amount in the ~~functional~~ currency in which the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss was calculated). There is no such threshold for bribes and kickbacks which are always disallowed.

46. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraph 103 of the Commentary to Article 4.4.5:

Paragraph (f)

103. Net gains **on** foreign currency exchange **are** taken into account in paragraph (f) of Article 4.4.5. Monetary items such as payables, receivables, and loans denominated in a foreign currency (i.e. different from the **presentation** ~~functional~~ currency **of the MNE Group's Consolidated Financial Statements used for calculation the** Constituent Entity**'s GloBE Income or Loss**) are translated at the closing rate for accounting purposes, which is the spot exchange rate at the reporting date. Any foreign exchange gains and losses are generally recognised in the financial accounting income of a Constituent Entity. Domestic tax laws, however, may not recognise these unrealised foreign exchange gains and losses until a realisation event occurs, such as a repayment of a loan.

47. The text in bold will be inserted in paragraph 83 of the Commentary to Article 5.5.1:

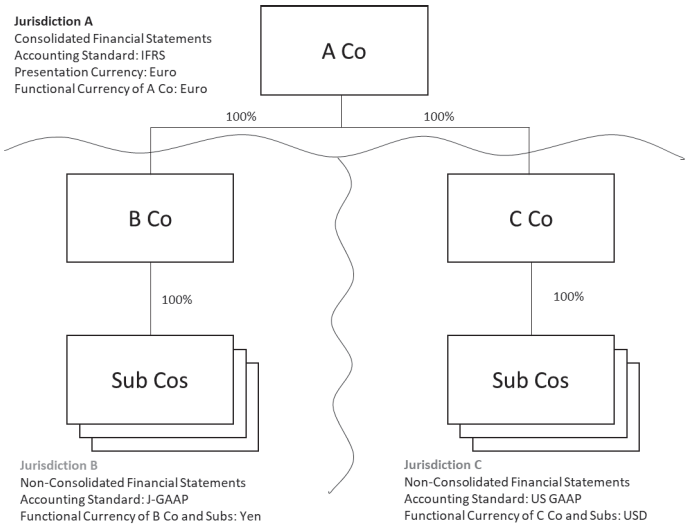
83. The two conditions provided in Article 5.5.1 are denominated in the Euro currency. Like the revenue threshold, this may require the MNE Group to convert its revenue and income into Euros and may require a jurisdiction that measures the de minimis conditions in local currency to re-base the de minimis threshold amounts on a yearly basis to align with the references provided in the GloBE Rules. **Where the threshold is determined in a currency different to the presentation currency of the Consolidated Financial Statements, MNE Groups should translate the relevant amounts based on the average exchange rate of December for the calendar year immediately preceding the commencement of the MNE Group's Fiscal Year.**

Examples

48. The following examples will be included in the GloBE Model Rules Examples.

Article 3.1.2

Example 1

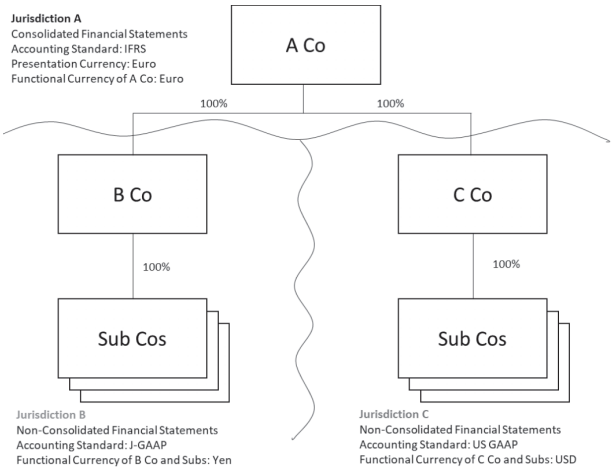


1. An MNE Group's UPE is A Co, located in jurisdiction A. The MNE Group's Consolidated Financial Statements are prepared using IFRS and the presentation currency is Euro.
2. A Co has two subsidiaries, B Co (located in jurisdiction B) and C Co (located in jurisdiction C). Both B Co and C Co have subsidiaries also located in jurisdiction B and C respectively. The non-consolidated accounts for B Co and its subsidiaries are prepared in accordance with Japanese GAAP (J-GAAP). The functional accounting currency of B Co and its subsidiaries is Japanese Yen. The non-consolidated accounts for C Co and its subsidiaries are prepared in accordance with US GAAP. The functional accounting currency of C Co and its subsidiaries is USD. None of the subsidiaries are located in a hyperinflationary economy.
3. The MNE Group's accounting consolidation system is set up to contemporaneously translate and record all entity level postings in local functional currency to the Consolidated Financial Statements-currency (Euro). As a result, all of the detailed data relevant for the GloBE Income and Loss of each Constituent Entity is readily available in the presentation currency of the Consolidated Financial Statements (Euro). The MNE Group's accounting consolidation system uses spot rates at the date of transaction for income statement items and closing rates for

balance sheet items. This foreign exchange translation logic is consistent with the relevant principles of IFRS.

4. The principles of IFRS may also support other foreign exchange translation logics. However, the foreign exchange translation logic used in the MNE Group's accounting consolidation system should be respected under the GloBE Rules because it is consistent with the relevant IFRS principles.

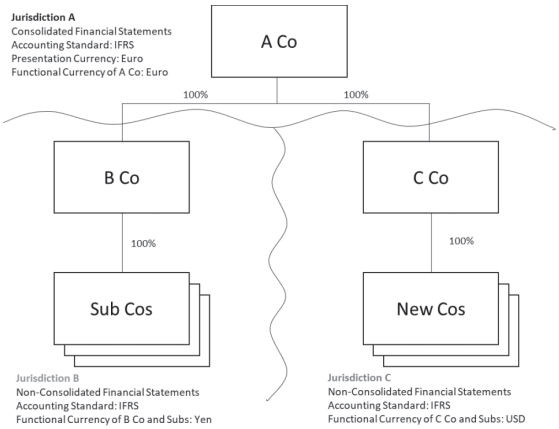
Example 2



1. An MNE Group's UPE is A Co, located in jurisdiction A. The MNE Group's Consolidated Financial Statements are prepared using IFRS and the presentation currency is Euro.
2. A Co has two subsidiaries, B Co (located in jurisdiction B) and C Co (located in jurisdiction C). Both B Co and C Co have various subsidiaries also located in jurisdiction B and C respectively. The non-consolidated accounts for B Co and its subsidiaries are prepared in accordance with J-GAAP. The functional accounting currency of B Co and its subsidiaries is Japanese Yen. The non-consolidated accounts for C Co and its subsidiaries are prepared in accordance with US GAAP. The functional accounting currency of C Co and its subsidiaries is USD. None of the subsidiaries are located in a hyperinflationary economy.
3. The MNE Group's accounting consolidation system is set up to record the entity level data in the local accounting functional currency and translate to the Consolidated Financial Statements presentation currency (Euro) in accordance with IFRS during the monthly consolidation process. The consolidation of the local data is completed at an aggregate account balance level (i.e. not per posting or transaction) using the monthly average rate for income statement items and closing rate for balance sheet items. As a result, most of the detailed data required to calculate each Constituent Entity's GloBE Income or Loss is only available in the local functional currency (i.e. JPY and USD).
4. The MNE Group's accounting system cannot determine the portion of the annual amount the income or expense that was posted in each month and thus cannot apply monthly translation rates to different portions of the income or expense. For practical reasons, the MNE Group therefore uses yearly average rates when converting the relevant profit and loss GloBE data points from local currency to the presentation currency. Using a yearly average rate for these adjustment items is appropriate under the relevant principles of IFRS.

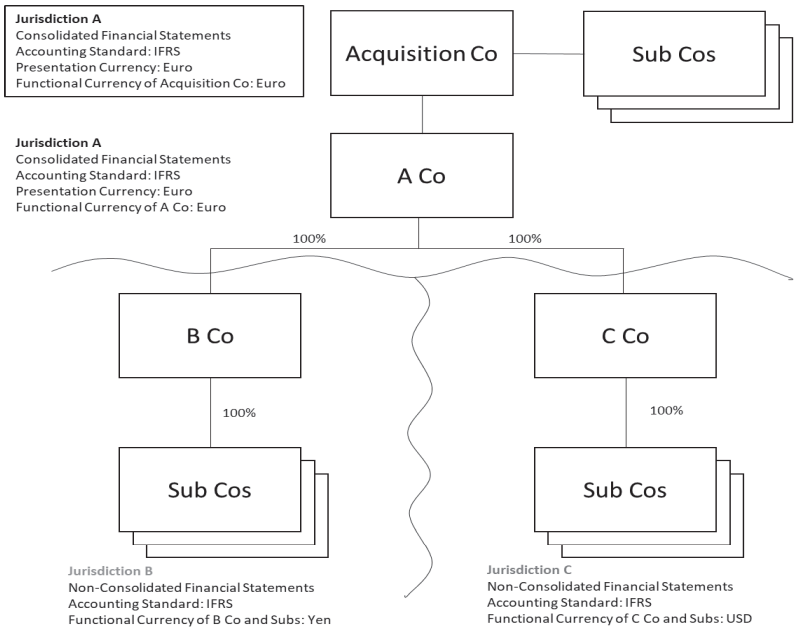
5. As the foreign exchange translation logic used to determine each Constituent Entity's GloBE Income or Loss is consistent with the relevant principles of IFRS, the conversion logic should be respected under the GloBE Rules.

Example 3



1. The MNE Group's consolidated financial statements are prepared using IFRS and the Group's presentation currency is Euro. The accounts for B Co and its subsidiaries are prepared in accordance with IFRS. The accounting functional currency of B Co and its subsidiaries is Japanese Yen. The accounts for C Co and its subsidiaries are prepared in accordance with IFRS. The accounting functional currency of C Co and its subsidiaries is US Dollars. None of the subsidiaries are located in a hyperinflationary economy.
2. The MNE Group's consolidation system is set up to contemporaneously translate and record all entity level postings in local functional currency to the presentation-currency of the MNE Group (i.e. it uses the first conversion paradigm). Consequently, the detailed data relevant for calculating each Constituent Entity's GloBE Income or Loss is readily available in the presentation-currency of the MNE Group (i.e. Euro). The MNE Group's accounting consolidation system uses spot rates at the date of transaction for income statement items and closing rates for balance sheet items.
3. Due to a recent acquisition (New Cos), certain subsidiaries are not part of the consolidation system. For commercial reasons (e.g. system costs and the low materiality of these entities), it is decided not to incorporate these entities into the MNE Group's accounting consolidation system. The entity level postings for these entities are therefore completed in the local accounting functional currency and then translated to the presentation currency on an aggregated basis in the monthly consolidation process.
4. For these Constituent Entities, the detailed data relevant for determining their GloBE Income or Loss is only available in local functional currency (i.e. USD). The MNE Group's accounting system cannot determine the portion of the annual amount the income or expense that was posted in each month and thus cannot apply monthly translation rates to different portions of the income or expense. Therefore, the MNE Group uses a yearly average rate when converting from local currency to the presentation currency for these Constituent Entities. As the foreign currency translation logic is compliant with the accounting standard applicable to the Consolidated Financial Statements, the foreign currency translation logic should be respected for determining the GloBE Income or Loss for these Constituent Entities.

Example 4



1. The A Co Group's consolidated financial statements are prepared using IFRS and the Group's presentation currency is Euro. The accounts for B Co and its subsidiaries are prepared in accordance with IFRS. The accounting functional currency of B Co and its subsidiaries is Japanese Yen. The accounts for C Co and its subsidiaries are prepared in accordance with IFRS. The accounting functional currency of C Co and its subsidiaries is US Dollars. None of the subsidiaries are located in a hyperinflationary economy.

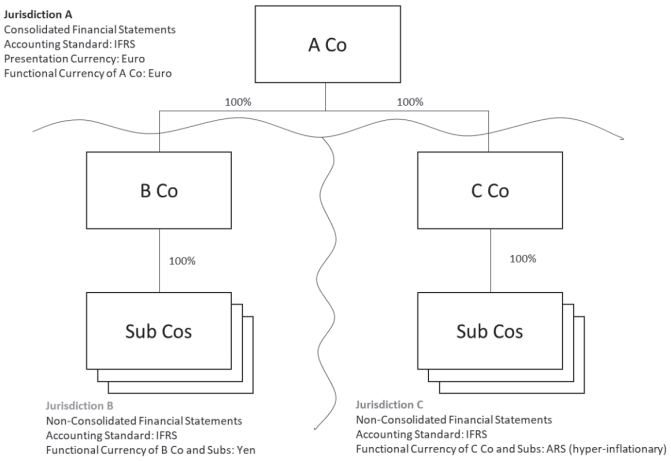
2. The A Co Group's accounting consolidation system is set up to record the entity level data in the local functional currency and translate to the presentation-currency during the monthly consolidation process. The consolidation of the local data has been done at an aggregate account balance level (i.e. not per posting or transaction) using monthly averages for Profit and Loss items and closing rate for Balance Sheet items. Consequently, the detailed data relevant for determining each Constituent Entity's GloBE Income or Loss is only available in local functional currency (i.e. JPY and USD). As in Example 2, the MNE Group uses yearly average rates to convert from local currency to presentation-currency for GloBE calculation purposes.

3. Due to a recent acquisition, the A Co Group has become part of a larger MNE Group and the new UPE-entity for GloBE purposes is Acquisition Co. Acquisition Co Group uses IFRS and its presentation currency is the Euro. Acquisition Co Group's consolidation system is set up to contemporaneously translate and record all entity level postings in local functional currency to the presentation currency. It has been decided to incorporate the A Co Group into Acquisition Co's consolidation system, which is planned to take 3 years. During that period, Acquisition Co will continue to use the A Co Group's foreign currency translation logic in parallel to the logic used by the Acquisition Co Group. That is, Acquisition Co will maintain its current foreign currency translation logic for Sub-Cos, while it will maintain A Co Group's (and its subsidiary) different foreign currency translation logic during the 3-year period. These different logics will be applied even where the A Co Group and the Acquisition Co Group have subsidiaries located in the same jurisdiction. Upon incorporation of the A Co Group into Acquisition Co Group's

consolidation system, it will use the same foreign currency translation logic (i.e. contemporaneous translation) as the Acquisition Co Group.

4. Given the foreign currency translation logics used both before and after the system implementation are in accordance with the accounting standard applicable to the Consolidated Financial Statements of the MNE Group, the foreign currency translation logics should be respected for the purposes of determining each Constituent Entity's GloBE Income or Loss.

Example 5



1. The MNE Group' s consolidated financial statements are prepared using IFRS and the Group's presentation currency is Euro. The accounts for B Co and its subsidiaries are prepared in accordance with IFRS. The accounting functional currency of B Co and its subsidiaries is Japanese Yen. The accounts for C Co and its subsidiaries are prepared in accordance with IFRS. The accounting functional currency of C Co and its subsidiaries is Argentine Peso. The C Co Group is located in a hyperinflationary economy.

2. The MNE Group's consolidation system is set up to record the entity level data in the local functional currency and translate to the presentation currency of the Consolidated Financial Statements during the monthly consolidation process (i.e. it uses the second conversion paradigm). The consolidation of the local data is completed at an aggregate account balance level (i.e. not per posting or transaction) using monthly averages for income statement items and closing rates for balance sheet items.

3. As a result, more granular data required to calculate each Constituent Entity's GloBE Income or Loss is only available in the local functional currency (i.e. JPY and ARS). A requirement to use monthly averages to convert these more granular adjustments would be un-administrable for the MNE Group, whose accounting consolidation processes are not designed to track the time and applicable foreign exchange rate for each individual posting performed at an unconsolidated entity level.

For practical reasons, the MNE Group therefore uses yearly average rates when converting the relevant profit and loss GloBE data points from local currency to the presentation -currency. Whereas using a yearly average rate is an appropriate foreign currency translation logic under the accounting standards and should be respected under the GloBE rules for the B Co Group, this is not appropriate for the C Co Group. For the C Co Group, the foreign currency translation logic should follow a similar set of principles as those set out for hyperinflationary economies in the Group's financial accounting standards (in this case, IFRS).

2 Guidance on Tax Credits

Introduction

Importance of Tax credit treatment for ETR purposes

1. The treatment of tax credits under the GloBE Rules is important because they can have a significant impact on the Jurisdictional ETR calculation depending upon whether they are treated as GloBE Income or a reduction to Covered Taxes. Tax credits will reduce the ETR under either treatment. However, if a tax credit is treated as GloBE Income, it will reduce the ETR by a smaller amount than if it is treated as a reduction in Covered Taxes.

IF agreement on refundable tax credits

2. Working Party 11 first began considering the treatment of government grants and tax credits in the spring of 2020. That consideration led to a lengthy discussion of government grants and tax credits in the Pillar Two Blueprint that ultimately formed the foundation of the GloBE Rules on the treatment of refundable tax credits. When the GloBE Rules were agreed, the IF considered refundable tax credits broadly equivalent to government grants and therefore treated them as GloBE income. The treatment of refundable tax credits under the GloBE Rules is largely consistent with the financial accounting treatment of refundable tax credits. However, the Model Rules required that tax credits be refundable within four years in order to receive this favourable treatment. The GloBE Rules depart from the financial accounting treatment of refundable tax credits where they do not meet the condition that they are refundable within four years, and provide specific rules for their treatment as a reduction to Covered Taxes.

3. The agreed treatment was grounded in the accounting principles applicable to tax credits, such as IAS 20 (government grant accounting) and IAS 12 (income tax accounting). However, the GloBE Rules provide a specific treatment (GloBE Income) for tax credits that are refundable within four years (Qualified Refundable Tax Credits or QRTCs) and a specific treatment (reduction of Covered Taxes) for tax credits that are refundable after four years (Non-Qualified Refundable Tax Credits or Non-QRTCs). The treatment of these tax credits under the GloBE Rules is mandatory, irrespective of how the tax credits are accounted for by the MNE Group.

4. The Commentary sets out a broad definition of the meaning of “refundable” in the context of the treatment of QRTCs under the GloBE Rules:

> *Refundable means that the amount of the credit that has not been used already to reduce Covered Taxes is either payable as cash or cash equivalent. For this purpose, cash equivalent includes checks, short-term government debt instruments, and anything else treated as a cash equivalent under the financial accounting standard used in the Consolidated Financial Statements as well as the ability to use the credit to discharge liabilities other than a Covered Tax liability. If the credit is only available to reduce Covered Taxes, i.e. it cannot be refunded in cash or credited against another tax, it is not refundable for this purpose.*

Special treatment for QFTBs

5. In February 2023, the Inclusive Framework released Administrative Guidance (February AG) that addressed the treatment of Qualified Flow-through Tax Benefits (QFTBs) that are derived through a Qualified Ownership Interest (QOI) in a Tax Transparent Entity. In the structures at issue, the investor that holds the QOI recovers its investment through receiving tax benefits that flow through the Tax Transparent Entity. The February AG allows the investor in the QOI to treat these tax benefits derived through the Tax Transparent Entity as taxes paid to the extent of the investment. Tax benefits exceeding the QOI investment are treated as tax reductions. This essentially puts the investor in the QOI in the same position as if it instead used the amount invested in the QOI to pay its taxes.

Additional guidance is needed

6. Although the Model Rules and Commentary prescribe specific treatment for refundable tax credits, they do not provide comprehensive rules for the treatment of all tax credits and some of the existing Commentary on the GloBE treatment of tax credits is unclear.

Transferable tax credits

7. At the time the GloBE Rules were agreed, the IF gave no consideration to the treatment of transferable tax credits. A transferable tax credit has similarities to a refundable tax credit from the perspective of both the originator of the credit and the government providing the credit. From the originator's perspective, a transferable tax credit can either be used to pay its income taxes or sold to someone else and the proceeds used to pay its income taxes or other expenses. A transferable tax credit is not as valuable to the originator as a refundable tax credit when the originator lacks sufficient tax liability to absorb the tax credit because the originator will have to sell the tax credit at a discount rather than getting a full refund from the government. However, it still has a cash value to the originator to the extent that the credit is readily tradeable in an active market. From the government's perspective, it will have to forego tax revenue equal to the face amount of transferable tax credits that trade in an active market in all cases because they will be used by the originator or a purchaser to reduce their tax liability. In fact, some governmental accounting standards require governments that grant transferable tax credits to treat them as government expenditures for accounting and budgeting purposes.

Unresolved issues related to QFTBs

8. The February AG on Qualified Flow-through Tax Benefits (QFTBs) left several questions unresolved. An issue in need of further guidance is the treatment of the developer of the project that originates the tax credits. The February AG indicated that further consideration would be given to the timing of the tax adjustments by the investor that holds a QOI. Under the February AG, the investor treats QFTBs as tax expense until the QOI investment is fully recovered and then as a tax reduction. For accounting purposes, however, investors in these structures often use the proportional amortization method to determine when and to what extent the income tax expense is adjusted. Under this method, the investor's profit from the investment is spread over the investment period.

Timing of income from QRTC

9. The originator of a QRTC has the right to a refund of the amount of the tax credit within four years. The Commentary to the GloBE Rules states that "the full amount of a QRTC will be treated as GloBE Income of the recipient Constituent Entity in the year such entitlement accrues." The Constituent Entity may not actually receive the refund or use all of the tax credit in the year that it satisfies the tax credit requirements. IAS 20 does not provide specific timing rules for refundable tax credits that are accounted for as government grants leaving MNE Groups with leeway in how they are accounted for. Some MNE

Groups may include refundable tax credits as income in full in the year the Constituent Entity becomes eligible for the tax credit or as income to the extent it is used or refunded each year. Alternatively, if the refundable tax credit arises in connection with an investment in an asset, the MNE Group may account for it as income over the productive life of the asset.

Clarification of treatment of non-refundable tax credits

10. The Pillar Two Blueprint sets out an analysis of the accounting treatment of non-refundable tax credits:

> *235. … An ITC that is determined or limited by reference to an entity's income tax liability or provided in the form of an income tax deduction is likely to be accounted for under IAS 12 (Income Taxes) and recorded in the financial accounts as a reduction in current tax expense...*
>
> *236. Therefore, it is expected that generally under IFRS and equivalent accounting standards any "refundable" ITCs would be treated as income, whereas any non-refundable ITCs would be treated as a reduction in a tax liability*.

11. Article 4.1.1 of the Model Rules could be interpreted as providing that the treatment of non-refundable credits under the GloBE Rules follows their financial accounting treatment. However, the GloBE Rules and Commentary do not provide clear and comprehensive guidance on the treatment of non-refundable tax credits. Article 4.1.3(c) can be interpreted in a way that treats non-refundable credits as tax reductions. Article 4.1.3(c) provides that the reductions to Covered Taxes include:

> *any amount of Covered Taxes refunded or credited, except for any Qualified Refundable Tax Credit, to a Constituent Entity that was not treated as an adjustment to current tax expense in the financial accounts.*

The reference to QRTCs in Article 4.1.3(c) could be read as suggesting that all other tax credits are in scope of the rule. The Commentary, however, indicates that the provision is focused on refunds of Covered Taxes that were previously paid, with the reference to "credited" as a means of acknowledging that some tax refunds are credited against other liabilities of the taxpayer that is due the refund.

12. The Commentary on the treatment of QRTCs as GloBE Income also contains statements that may create uncertainty in implementing and interpreting the rules. Paragraph 113 of the Commentary to Article 3.2.4 provides:

> *a tax credit that does not meet the conditions for being a Qualified Refundable Tax Credit, i.e. a Non-Qualified Refundable Tax Credit, but that was treated as income in the financial accounts, must be deducted in full from the measure of net income in the financial statements, and there must be a corresponding reduction of Adjusted Covered Taxes under Article 4.1.3(b).*

Without the phrase "i.e. a Non-Qualified Refundable Tax Credit", this sentence would mean that any tax credit that is not a QRTC is treated as a tax reduction because all other credits would not meet the conditions for being a QRTC. That phrase, however, seems to limit the sentence to refundable tax credits that do not meet the conditions for being a QRTC.

13. Finally, paragraph 57.3 of the Commentary to Article 3.2.1(c), which was added by the February AG, states that both Non-QRTCs and non-refundable tax credits are treated as reductions to Adjusted Covered Taxes under the GloBE Rules.

14. Given the lack of clarity in the rules and commentary and the resulting uncertainty in the intended operation of the rules addressing the position of tax credits, this guidance seeks to stabilize and codify the treatment of tax credits based on their character in the hands of the Constituent Entity based on bright-line rules and economic criteria that reflects the way they are accounted for under existing accounting standards.

Reference to accounting treatment where guidance is incomplete or unclear

15. The general principle embedded in Article 3.1 is that where GloBE Rules do not provide for specific provisions addressing the treatment of specific items or transactions, the starting point for applying the rules should be the relevant accounting standards used to determine the Financial Accounting Net Income or Loss for GloBE purposes. The GloBE Rules and Commentary do not address the treatment of transferable tax credits and are not clear on the treatment of other tax credits. Accordingly, in the absence of specific rules dealing with transferable and non-refundable tax credits, the corresponding GloBE treatment needs to be considered in light of the MNE Group's accounting treatment pursuant to Article 3.1.

Income tax accounting – IAS 12 and ASC 740

16. IAS 12 and ASC 740 govern the accounting treatment of income tax expense under IFRS and US GAAP, respectively. Income tax credits are generally treated as reductions to income tax expense under IAS 12 and ASC 740 because they reduce the recipient's income tax liability. However, neither IFRS nor US GAAP provides comprehensive, authoritative guidance on the accounting treatment of tax credits.

17. Investment tax credits (ITCs) are often accounted for differently from other types of tax credits. Under ASC 740, ITCs that are related to specific assets can be accounted for either as a reduction to income tax expense in the year the qualifying asset is placed in service or may be included in income ratably over the productive life of the qualifying asset.

18. IFRS does not have specific guidance on ITCs. In fact, ITCs are expressly excluded from the scope of IAS 12 and IAS 20. Accountants applying IFRS to ITCs, however, generally analogize to the treatment of other tax credits under IAS 12 and IAS 20 and determine which accounting treatment is more appropriate based on the features and requirements of the tax credit. An ITC that is determined or limited by reference to an entity's income tax liability or provided in the form of an income tax deduction is likely to be accounted for under IAS 12 and recorded in the financial accounts as a reduction in current tax expense. Where IAS 20 accounting is appropriate, an ITC may be accounted for as income ratably over the productive life of the qualifying asset.

Government Grant Accounting – IAS 20

19. IAS 20 governs the accounting treatment of government grants under IFRS. US GAAP does not have specific guidance on the treatment of government grants. However, in applying US GAAP, accounting professionals apply the principles of IAS 20.

20. IAS 20 defines government grants as "assistance by government in the form of transfers of resources to an entity in return for past or future compliance with certain conditions relating to the operating activities of the entity". Government grants often involve a direct payment or transfer of resources to an entity, but some are administered via the tax system for efficiency reasons. In those cases, the grant is credited against the entity's tax liability and any amount exceeding the tax liability is refunded to the entity. A tax credit falls into the IAS 20 framework where it is a transfer of resources and the transfer is in return for past or future compliance with certain conditions and activities.

21. Under government grant accounting, the amount of the grant is included in the entity's income. Where government grant accounting treatment is applicable to a tax credit, this accounting treatment applies notwithstanding the fact that the government grant is realized in the form of a credit against the entity's income tax liability. In effect, the accounting treats the entity as receiving a government grant and using it to pay the income tax liability.

22. Accounting professionals uniformly consider refundable tax credits to be transfers of resources within the meaning of IAS 20 because the benefit is not conditioned on or limited by the recipient's tax liability. If the tax credit exceeds the tax liability, the government will provide the difference in cash or cash

equivalents. Accordingly, refundable tax credits are treated as income of the recipient under IFRS and US GAAP.

23. Beyond refundable tax credits, the determination of whether a tax credit is treated as an income tax reduction or as income is based on the terms and characteristics of the tax credit. In respect of non-refundable tax credits, the main features that are typically considered by accounting professionals as indicators that a tax credit can be treated as income are:

a. The ability to offset the tax credit against other taxes (e.g. VAT, stamp duty, payroll tax); and

b. The ability to transfer the tax credit to another party in an active market.

24. Conversely, the circumstance that a tax credit can only be offset against income taxes and cannot be directly settled in cash when there is insufficient taxable profit is an indicator that the tax credit should be treated as an income tax reduction.

Application of the accounting standards to originators of transferable tax credits

25. Transferable tax credits have existed for some time. However, the size and scale of the transferable credits arising under the Inflation Reduction Act (IRA) in the US created a need for more specific accounting guidance on transferable tax credits.[4] The IRA transferable tax credits can be offset against income tax of the originator or transferred to another party and used to offset the income tax liability of the purchaser. However, an IRA transferable tax credit can be transferred only once and thus a purchaser cannot re-transfer it.

26. In recent consultations on the proper accounting treatment of IRA transferable tax credits under US GAAP, the Financial Accounting Standards Body (FASB) concluded that the most appropriate accounting treatment is income tax reduction. However, FASB also agreed that other treatments of the IRA transferable tax credits by the original recipient (the originator) were permissible. Specifically, it concluded that an originator could apply income treatment for these transferable tax credits or could apply an intent-based treatment, where the ones the originator intends to sell are treated as income and the ones the originator intends to use are treated as income tax reductions.

Application of the accounting standards to purchasers of transferable tax credits

27. The FASB concluded that a purchaser of an IRA transferable tax credit must treat the purchase price of the credit as income tax expense. The difference between the purchase price and face value of the tax credit (the discount) reduces the income tax expense. The purchase price represents the entity's cost to satisfy its tax liability; thus, it cannot be treated as a reduction of income tax expense. This conclusion is consistent with the fact that the IRA transferable tax credits cannot be re-sold by the person that purchases them from the originator and can only be used to reduce a tax liability of the purchaser.

28. The accounting practice developed in Italy for IFRS adopters in relation to the purchase of certain non-refundable tax credits is to treat them as financial assets under IFRS 9 (Financial Instruments). The treatment as financial asset pursuant to IFRS 9 is indicated as the most appropriate accounting treatment in an official document released by the Italian regulatory authorities.[5] The tax credits that are the subject of the IFRS guidance are different than transferable IRA tax credits because they can be offset against income taxes and other taxes (e.g. VAT, stamp duty, payroll cost) and can be transferred indefinitely in the market. Pursuant to the guidance, the purchaser accrues interest income equal to the discount as the

[4] The IRA also established certain refundable credits. Those credits are accounted for as income under US GAAP.

[5] Bank of Italy (bank regulatory authority), Consob (Financial markets regulatory authority) and IVASS (insurance supervisory authority).

credit matures. If the credit is used to satisfy a tax liability, the purchaser treats the face value of the credit as tax expense. Alternatively, if the purchaser re-sells the tax credit, it determines gain or loss based on the carrying value of the credit (generally, the original purchase price plus accrued income). This treatment is essentially the same as income treatment for a refundable tax credit but relies on IFRS 9 instead of IAS 20.

Summary

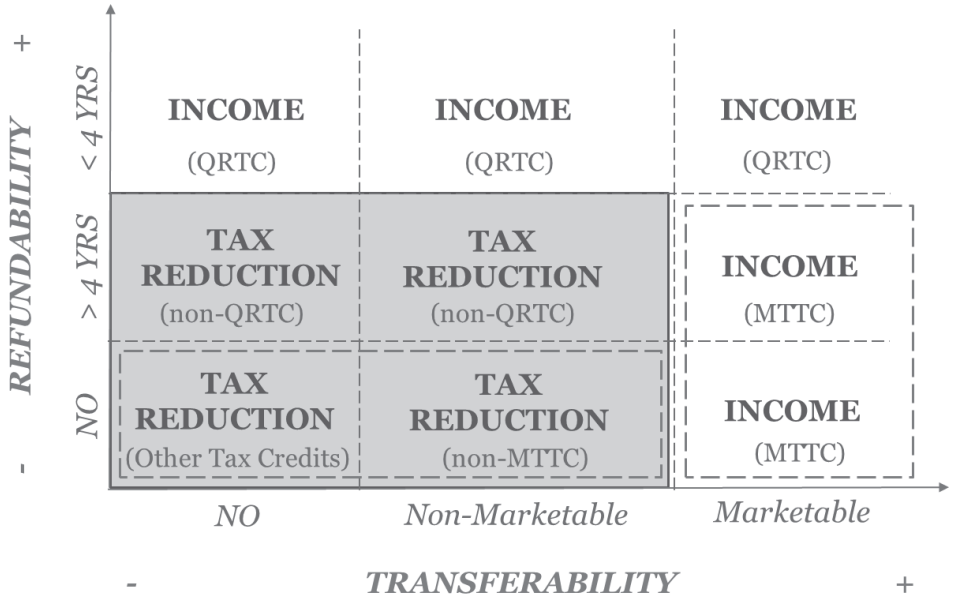
29. Neither IFRS nor US GAAP provides comprehensive, authoritative guidance on the accounting treatment of tax credits. Instead, the applicable accounting framework – income treatment or tax expense reduction treatment – is determined based on the specific features of the credits and any locally-developed accounting practice. Locally-developed accounting practices may not always reach the same conclusions about the substantive features of a tax credit in relation to determining the applicable accounting treatment. In addition, the accounting guidance that exists is often not mandatory such that different companies may adopt different accounting policies for the same tax credits. Consequently, it is possible that the accounting practice in different jurisdictions for certain types of tax credits might diverge so that tax credits having substantially equivalent features but established in different jurisdictions receive different accounting treatment.

30. Because the treatment of tax credits can have a significant effect on the ETR, the Inclusive Framework has determined that a uniform and mandatory treatment of tax credits is necessary to ensure that different financial accounting rules do not advantage or disadvantage some MNE Groups.

Guidance

31. The GloBE Rules contain explicit, mandatory treatment applicable to the Constituent Entity originating Qualified Refundable Tax Credits (QRTCs) and Non-Qualified Refundable Tax Credits (Non-QRTCs). This Administrative Guidance establishes the mandatory GloBE treatment applicable to the Constituent Entity originating Marketable Transferable Tax Credits (MTTCs), Non-Marketable Transferable Tax Credits (Non-MTTCs), and Other Tax Credits (OTCs) and the mandatory GloBE treatment applicable to the Constituent Entity purchasing QRTCs, MTTCs, Non-QRTCs and Non-MTTCs.

32. The table below summarizes the GloBE treatment associated with each of the above categories. Income treatment, i.e. inclusion of the tax credit in the computation of GloBE Income or Loss, applies to both QRTCs and MTTCs. Tax reduction treatment, i.e. reduction to Covered Taxes, applies to non-QRTCs, non-MTTCs, and all OTCs.



33. For the purposes of determining the GloBE category of a tax credit, the refundability criteria should be tested primarily, and the transferability should be tested subordinately. Accordingly, if a tax credit meets the refundability criteria and qualifies as a QRTC, it will be defined as a QRTC regardless of whether it could be also transferable at a marketable price. If the tax credit rather does not meet the refundability criteria (i.e. it is either a non-refundable or a non-QRTC), then the transferability criteria shall be tested in order to determine whether the tax credit could be considered a Marketable Transferable Tax Credit.

Marketable Transferable Tax Credits

34. Marketable Transferrable Tax Credits have similarities to Qualified Refundable Tax Credits from the perspective of both the Entity originating the credit and the government providing the credit. In order to provide similar treatment to these tax credits, Marketable Transferable Tax Credits shall be treated as income and not as a tax reduction. The revisions to the Commentary set out below are intended to produce this result for both the originator and the purchaser.

35. The following guidance will be inserted before the heading for *Qualified Refundable Tax Credits* of the Commentary to Article 3.2.4:

> 109.1 The Commentary to Article 3.2.4 sets out the Inclusive Framework's agreement on the treatment of Qualified Refundable Tax Credits and Marketable Transferable Tax Credits under the GloBE Rules. The treatment provided in Article 3.2.4 applies only to tax credits that are Qualified Refundable Tax Credits or Marketable Transferable Tax Credits. Where a tax credit regime provides for tax credits that are partially refundable or transferable (i.e. tradeable), such that only a fixed percentage or portion of the credit is refundable or transferable, the credit shall be bifurcated and the part that is refundable or transferable shall be tested to determine whether it is a Qualified Refundable Tax Credit or Marketable Transferable Tax Credit. The Commentary under

Article 4.1.3(b) or (c) applies to any tax credit or any part of a tax credit that does not meet the definition of a Qualified Refundable Tax Credit or Marketable Transferable Tax Credit.

36. The text in bold will be added to paragraph 111 of the Commentary to Article 3.2.4.

111. The face value of a Qualified Refundable Tax Credit will be treated as GloBE Income of the recipient Constituent Entity in the year such entitlement accrues. **However, if the Qualified Refundable Tax Credit is related to the acquisition or construction of assets and the Constituent Entity that engages in the activities that generate the credit (the Originator) has an accounting policy of reducing the carrying value of its assets in respect of such tax credits, or recognising the credit as deferred income, such that the income from the tax credit is recognized over the productive life of the asset, the Originator shall follow this same accounting policy for Qualified Refundable Tax Credits to determine its GloBE Income or Loss without changing the character of the credit.** This reflects that these types of refundable tax credits share features of, and should be treated in the same way as, government grants that form part of income, given that they are in effect government support for a certain type of activity that can ultimately be received in cash or cash equivalent. See also the Commentary on the definition of Qualified Refundable Tax Credit. **The Inclusive Framework will consider providing further guidance to address transitional issues and deferred tax implications in respect of QRTCs and other tax credits, including for those QRTCs and other tax credits that are taxable income.**

37. The following text will be added after paragraph 112 of the Commentary to Article 3.2.4:

Marketable Transferable Tax Credits

112.1 Marketable Transferable Tax Credit means a tax credit that can be used by the holder of the credit to reduce its liability for a Covered Tax in the jurisdiction that issued the tax credit and that meets the legal transferability standard and the marketability standard in the hands of holder.

(a) Legal transferability standard. The legal transferability standard is met for the Originator of a tax credit if the tax credit regime is designed in a way that the Originator can transfer the credit to an unrelated party in the Fiscal Year in which it satisfies the eligibility criteria for the credit (Origination Year) or within 15 months of the end of the Origination Year. The legal transferability standard is met for a purchaser of a tax credit if the tax credit regime is designed in a way that the purchaser can transfer the credit to an unrelated party in the Fiscal Year in which it purchased the tax credit. If under the legal framework that applies to the credit, a purchaser of the tax credit cannot legally transfer the tax credit to an unrelated party or is subject to more stringent legal restrictions on transfer of the credit than the Originator, the tax credit does not meet the legal transferability standard in the hands of the purchaser.

(b) Marketability standard. The marketability standard is met for the Originator of a tax credit if it is transferred to an unrelated party within 15 months of the end of the Origination Year (or, if not transferred or transferred between related parties, similar tax credits trade between unrelated parties within 15 months of the end of the Origination Year) at a price that equals or exceeds the Marketable Price Floor. The marketability standard is met for a purchaser if that purchaser acquired the credit from an unrelated party at a price that equals or exceeds the Marketable Price Floor. Marketable Price Floor means 80% of the net present value (NPV) of the tax credit, where the NPV is determined based on the yield to maturity on a debt instrument issued by the government that issued the tax credit with equal or similar maturity (and up to 5-year maturity) issued in the same Fiscal Year as the tax credit is transferred (or if not transferred, the Origination Year). For this purpose, the tax credit is the face value of the credit or the remaining creditable

amount in relation to the tax credit. For this purpose, the cash flow projection to be factored in the NPV calculation shall be based on the maximum amount that can be used each year under the legal design of the credit. An Originator and purchaser are considered related parties if one owns, directly or indirectly, at least 50% of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, at least 50% of the aggregate vote and value of the company's shares) or another person owns, directly or indirectly, at least 50% of the beneficial interest (or, in the case of a company, at least 50% of the aggregate vote and value of the company's shares) in each of the Originator and purchaser. In any case, an Originator and purchaser are considered related parties if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same person or persons.

112.2 The marketability standard can be illustrated with the following example. Assume that a Constituent Entity satisfies the eligibility criteria for a tax credit with face value equal to EUR 100 in Year 1 and that, according to the legal design of the tax credit, the Constituent Entity can either utilize it over the subsequent 5-year period in equal installments of EUR 20 per year or transfer it beginning in Year 1. The same government granting the tax credit issued in Year 1 five-year debt instruments with a yield to maturity equal to 4%. In that case, the NPV of the tax credit is equal to EUR 89.04, and the relevant Marketable Price Floor is equal to EUR 71.23. The marketability standard is met where the tax credit is transferred to an unrelated party at a price equal to or higher than EUR 71.23 or, if retained or transferred to related parties only, where similar tax credits trade between unrelated parties at a price equal to or higher than EUR 71.23.

112.3 It is recognized that tax credits generally are not traded on public exchanges with daily quoted prices but instead are privately negotiated in over-the-counter transactions. MNE Groups can establish the price at which tax credits trade for purposes of paragraph 112.5 based on evidence of similar transactions and in accordance with the applicable fair value accounting standards used in their Consolidated Financial Statements, for example IFRS 13 or ASC 820.

112.4 Generally, the Originator of a Marketable Transferable Tax Credit shall treat the face value of the tax credit as GloBE Income in the Origination Year. However, if the Marketable Transferable Tax Credit is related to the acquisition or construction of assets and the Originator has an accounting policy of reducing the carrying value of its assets in respect of such tax credits, or recognising the credit as deferred income, such that the income from the tax credit is recognized over the productive life of the asset, the Originator shall follow this same accounting policy for GloBE purposes. If all or part of a Marketable Transferable Tax Credit expires without use, the Originator treats the face value attributable to the expired portion of the credit as a loss (or increase to the carrying value of the asset) in the computation of GloBE Income or Loss in the Fiscal Year of the expiration.

112.5 An Originator that transfers a Marketable Transferable Tax Credit within 15 months of the end of the Origination Year shall include the transfer price (in lieu of the face value of the credit) in its GloBE Income in the Origination Year. If the Originator transfers a Marketable Transferable Tax Credit after this period, any difference between the face value of the tax credit transferred that was included in GloBE Income or Loss for the Origination Year and the transfer price shall be treated as a loss in computing the Originator's GloBE Income or Loss in the Fiscal Year of the transfer. Where the Originator includes the tax credit as income ratably over the productive life of the asset, for both accounting and GloBE purposes, the difference between the transfer price and the face value of the tax credit shall be included in the GloBE Income or Loss ratably over the remaining productive life of the asset. For example, a Constituent Entity originates a tax credit with EUR 100 face value and includes it as income over a period of 5 years because it is related to an asset with 5-year productive life (either via *contra-asset* accounting or via deferred income accounting). In year 2, this tax credit is transferred at a price of 90. Assuming that the face value of the credit at

the date of transfer is still 100, the seller realizes a loss of 10 which is allocated ratably over the remaining four years of the productive life of the asset to match the income attributable to the reduction in the carrying value of the asset.

112.6 A purchaser of a Marketable Transferable Tax Credit that uses the tax credit to satisfy its liability for a Covered Tax includes the difference between the purchase price and the face value of the tax credit in its GloBE Income when and in proportion to the amount of the tax credit used by the purchaser to satisfy its liability for a Covered Tax. For example, if a purchaser acquires a tax credit with a face value of 100 for 90 and uses 70 of the credit in Year 1, it includes 7 (= 70/100 x (100-90)) in its GloBE Income in Year 1. A purchaser of a Marketable Transferable Tax Credit that sells the credit must include the gain or loss on the sale in its GloBE Income or Loss in the Fiscal Year of the sale. The gain or loss on sale is equal to the sale price minus the total of the purchase price and the gain recognized from use of the credit. If all or part of a Marketable Transferable Tax Credit expires without use, the purchaser treats the loss attributable to the expired portion of the credit as a loss in the computation of GloBE Income or Loss in the Fiscal Year of the expiration. The loss attributable to the expiration is equal to the excess of the purchase price and the gain recognized on use of the credit over the amount of the credit used. Thus, in the example, the loss would be 27 (= (90 + 7) – 70). This treatment of a purchased Marketable Transferable Tax Credit applies to a purchased tax credit that also qualifies as a Qualified Refundable Tax Credit.

38. The existing Commentary to Article 3.2.4, paragraph 114, is removed because the relevant content is reported in paragraph 109.1. The following new text will be included in the Commentary as paragraph 114:

114. The conditions for a Marketable Transferable Tax Credit draw on the treatment in financial accounting standards (both for government grants and for income taxes), and are designed to identify tax credits that are, as a matter of substance and not merely form, transferable in a market. In order to be treated as a Marketable Transferable Tax Credit under the GloBE Rules, there must be a market such that the legal right to transfer the credit has immediate practical and economic significance for those taxpayers that will be entitled to the credit. If there is no actual market for the transferable tax credits, then the transferability element will be of no practical significance to taxpayers and the GloBE Rules will not treat the tax credit as a Marketable Transferable Tax Credit.

114.1 The provisions of Article 8.3 on Administrative Guidance will apply to ensure consistency of outcomes in respect of the application of the marketability standard. If those jurisdictions that adopt the common approach identify risks associated with the treatment of Marketable Transferable Tax Credits that lead to unintended outcomes, the relevant jurisdictions could be asked to consider developing further conditions for a Marketable Transferable Tax Credit or, if necessary, explore alternative rules for the treatment of Marketable Transferable Tax Credits. This analysis would be based on empirical and historical data with respect to the tax credit regime and market as a whole, and not on a taxpayer-specific basis.

39. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraph 5 of the Commentary to Art. 4.1.2(d):

d. Paragraph (d) adds any amount of refund or equivalent credit in respect of a Qualified Refundable Tax Credit **or Marketable Transferable Tax Credit** that has been recorded as a reduction to current tax expense. A Qualified Refundable Tax Credit is defined in Article 10.1 as a refundable tax credit designed in a way such that it ~~becomes~~**is** refundable within 4 years from when a Constituent Entity satisfies the conditions for receiving the credit under domestic law of a jurisdiction in which the Constituent Entity is located. **A Marketable Transferable Tax Credit is defined in paragraph 112.1 of the Commentary to Article 3.2.4.** Qualified Refundable Tax

Credits **and Marketable Transferable Tax Credits** are treated as income items in the computation of GloBE Income or Loss. Accordingly, when such credit or refund is granted, any amount that has been recorded as a reduction to current tax expense in the Constituent Entity's financial accounts is reversed-out in the same Fiscal Year the current tax expense is recorded in order to prevent the ETR for the jurisdiction being understated by such a reduction in Covered Taxes. The GloBE Rules provide for a corresponding adjustment to the Financial Accounting Net Income or Loss that treats the amount of Qualified Refundable Tax Credit **and Marketable Transferable Tax Credit** as income in the year the entitlement to such credit accrues (see the Commentary to Article 3.2.4).

Non-Marketable Transferable Tax Credits and Other Tax Credits

40. A Non-Marketable Transferable Tax Credit is a tax credit that, if held by the Originator, is transferable but is not a Marketable Transferable Tax Credit, and if held by a purchaser, is not a Marketable Transferable Tax Credit. Because their use is practically limited by the holder's tax liability, Non-Marketable Transferable Tax Credits should be treated as a tax reduction for GloBE purposes.

41. Other Tax Credits are non-refundable and non-transferable tax credits that can only be used to offset a Covered Tax liability of the Originator. Because their use is limited by the Originator's Covered Tax liability, they should be treated as a tax reduction for GloBE purposes.

42. The revisions to the Commentary set out below are intended to clarify that Non-Marketable Transferable Tax Credits and Other Tax Credits are treated as reductions to Covered Taxes under the GloBE rules, irrespective of how they are treated for financial accounting purposes. The revisions also provide guidance on the GloBE treatment of proceeds received from the transfer of a Non-Marketable Transferable Tax Credit and the timing and amount of the tax reduction when a purchaser uses a Non-Marketable Transferable Tax Credit to offset its tax liability.

43. The Commentary to Article 3.2.4, paragraph 113, is revised to read as follows:

> 113. A tax credit that does not meet the conditions for being a Qualified Refundable Tax Credit or a Marketable Transferable Tax Credit, but that was treated as income in the financial accounts, must be subtracted in full from the computation of GloBE Income or Loss.

44. The Commentary to Article 4.1.3(c), paragraphs 14 and 15 are revised to read as follows:

> 14. In general, paragraph (c) reduces Covered Taxes by the amount of tax credits (other than Qualified Refundable Tax Credits and Marketable Transferable Tax Credits) that reduce the Constituent Entity's liability for Covered Taxes as well as any amount of previously-claimed Covered Taxes that are refunded (including a refund that is applied as a credit against another Covered Tax liability) to a Constituent Entity to the extent that the tax credit or refund has not already been treated as an adjustment to current tax expense in the financial accounts.
>
> *Tax credits*
>
> 14.1 Except as provided in paragraphs 14.2 and 14.3, a tax credit (other than a Qualified Refundable Tax Credit and a Marketable Transferable Tax Credit) shall be treated as a reduction to Covered Taxes to the extent it is used to reduce a Constituent Entity's liability for a Covered Tax for a taxable period that ends during the Fiscal Year.
>
> 14.2 A Non-Marketable Transferable Tax Credit is a tax credit that:
>
> (a) if held by the Originator, is transferable but is not a Marketable Transferable Tax Credit; and
>
> (b) if held by a purchaser, is not a Marketable Transferable Tax Credit.

14.3 In the case of a Non-Marketable Transferable Tax Credit:

(a) the Originator shall reduce its Covered Taxes for a Fiscal Year to the extent the tax credit is used to satisfy its liability for a Covered Tax for a taxable period that ends during such Fiscal Year and to the extent of any amount received in exchange for the credit during such Fiscal Year;

(b) a purchaser shall reduce its Covered Taxes for a Fiscal Year by any excess of the face value of the tax credit over its purchase price in proportion to the amount of the credit used to satisfy its liability for a Covered Tax for a taxable period that ends during such Fiscal Year; and

(c) a purchaser shall reduce its Covered Taxes by the amount of any gain on the transfer as a reduction to Covered Taxes in the event that it transfers the tax credit during the Fiscal Year and include any loss on the transfer in the computation of its GloBE Income or Loss for such Fiscal Year.

14.4 For the purposes of determining the GloBE category of a tax credit, the refundability criteria should be tested primarily, and the transferability should be tested subordinately. Accordingly, if a tax credit meets the refundability criteria and qualifies as a QRTC, it will be defined as a QRTC regardless of whether it could be also transferable at a marketable price. If the tax credit rather does not meet the refundability criteria (i.e. it is either a non-refundable or a non-QRTC), then the transferability criteria shall be tested in order to determine whether the tax credit could be considered a Marketable Transferable Tax Credit.

Refunds (and credits) of previously claimed Covered Taxes

14.5 Paragraph (c) also ensures that to the extent a Constituent Entity receives a refund of previously claimed Covered Taxes, including a refund that is applied as a credit (i.e. credited) against another Covered Tax liability, the amount of the refund (or credit) is treated as a reduction to Adjusted Covered Taxes. This is the case even where the Constituent Entity's accounting principles or policy did not treat that amount as an adjustment to the current tax expense for a Covered Tax.

14.6 Under paragraph (c), the Adjusted Covered Taxes are reduced for the Fiscal Year in which the tax refund (or credit) is accrued in the financial accounts. In the case of a refund or credit of previously claimed Covered Taxes, the application of paragraph (c) to refunds (or credits) will be limited, because Article 4.6.1 governs adjustments to the Adjusted Covered Taxes in the case of a tax refund and requires an adjustment to the Adjusted Covered Taxes for a previous Fiscal Year where the refund is EUR 1 million or more. Paragraph (c) will apply only when such a refund (or credit) is not an adjustment to a Constituent Entity's liability for Covered Taxes for a previous Fiscal Year under Article 4.6.1.

15. Paragraph (c) would also apply, for example, if a jurisdiction provided a refund (or credit) for previously claimed Covered Taxes on corporate equity where the tax and the corresponding refund (or credit) was taken into account as an ordinary expense or income for financial reporting purposes in the year of the refund (or credit). This paragraph also applies to refunds (and credits) in respect of Covered Taxes when the refund (or credit) is made to a different Constituent Entity than the entity that originally incurred the tax expense. Paragraph (c) may apply to refunds (and credits) in respect of Covered Taxes paid or accrued in a current or previous Fiscal Year (subject to the overriding operation of Article 4.6).

QFTB – timing rule under proportional amortization accounting

45. Section 2.9 of the February AG sets out the treatment of Qualified Flow Through Tax Benefits (QFTB) by the investor in a Qualified Ownership Interest (QOI). As per paragraph 57.7 of the Commentary to Article 3.2.1(c), QFTBs are first treated as a reduction to the QOI investment until it is reduced to zero, and then as a reduction to the investor's Adjusted Covered Taxes.

46. This guidance provides an alternative timing rule to the one indicated under paragraph 57.7. As an administrative simplification, an MNE Group that uses the proportional amortization method of accounting for a QOI shall apply the same methodology for purposes of determining whether and to what extent benefits flowing through a QOI are treated as a reduction to the investment or a reduction to Adjusted Covered Taxes. An MNE Group that does not use the proportional amortization method of accounting for a QOI may elect to apply this methodology for GloBE purposes.

47. Under the proportional amortization method as applied for accounting purposes, the investor adjusts its tax expense by the net benefit that flows through the QOI each year. The net benefit is determined based on the excess of the tax benefits that flow through during the year over the proportional amount of the investment. The proportional amount of the investment is determined based on the total investment multiplied by the ratio of the tax benefits that flow through the QOI during the year to the total tax benefits expected to flow through the QOI over the term of the investment.

48. Under the proportional amortization method as applied under the GloBE Rules, the QFTBs that flow through the QOI shall be treated as a reduction to the investment in proportion to the total QFTBs that are expected to flow through the QOI over the term of the investment (i.e. until the investment is completely liquidated under the agreement or until the flip-point is reached). The amount of QFTBs or income that flows through the partnership in excess of the proportional reduction to the investment shall be treated as a reduction to the Adjusted Covered Taxes.

49. Paragraphs 57.7.1 to 57.7.3 are added after paragraph 57.7 to read as follows:

> 57.7.1 However, an investor in a Qualified Ownership Interest that uses the proportional amortization method of accounting for the interest for financial accounting purposes must apply the proportional amortization method of determining the amount of the investment that is recovered each year. An investor in a Qualified Ownership Interest that does not use the proportional amortization method of accounting for the interest for financial accounting purposes may irrevocably elect to use this methodology for determining the amount of the investment that is recovered each year, in line with paragraph 57.7.2. The election must be made by the Filing Constituent Entity for a Qualified Ownership Interest in the first Fiscal Year in which the investor acquires the interest or is subject to the GloBE Rules.
>
> 57.7.2. Under the proportional amortization method as applied under the GloBE Rules, any of the items described in paragraphs 57.6(a) through (d) that flow through or are received in respect of the Qualified Ownership Interest shall be treated as a reduction to the investment in proportion to the Expected Tax Benefits Ratio. The Expected Tax Benefits Ratio is the ratio of the items described in paragraphs 57.6(a) and (b) that flowed through or are received in the Fiscal Year to the total of such items that are expected to flow through or be received in respect of the Qualified Ownership Interest over the term of the investment. The amount of the items described in paragraphs 57.6(a) through (d) that flow through or are received in respect of the Qualified Ownership Interest in excess of the reduction to the investment shall not be included as a positive amount in the investor's Adjusted Covered Taxes.

57.7.3 The proportional amortization method can be illustrated with the following example. Assume that the investor is subject to tax at a 20% rate and expects to receive 100 of tax benefits over a five-year period from the investment and invests 90 in a Qualified Ownership Interest. Assume further that the investor's current income tax expense with respect to the investment for financial accounting purposes each year is determined by netting the proportional amortization of the investment against the amount of the tax benefit from the investment. Assume also that the Expected Tax Benefit and the actual tax benefits are equal and the proportional amortization of the investment determined for financial accounting purposes is equal to the proportional amortization amount determined under paragraph 57.7.2. The chart below shows the proportional amortization computations for each year based on the amount of tax benefits that flow through the Qualified Ownership Interest each year.

Investment amount	90					
	Year 1	*Year 2*	*Year 3*	*Year 4*	*Year 5*	***Total***
tax credit	15	15	16.67	16.67	16.67	**80**
tax effect of depreciation	10	10				**20**
Expected Tax Benefit	25	25	16.67	16.67	16.67	**100**
Expected Tax Benefit Ratio	25%	25%	16.67%	16.67%	16.67%	**100%**
Proportional amortization of the investment	22.50	22.50	15.00	15.00	15.00	**90.00**

Gross tax expense/(benefit)	(25)	(25)	(16.67)	(16.67)	(16.67)	(100)
Proportional amortization of the investment	22.50	22.50	15	15	15	90
Current tax expense/(benefit)	**(2.50)**	**(2.50)**	**(1.67)**	**(1.67)**	**(1.67)**	**(10)**

In determining the investor's Adjusted Covered Tax expense each year, no adjustment is necessary to the investor's current tax expense for financial accounting purposes because it used the same proportional amortization amount in determining current tax expense as the amount allowed under paragraph 57.7.2.

Qualified Ownership Interests of investors that apply IFRS

50. The financial accounting treatment of interests in Flow-through Entities with Qualified Ownership Interests (tax equity partnerships) by the developer and the investor varies depending upon the financial accounting standards used by the MNE Group. US GAAP generally treats both the developer and investor as owning an equity interest in a partnership. However, IFRS generally treats the developer as owning 100% of the tax equity partnership and the investor's interest as a loan from the investor to the partnership. IFRS treats the loan as being cancelled as the tax benefits flow through and the investor's interest in the tax equity partnership declines. The investor is treated as making a loan to the entity, rather than holding an ownership interest. The tax benefits that flow through to the investor are treated as payments of principal and interest on the loan.

51. The definition of Qualified Ownership Interest in the February AG required that the investor's interest was an Ownership Interest under the GloBE Rules. The definition of an Ownership Interest in turn requires that the interest be treated as an equity interest under the financial accounting standards used by the investor in the Consolidated Financial Statements. This definition of Qualified Ownership Interest would mean that an investor that uses US GAAP could apply the guidance but an investor that uses IFRS would not be able to apply the guidance. In order to ensure the same treatment applies to the investor with a Qualified Ownership Interest irrespective of its accounting treatment of the interest, the text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraph 57.8:

57.8 A Qualified Ownership Interest is ~~an Ownership Interest~~:

(a) **an investment** in a Tax Transparent Entity**:**

(i) that is treated as an equity interest for local tax purposes;

(ii) would be treated as an equity interest under an Authorised Financial Accounting Standard in the jurisdiction in which the Tax Transparent Entity operates; and

where the assets, liabilities, income, expenses, and cash flows of the Tax Transparent Entity are not consolidated on a line-by-line basis in the Consolidated Financial Statements of the MNE Group; and

(b) the total return with respect to that investment (including distributions and benefits of tax losses and Qualified Refundable Tax Credits derived through the Tax Transparent Entity, but excluding tax credits other than Qualified Refundable Tax Credits) is expected to be less than the total amount invested by the investor in the investment such that a portion of the investment will be returned in the form of tax credits other than Qualified Refundable Tax Credits **(regardless of whether such tax credits are expected to be transferred or used to reduce the investor's Covered Tax liability)**.

The determination of the expected total return is made at the time the investment is entered into and is based on facts and circumstances, including the terms of the investment. **An interest will not be considered a Qualified Ownership Interest unless the investor has a bona fide economic interest in the Flow-Through Entity and is not protected from loss of its investment. Also, an interest will not be considered a Qualified Ownership Interest where a jurisdiction only permits the benefits of tax credits to be transferred through such interests when the developer or investor is subject to the GloBE Rules.**

52. To ensure consistency of outcomes between the different types of tax credits and tax credits accessed through Qualified Ownership Interests, the following paragraph will be added after paragraph 57.8:

57.9 The provisions of Article 8.3 on Administrative Guidance will apply to ensure consistency of outcomes in respect of the application of the rules related to Flow-through Entities with Qualified Ownership Interests. If those jurisdictions that adopt the common approach identify risks associated with the treatment of interests in Flow-through Entities as Qualified Ownership Interests that lead to unintended outcomes, the relevant jurisdictions could be asked to consider developing further conditions for the Flow-through Entities or Qualified Ownership Interests or, if necessary, explore alternative rules for the treatment of such interests. In this regard, the Inclusive Framework will monitor the features and availability of Flow-through Entities in jurisdictions for projects that produce tax credits. This analysis would be based on empirical and historical data with respect to the tax credit regime as a whole, and not on a taxpayer specific basis.

3 Substance-based Income Exclusion

Interjurisdictional Assets and Employees

Introduction

1. This section provides guidance on determining the Substance-based Income Exclusion referable to Eligible Employees and Eligible Tangible Assets which are used outside the jurisdiction of the Constituent Entity which employs the employee or owns the asset.

2. The Substance-based Income Exclusion for each jurisdiction is the sum of the payroll carve-out and tangible asset carve-out for each Constituent Entity (except Constituent Entities that are Investment Entities) in that jurisdiction (Article 5.3.2).

3. Article 5.3.3 states:

> *The payroll carve-out for a Constituent Entity located in a jurisdiction is equal to 5% of its Eligible Payroll Costs of Eligible Employees that perform activities for the MNE Group in such jurisdiction, except Eligible Payroll costs that are…*

4. Similarly, Article 5.3.4 states:

> *The tangible asset carve-out for a Constituent Entity located in a jurisdiction is equal to 5% of the carrying value of Eligible Tangible Assets located in such jurisdiction.*

5. Paragraphs 33 and 38 of the Commentary to Article 5.3 respectively recognised that there may be cases where employees may perform work outside the employer's jurisdiction and that tangible assets may be located outside the jurisdiction of the Constituent Entity that owns or leases that asset. In both cases, the Commentary stated that consideration would be given to providing further guidance on addressing these cases.

6. Paragraph 25 of the Commentary to Article 5 also provides a brief description of the policy rationale behind the Substance-based Income Exclusion. It states:

> *The policy rationale behind a formulaic, substance-based carve-out, based on payroll and tangible assets is to exclude a fixed return for substantive activities within a jurisdiction from the application of the GloBE Rules. The use of Payroll and Tangible Assets as indicators of substantive activities is justified because these factors are generally expected to be less mobile and less likely to lead to tax-induced distortions. Conceptually, excluding a fixed return from substantive activities focuses GloBE on "excess income", such as intangible-related income, which is most susceptible to BEPS risks.*

7. The term Eligible Employees is defined in Article 10.1 to mean:

> *…employees, including part-time employees, of a Constituent Entity that is a member of the MNE Group and independent contractors participating in the ordinary operating activities of the MNE Group under the direction and control of the MNE Group.*

8. The term Eligible Tangible Assets is defined in Article 5.3.4 (subject to further clarifications) to mean:

a. property, plant, and equipment located in that jurisdiction;

b. natural resources located in that jurisdiction;

c. a lessee's right of use of tangible assets located in that jurisdiction; and

d. a licence or similar arrangement from the government for the use of immovable property or exploitation of natural resources that entails significant investment in tangible assets.

Issues to be considered

9. Administrative Guidance is required with respect to the application of Article 5.3.3 and Article 5.3.4 to Eligible Employees and Eligible Tangible Assets which are located (at least some of the time) outside the jurisdiction of the Constituent Entity employer or owner during the relevant period.

Circumstances

10. There are a variety of circumstances where an Eligible Employee would perform work activities outside the jurisdiction of their Constituent Entity employer, including where an employee:

a. works remotely part-time (or full-time) from a jurisdiction other than that of the Constituent Entity employer – for example, an employee could 'work from home' two days per week in a different jurisdiction to their employer;

b. is required to work outside of the jurisdiction of their Constituent Entity employer for business purposes – for example, seeing customers or suppliers in other jurisdictions, or visiting facilities in a different jurisdiction of another Constituent Entity in the same MNE Group;

c. is seconded to another entity or organisation (either to another Constituent Entity in the MNE Group or to an entity outside of the MNE Group) in another jurisdiction;

d. engages in interjurisdictional travel as the central component of the business – for example, an employee working in an international transportation industry; or

e. works outside of the jurisdiction of the Constituent Entity employer without entering another jurisdiction – for example, the employee may work in international waters or in space.

11. There are also a variety of circumstances where Eligible Tangible Assets would be located outside of the jurisdiction of the Constituent Entity owner, including where the asset:

a. is used internationally as a central component of the business function – for example, an asset used in the international transportation industry such as an airplane or ship;

b. is used outside the jurisdiction of Constituent Entity owner without entering another jurisdiction – for example, a satellite launched from the jurisdiction of the Constituent Entity owner;

c. is located across multiple jurisdictions (and partially outside any jurisdiction) – for example, a submarine cable through international waters; or

d. is moved between different jurisdictions for a non-transportation reason – for example, a piece of farming equipment which is used in neighbouring states.

Structure of Article 5.3.

12. The structure of Article 5.3 calculates the payroll carve-out and tangible asset carve-out with respect to each Constituent Entity separately. The total Substance-based Income Exclusion for the jurisdiction is the aggregated sum of these amounts for each Constituent Entity in the jurisdiction. Article 5.3 requires that the Eligible Employees and Eligible Tangible Assets of each Constituent Entity are determined.

13. The definition of Eligible Employees does not itself contain any limitation based upon the location of the employee. However, Article 5.3.3 only grants payroll carve-out with respect to Eligible Employees that perform activities for the MNE Group in the jurisdiction of the Constituent Entity employer. The provision does not allow any carve-out to be provided for an Eligible Employee who does not perform their work activities in the jurisdiction of the employer.

14. The definition of Eligible Tangible Assets contains limiting language to include only assets which are located in the jurisdiction (with the exception of 'a licence or similar arrangement from the government for the use of immovable property or exploitation of natural resources that entails significant investment in tangible assets'). In addition to this limitation in the definition, Article 5.3.4 mirrors Article 5.3.3 in only granting tangible asset carve-out for Eligible Tangible Assets located in the jurisdiction.

15. Neither Article 5.3.3 nor Article 5.3.4 create an ability to allocate payroll carve-out or tangible asset carve-out to another Constituent Entity. Accordingly, any Eligible Payroll Costs of a Constituent Entity for its Eligible Employees which do not result in payroll carve-out for that Constituent Entity do not produce any Substance-based Income Exclusion for the MNE Group. Similarly, to the extent that the carrying value of Eligible Tangible Assets of a Constituent Entity does not result in tangible asset carve-out for that Constituent Entity, it does not produce any Substance-based Income Exclusion for the MNE Group.

Allocation

16. The remaining question is how to calculate the payroll carve-out and tangible asset carve-out for Eligible Employees and Eligible Tangible Assets which are sometimes located in the jurisdiction and sometimes located outside of the jurisdiction of the Constituent Entity employer/owner.

17. There would be an integrity risk to the rules if any presence within the jurisdiction of the Constituent Entity employer/owner was sufficient to allow for a full allocation of the relevant payroll carve-out or tangible asset carve-out. As articulated in the Commentary, the purpose of the rule using Eligible Employees and Eligible Tangible Assets in a jurisdiction was to capture the substantive activities occurring in that jurisdiction. This purpose would be undermined if employees could be allocated to a jurisdiction simply by being formally employed by a Constituent Entity in another jurisdiction and working in that jurisdiction for a single day in the year.

18. In considering an allocation rule, the most natural contender is the amount of working time spent within the jurisdiction of the Constituent Entity employer/owner during the Financial Year. However, substantial compliance costs would be imposed if the allocation mechanism required businesses to track the location of each Eligible Employee (and in some cases Eligible Tangible Asset) every day. Accordingly, there are substantial benefits in adopting an allocation rule which is simple whilst remaining consistent with the principle behind the Substance-based Income Exclusion – that the rule must act as a reasonable proxy for substantial activity occurring in the jurisdiction.

19. In order to prevent disproportionate compliance costs for businesses with employees that may work remotely some of the time or who may travel for business purposes upon occasion, a threshold test

above which the full payroll carve-out can be allocated to a jurisdiction is considered appropriate. For instance, if an Eligible Employee spends more than 50% of their working time within the jurisdiction of their Constituent Entity employer, the Constituent Entity employer will be entitled to claim the full payroll carve-out with respect to that Eligible Employee.

20. If an Eligible Employee spends less than 50% of their working time in the jurisdiction of the Constituent Entity employer, the Constituent Entity would still be entitled to proportionately claim the payroll carve-out with respect to the working time spent within the jurisdiction. For example, if the Eligible Employee spent 30% of their working time in the jurisdiction of the Constituent Entity, then the MNE Group would be able to claim 30% of the payroll carve-out with respect to that Eligible Employee.

21. It is expected that with suitable company policies (which are appropriately enforced), employers would be able to determine whether this test was satisfied with respect to the majority of their employees without the burden of tracking the location of every employee every day. For example, a business could have a policy which allowed employees to work from home two days per week. If these employees were otherwise required to work in the office of the Constituent Entity employer (located in that jurisdiction) and the policy was suitably enforced, then the Constituent Entity would be entitled to claim the full payroll carve-out with respect to its employees regardless of whether some worked remotely from a different jurisdiction. Similarly, the employer would not need to track the location of employees that travel for business on an occasional basis.

22. If a Constituent Entity employer could not establish that its Eligible Employees met the threshold requirement in this way, then it would need to keep an auditable record of the days in which the relevant employees were located in the jurisdiction of the Constituent Entity employer in order to establish either that the employee met the 50% threshold or to claim the proportionate payroll carve-out below the 50% threshold. The MNE Group retains the option not to claim any payroll carve-out with respect to such employees and therefore is not required to track and trace this information.

23. The Inclusive Framework will give further consideration to a simplified allocation mechanism with respect to industries with a substantial portion of their employees and assets located outside of the jurisdiction for a substantial portion of the Fiscal Year.

Permanent Establishments

24. Where an Eligible Employee or an Eligible Tangible Asset is employed or owned by a Main Entity which has a Permanent Establishment, it will be first necessary to allocate that employee or asset to the relevant Constituent Entity. In these cases, the legal entity which employs the person or owns the asset will consist of multiple Constituent Entities – the Main Entity and the Permanent Establishment(s). The Eligible Payroll Costs of Eligible Employees and carrying value of Eligible Tangible Assets must be allocated between the Main Entity and the Permanent Establishment(s) in accordance with Article 5.3.6 prior to considering whether the relevant Constituent Entity is able to claim the full payroll carve-out or tangible asset carve-out with respect to that employee or asset.

Guidance

25. A Constituent Entity's payroll carve-out is intended, in principle, to be reduced to the extent that the relevant Eligible Employees perform their activities for the MNE Group outside of the jurisdiction of the Constituent Entity. Similarly, a Constituent Entity's tangible asset carve-out is intended, in principle, to be reduced to the extent that the asset is located outside of the jurisdiction of that Constituent Entity. This is consistent with the purpose of the Substance-based Income Exclusion as outlined in paragraph 25 of the Commentary to Article 5.

26. Despite this overall approach, a simplification can be adopted by the MNE Group in performing the relevant allocation such that all of the payroll carve-out or tangible asset carve-out can be retained by the Constituent Entity where:

a. an Eligible Employee is located within the jurisdiction of the Constituent Entity employer more than 50% of their working time; and

b. an Eligible Tangible Asset is located within the jurisdiction of the Constituent Entity owner more than 50% of the time.

27. In circumstances where the Eligible Employee or Eligible Tangible Asset is located in the jurisdiction 50% or less of the time, the Constituent Entity will only be entitled to claim the proportionate share of the payroll carve-out and tangible asset carve-out for that Eligible Employee or Eligible Tangible Asset. Further consideration will be given to a simplified allocation mechanism with respect to industries with a substantial portion of their employees and assets located outside of the jurisdiction for a substantial portion of the Fiscal Year.

28. To clarify, paragraph 33 of the Commentary to Article 5.3.3 will be revised as follows:

33. The payroll carve-out is computed on a jurisdictional basis and is based on the Eligible Payroll Costs of Eligible Employees that perform activities in the jurisdiction where the Constituent Entity employer is located. Employees will generally perform their activity in the jurisdiction where the Constituent Entity employer is located (employer's jurisdiction). However, in certain cases the employee may also perform work for their employer outside the employer's jurisdiction. ~~Consideration will be given to the development of Agreed Administrative Guidance as part of the GloBE Implementation Framework to address those cases where the employee performs part of its activities in another jurisdiction and for those employees that perform their activity in multiple jurisdictions.~~

29. Paragraph 33.1 will be inserted to the Commentary to Article 5.3.3:

33.1. Where the employee undertakes more than 50% of their activities for the MNE Group during the relevant period within the jurisdiction of the Constituent Entity employer, the Constituent Entity will be entitled to the full payroll carve-out with respect to that employee. Where the employee undertakes 50% or less of their activities for the MNE Group during the relevant period within the jurisdiction of the Constituent Entity employer, the Constituent Entity will only be entitled to the proportion of the payroll carve-out attributable to the employee's working time spent within the jurisdiction of the Constituent Entity employer. For example, if the Eligible Employee spends only 30% of its working time in the jurisdiction of its Constituent Entity employer, then the Constituent Entity is only able to claim 30% of the payroll carve-out with respect to that Eligible Employee.

30. Paragraph 38 of the Commentary to Article 5.3.4 will be revised as follows:

38. The tangible asset carve-out requires that the tangible assets are located in the same jurisdiction as the Constituent Entity that owns them or, in the situation where the tangible asset falls into categories (c) or (d), in the same jurisdiction as the Constituent Entity that holds the right-of-use of the asset. It is expected that, in most cases, the tangible asset will be located in the same jurisdiction as the Constituent Entity that owns or leases the asset. However, under specific circumstances, the nature of the asset and the way it is used may be such that it is not located in any jurisdiction or is located in multiple jurisdictions (e.g. an aircraft of an international airline) at different times during the Fiscal Year. ~~Consideration will be given to the development of Agreed Administrative Guidance as part of the GloBE Implementation Framework to address those cases.~~

31. Paragraph 38.1 will be inserted to the Commentary to Article 5.3.4:

38.1. Where the tangible asset is located within the jurisdiction of its Constituent Entity owner (or lessee, if applicable) more than 50% of the time during the relevant period, the Constituent Entity will be entitled to the full tangible asset carve-out with respect to that asset. Where the tangible asset is located within the jurisdiction of its Constituent Entity owner (or lessee, if applicable) 50% or less of the time during the relevant period, the Constituent Entity will only be entitled to the tangible asset carve-out in proportion to the time the asset was located within the jurisdiction of the Constituent Entity owner (or lessee, if applicable).

Simplification

Introduction

32. The Substance-based Income Exclusion is an exclusion from the GloBE Income of a formulaic return on the Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets within a jurisdiction for the purposes of calculating the MNE Group's Excess Profit in that jurisdiction. Under Article 5.3.1, a Filing Constituent Entity may make an Annual Election not to apply the Substance-based Income Exclusion. Accordingly, it is, in effect, an optional amount. An amount of Substance-based Income Exclusion can only reduce the top-up tax paid with respect to a jurisdiction under the GloBE Rules. The Substance-based Income Exclusion is a function of the Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets in the jurisdiction.

33. A question arises as to whether the MNE is required to calculate the full amount of Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets in order to make any claim whatsoever, or whether the MNE is able to limit its claim for Substance-based Income Exclusion to a subset of the total amount.

34. For example, an MNE Group may easily be able to access the Eligible Payroll Costs of its regular employees but would need to engage in substantial compliance work to determine the full Eligible Payroll Costs with respect to the relatively limited number of independent contractors it engaged that met the definition of Eligible Employees. If, for example, the cost of documenting and substantiating the full Eligible Payroll Costs with respect to these independent contractors was disproportionate to the benefit of the related amount of Substance-based Income Exclusion, the MNE may prefer not to include these amounts in its Eligible Payroll Costs. Nevertheless, the MNE would want to claim the Substance-based Income Exclusion with respect to the Eligible Payroll Costs for its regular employees (for which this documentation was not a substantial administrative burden).

Issues to be considered

35. Stakeholders have asked for clarification that an MNE Group is not required to calculate the full amount of Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets in order to make any claim for Substance-based Income Exclusion whatsoever. In other words, stakeholders have sought confirmation that the MNE is able to make a claim for some, but not all, of its Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets for the jurisdiction.

Guidance

36. The intention is that MNEs could choose only to claim those Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets for which it was willing to undertake the relevant compliance work. To clarify this intention, the following paragraph is added after paragraph 29 of the Commentary to Article 5.3.1.

29.1 An MNE Group is allowed to claim only a subset of its total Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets when calculating its Substance-based Income Exclusion. The MNE Group is not required to calculate the maximum allowable amount of Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets in order to make any claim for Substance-based Income Exclusion whatsoever.

Stock-based compensation

Introduction

37. This section provides guidance on the definition of 'Eligible Payroll Costs' with respect to stock-based compensation. The Eligible Payroll Costs with respect to Eligible Employees are relevant in determining the size of the Substance-based Income Exclusion for a jurisdiction under Article 5.3.

38. Article 10.1 states that:

> Eligible Payroll Costs means employee compensation expenditures (including salaries, wages, and other expenditures that provide a direct and separate personal benefit to the employee, such as health insurance and pension contributions), payroll and employment taxes, and employer social security contributions.

39. Paragraph 34 of the Commentary to Article 5.3.3 clarifies that this definition includes stock-based compensation. Paragraph 35 then states that 'the payroll carve-out is based on the total amount of the payroll expenditures accrued in the financial accounts for the Fiscal Year,' except for payroll expenses capitalized into the carrying value of certain assets. These paragraphs clarify the meaning of Eligible Payroll Costs in the context of the Substance-based Income Exclusion.

40. Stock-based compensation is also addressed by the Model Rules in a different context – the allocation of GloBE Income or Loss under Article 3.2. Under Article 3.2.2, the Model Rules allow for a Filing Constituent Entity to make an election to:

> …substitute the amount allowed as a deduction in the computation of its taxable income in its location for the amount expensed in its financial accounts for a cost or expense of such Constituent Entity that was paid with stock-based compensation.

41. As noted in the Commentary, this election was included to address a common disparity between tax and accounting with respect to stock-based compensation. Many Inclusive Framework jurisdictions allow for a deduction for stock-based compensation based on the market value of the stock when the option is exercised. However, for accounting purposes companies generally account for stock-based compensation based on the present value of the stock option at the time of issuance and amortise that amount over the exercise period.

42. This disparity in treatment could depress the GloBE ETR. The election in Article 3.2.2 allows a Constituent Entity to substitute the amount allowed as a deduction in the computation of its taxable income in its location for the amount expensed in its financial accounts for a cost or expense of such Constituent Entity that was paid with stock-based compensation. This rule operates to allow an alignment between the GloBE tax base and a domestic tax rule which exists in many Inclusive Framework jurisdictions.

Issues to be considered

43. Stakeholders have asked for clarification as to whether the amount of stock-based compensation taken into account under the definition of Eligible Payroll Costs is:

a. the amount of stock-based compensation included in the financial accounts; or

b. the amount included as an expense in the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss under Article 3 (and therefore would be impacted by an election made under Article 3.2.2).

Guidance

44. The amount of Eligible Payroll Cost included with respect to stock-based compensation is intended to be the amount included in the financial accounts used to determine the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss. It is not intended to be modified by an election made under Article 3.2.2.

45. To clarify, the text in bold will be inserted in paragraph 34 of the Commentary to Article 5.3.3:

> 34. The payroll carve-out takes a broad approach to determining Eligible Payroll Costs based on a general test of whether the expenditure of the employer gives rise to a direct and separate personal benefit to the employee. Article 10.1 defines a Constituent Entity's Eligible Payroll Costs to include expenditures for salaries and wages as well as for other employee benefits or remuneration such as medical insurance, payments to a Pension Fund or other retirement benefits, bonuses and allowances payable to Eligible Employees, and stock-based compensation. **The amount of Eligible Payroll Cost for stock-based compensation is that included in the relevant financial accounts used to determine the Constituent Entity's payroll carve-out and is not impacted by an election under Article 3.2.2.** Eligible Payroll Costs also includes payroll taxes (or other employee expense-related taxes such as fringe benefits taxes), as well as employer social security contributions.

Lease

Introduction

46. This section provides guidance on the computational rules in Article 5.3.4 for determining the tangible asset carve-out attributable to Eligible Tangible Assets for a jurisdiction. Article 5.3.4 provides that Eligible Tangible Assets include "a lessee's right of use of tangible assets located in that jurisdiction" and "the tangible asset carve-out computation shall not include the carrying value of property (including land or buildings) that is held for sale, lease or investment".

47. The Commentary clarifies that in a lease agreement, a lessee recognises a "right-of-use" asset on its balance sheet and will be treated as the owner of the tangible asset for purposes of the Substance-based Income Exclusion. The lessor of an asset is not allowed a carve-out with respect to the carrying value of the leased asset.

48. For financial accounting purposes, a lessor classifies each of its leases as either an operating lease or a finance lease. In general, a finance lease means a lease under which the lessor transfers substantially all the risks and rewards incidental to ownership of an underlying asset, while an operating lease means a lease under which the lessor does not transfer substantially all the risks and rewards incidental to ownership of an underlying asset.

49. Under a finance lease, a lessor recognizes a receivable on its balance sheet at an amount equal to the net investment in the lease, and the leased assets are not reflected in its balance sheet. However, under an operating lease, the leased assets are still present in the balance sheet of the lessor, and the lessor recognizes lease payments as income on either a straight-line basis or another systematic basis and recognizes costs, including depreciation, incurred in earning the lease income as an expense.

Issues to be considered

50. Stakeholders have asked whether a lessor is allowed a carve-out in respect of the carrying value of the leased asset subject to an operating lease.

51. If the lessee in an inter-company lease does not recognizes a "right-of-use" asset on its balance sheet, stakeholders have asked whether the lessee is allowed a carve-out with respect to that asset.

52. Where a lessor leases a substantial part of an Eligible Tangible Asset to a lessee and retains the residual part of the asset for its own use, stakeholders have asked whether the carrying value of the asset should be allocated between the uses.

Guidance

53. The text below will replace paragraph 43 of the Commentary to Article 5.3.4:

> Property held for lease
>
> 43. Financial accounting distinguishes between finance leases and operating leases. Under a finance lease the lessor is treated, in effect, as transferring the underlying assets, which may be tangible assets, to the lessee in exchange for a receivable, which is not a tangible asset. In such cases, the lessor no longer has the carrying value of tangible assets in its financial accounts. The lessee will in most cases create a "right-of-use" asset in its financial accounts, which reflects its right to use the tangible property during the term of the lease. The GloBE Rules treat a "right-of-use" asset as tangible asset if the underlying asset itself is tangible. Thus, the lessee will be permitted to include the accounting carrying value of its right-of-use asset in calculating its SBIE. In a finance lease, the right-of-use asset will be substantially similar in amount to what the carrying value of the asset would have been if the asset had been purchased instead of leased.

43.1.1 Under an operating lease, the lessor may have a receivable in respect of the lease but continues to account for the underlying assets in its financial accounts and on its balance sheet. Depending upon the term of the lease, the lessee may still account for its interest in the leased asset as a "right-of-use" asset, which may be included in the lessee's Eligible Tangible Assets if the underlying property is a tangible asset and located in the same jurisdiction as the lessee. Thus, for GloBE purposes, the financial accounts of both the lessor and lessee recognise an asset that could qualify as an Eligible Tangible Asset but for the rule that excludes assets held for lease from the scope of Eligible Tangible Assets. If a lessee (including a lessee that is a Constituent Entity of the same MNE Group as the lessor) does not recognise a right-of-use asset with respect to a leased asset in its financial accounts, the lessee cannot create a fictional or hypothetical right-of-use asset for purposes of the GloBE Rules. This may happen where the lease is a short-term lease (a term of 12 months or less) or the value of the lease is not material.

43.1.2 As applied to a finance lease, this rule reflects the fact that the lessor is not actively using the underlying asset to earn income, but instead is providing financing in respect of the asset. It is therefore not a reliable measure of substantive activities of the lessor in a jurisdiction.

43.1.3 In an operating lease, however, the lease or rental period is often substantially less than the productive life of the asset. It is less clear that assets subject to consecutive operating leases over their productive life are not actively used in a business. In some cases, the assets may be used in a business that could be considered primarily a service, such as a hotel or short-term automobile rental.

43.1.4 The exclusion of property held for lease prevents two separate MNE Groups or two Constituent Entities of the same MNE Group from claiming SBIE in respect of the same item of tangible property. In a finance lease, the lessee can take the full value of the property into account based on its right-of-use asset. However, in the case of an operating lease, the lessee's right of use asset will often be far less than the lessor's carrying value of the asset, meaning that there would typically not be a complete duplication under an operating lease.

43.1.5 The Inclusive Framework has determined that in the case of an operating lease, the lessor will be allowed to take a portion of the carrying value of an asset subject to an operating lease into account in determining its Eligible Tangible Asset if the asset is located in the same jurisdiction as the lessor. The amount allowed is equal to the excess, if any, of the lessor's average carrying value of the asset determined at the beginning and end of the Fiscal Year over the average amount of the lessee's right of use asset determined at the beginning and end of the Fiscal Year. By allowing only the excess of the carrying value over the right-of-use asset, the lessor is prevented from also claiming SBIE in respect of the same asset value that is included in the lessee's SBIE computation. If the lessee is not a Constituent Entity, the lessee's right-of-use asset for this purpose shall be equal to the un-discounted amount of payments remaining due under the lease, including any extensions that would be taken into account in determining a right-of-use asset under the financial accounting standard used to determine the Financial Accounting Net Income or Loss of the lessor. In the case of a short-term rental asset, for example a hotel room or rental car, the lessee's right-of-use asset shall be deemed to be nil. A short-term rental asset is an asset that is regularly leased several times to different lessees during the Fiscal Year and the average lease period, including any renewals and extensions, with respect to each lessee is 30 days or less.

43.1.6 The carrying value of Eligible Tangible Assets is determined after taking into account elimination entries for intercompany sales. The carrying value of Eligible Tangible Assets that are subject to a finance lease or an operating lease between two Constituent Entities located in the same jurisdiction is determined after taking into account elimination entries in consolidation for the intercompany lease. Consequently, the lessee in an intercompany operating lease will not have a

right-of-use asset and the lessor's carrying values for purposes of preparing the Consolidated Financial Statements are used to compute its carveout.

Dual use assets

43.1.7. When a lessor leases a substantial part of an Eligible Tangible Asset to a lessee and retains the residual part of the asset for its own use, e.g. leasing some floors or the parking lot of a headquarters building, the carrying value of the asset must be allocated between the different uses of the property. For the lessor, the carrying value of an Eligible Tangible Asset shall be allocated between the leased part and the residual part based on a reasonable allocation key in respect of the assets (e.g. surface area of the building). The lessor shall take into account the carrying value of the Eligible Tangible Assets allocated to the residual part and may apply the guidance on the treatment of property subject to an operating lease in respect of the carrying value allocated to the leased part.

Example

54. The following examples will be included in the GloBE Model Rules Examples.

Example 5.3.4-1

1. A Co is a Constituent Entity of MNE Group A located in jurisdiction X that is subject to the GloBE Rules. B Co is a Constituent Entity of MNE Group B located in jurisdiction X that is subject to the GloBE Rules. A Co leased a machine to B Co. The machine is used by B Co in Jurisdiction X. According to the lease contract, the commencement date is on January 1, 2024, the lease term is 3 years, and the lease payment is €100,000 annually. The lessee's incremental borrowing rate is 5%. Pursuant to its financial accounting standard, A Co classifies this lease as an operating lease. At the beginning of the 2024, the carrying value of the machine is €1,200,000 and the useful life of the machine is 15 years.
2. Pursuant to its financial accounting standard, B Co classifies the lease as a right-of-use asset. On January 1, 2024, B Co measures the lease liability at the present value of the lease payments that are not paid at that date, using its incremental borrowing rate of 5%. After the commencement date, B Co measures the right-of-use asset applying a cost model. The amortization schedule of B Co at the commencement date of the lease is as follows:

Period	Lease Payment	Interest Expense	Liability Reduction	Liability	Depreciation Expense	Net Asset Balance
Beginning Balance				272,325		272,325
2024	100,000	13,616	86,384	185,941	90,775	181,500
2025	100,000	9,297	90,703	95,238	90,775	90,775
2026	100,000	4,762	95,238	0	90,775	0

3. The carrying value of the leased machine for purpose of carve-out for B Co is computed as follows:
   a. In 2024, the carrying value for purposes of carve-out is 226,912.5 (=(272,325+181,500)/2).
   b. In 2025, the carrying value for purposes of carve-out is 136,137.5 (=(181,500+90,775)/2).
   c. In 2026, the carrying value for purposes of carve-out is 45,387.5 (=(90,775+0)/2).

4. Under an operating lease, A Co recognises lease payments as income and the depreciation policy for the underlying assets is consistent with the lessor's normal depreciation policy for similar assets. The depreciation schedule of A Co is as follows:

Period	Lease payment	Remining Lease Payments	Income	Depreciation Expense	Net Asset Balance
Beginning Balance		300,000			1,200,000
2024	100,000	200,000	100,000	80,000	1,120,000
2025	100,000	100,000	100,000	80,000	1,040,000
2026	100,000	0	100,000	80,000	960,000

5. The carrying value of the leased machine for purpose of carve-out for A Co is computed as follows:
   a. In 2024, the carrying value for purposes of carve-out is 910,000 (=(1,200,000+1,120,000)/2-250,000).
   b. In 2025, the carrying value for purposes of carve-out is 930,000 (=(1,120,000+1,040,000)/2-150,000).
   c. In 2026, the carrying value for purposes of carve-out is 950,000 (=(1,040,000+960,000)/2-50,000).

Example 5.3.4-2

1. The facts are the same as in Example 5.4.3-1, except that A Co is located in Jurisdiction Y. Because the machine is used by B Co in Jurisdiction X, it is not an Eligible Tangible Asset for A Co.

Example 5.3.4-3

1. The facts are the same as in Example 5.4.3-1, except that both A Co and B Co are Constituent Entities of MNE Group A.
2. The carrying value of Eligible Tangible Assets is determined after taking into account elimination entries for intercompany sales and, where the lessor and the lessee are located in the same jurisdiction, intercompany leases. Accordingly, A Co is allowed a carve-out and the carrying value of Eligible Tangible Assets for purposes of the carve-out for jurisdiction A is computed as follows:
   a. In 2024, the carrying value for purposes of carve-out is 1,160,000 (=1,200,000+1,120,000)/2)
   b. In 2025, the carrying value for purposes of carve-out is 1,080,000 (=1,120,000+1,040,000)/2)
   c. In 2026, the carrying value for purposes of carve-out is 1,000,000 (=1,040,000+960,000)/2)

Impairment Losses

Introduction

55. This section provides guidance on determining the carrying value of Eligible Tangible Assets in the context of an impairment loss. The carrying value of Eligible Tangible Assets is relevant in determining the size of the Substance-based Income Exclusion for a jurisdiction under Article 5.3.

56. Article 5.3.5 states:

> The computation of carrying value of Eligible Tangible Assets for purposes of Article 5.3.4 shall be based on the average of the carrying value (net of accumulated depreciation, amortisation, or depletion and including any amount attributable to capitalisation of payroll expense) at the beginning and ending of the Reporting Fiscal Year as recorded for the purposes of preparing the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity.

57. Paragraph 49 of the Commentary to Article 5.3.5 makes clear that the carrying value for the purposes of the carve-out is in conformity with the carrying value of the asset recorded for the purposes of preparing the Consolidated Financial Statements. Specifically with respect to impairment losses, the Commentary to Article 5.3.5 states at paragraph 50:

> After initial recognition as an asset, an item of property, plant and equipment is carried on the balance sheet at its cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses (referred to as the "cost model"). Depreciation refers to the systematic allocation of the cost of an asset, less its residual or "salvage" value, over its useful life. An impairment loss is the amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable amount.

Issues to be considered

58. Stakeholders have asked for clarification on:

a. whether the amount of impairment losses should be taken into account in computing the carrying value of the Eligible Tangible Assets; and

b. whether the reversal of an impairment charge with respect to an Eligible Tangible Asset should be taken into account in computing the carrying value of the Eligible Tangible Assets.

Guidance

59. The carrying value of Eligible Tangible Assets is intended to include adjustments for impairment losses. Accordingly, where an impairment loss has been recognised with respect to an Eligible Tangible Asset under the applicable financial accounting standards, the amount of the impairment loss will be taken into account in determining the carrying value of the asset at the end of the Reporting Fiscal Year.

60. If there is a reversal of the impairment charge under the applicable accounting standards, the amount of the reversal shall be taken into account in determining the carrying value of the Eligible Tangible Asset at the end of the Reporting Fiscal Year. However, an impairment charge can only be reversed to the extent that the total carrying value of the Eligible Tangible Asset does not exceed the carrying value that would have been determined (net of amortisation or depreciation) had no impairment loss been recognised for the asset.

61. To clarify, the following paragraph will be added after paragraph 50 of the Commentary to Article 5.3.5:

50.1. Where an impairment loss is recognised under the financial accounting standard used to prepare the Consolidated Financial Statements with respect to an Eligible Tangible Asset, the carrying value of that asset will be reduced at the end of the Reporting Fiscal Year to reflect that impairment loss. If a reversal of that impairment loss is recognised under that financial accounting standard, the carrying value of the Eligible Tangible Asset will be increased at the end of the Reporting Fiscal Year to reflect that reversal, but the reversal cannot increase the carrying value of the asset above the amount which would have been determined had there been no impairment loss recognised in prior years. Ordinarily, the adjustments described in this paragraph will be reflected in the carrying value of the relevant asset in the Constituent Entity's financial accounts used to determine the Constituent Entity's tangible asset carve-out. If they are not reflected in these financial accounts, the adjustments must be made to the carrying value of the relevant assets for purposes of determining the Substance-based Income Exclusion.

Reduction due to Article 7.2

Introduction

62. This section provides guidance on how Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets are allocated with respect to an Ultimate Parent Entity (UPE) which is subject to a Deductible Dividend Regime.

63. Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets are used to determine the Substance-based Income Exclusion for a jurisdiction. The Substance-based Income Exclusion is designed to exclude a formulaic return on the substance in the jurisdiction from the amount of GloBE Income which is subject to top-up tax.

64. The usual application of this rule is predicated on the assumption that all of the MNE's GloBE Income in the jurisdiction is counted towards that jurisdiction for the purpose of determining the jurisdiction's GloBE Income and Excess Profit. However, there are special circumstances in which the GloBE Income derived by a Constituent Entity is excluded from the GloBE Income of that entity due to a special rule. In these cases, an adjustment to the amount of Substance-based Income Exclusion is appropriate.

65. The GloBE Rules reflect this design with respect to cases where the UPE of the MNE Group is a Flow-Through Entity. Under Article 7.1.1, the GloBE Income of that UPE is reduced by the amount of income attributable to each Ownership Interest which meets certain criteria. Where the GloBE Income of the UPE is reduced as a result of this provision, there is a corresponding adjustment to the amount of Substance-based Income Exclusion for the jurisdiction. Under Article 5.3.7(b), Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets located in the jurisdiction of the UPE are allocated to the UPE and reduced in proportion to the income which is excluded under Article 7.1.1.

66. Under Article 7.2., where a UPE is subject to a Deductible Dividend Regime and distributes a Deductible Dividend, that entity reduces (but not below zero) its GloBE Income by the amount of the dividend (if certain criteria are met). While not operating through a Flow-Through Entity, this treatment is similar to the reduction in GloBE Income which arises under Article 7.1.1.

Issues to be considered

67. Stakeholders have asked for clarification as to whether there is also a proportionate reduction in the Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets where there has been a Deductible Dividend distributed by the UPE which reduces GloBE Income as a result of Article 7.2.1.

Guidance

68. The intention is that where income has been excluded from the GloBE Income of a UPE as a result of a Deductible Dividend Regime, there should be a corresponding adjustment to the amounts of Eligible Payroll Cost and Eligible Tangible Assets. If there were no adjustment to these amounts, then the Substance-based Income Exclusion will be disproportionately large compared to the amount of GloBE Income in the jurisdiction under the GloBE Rules.

69. In order to give effect to this intention, there are three additions to the Commentary.

70. The following paragraph will be added after paragraph 36 of the Commentary to Article 5.3.3:

> 36.1 The payroll carve-out computation shall not include an amount of Eligible Payroll Cost attributable to the income excluded from the GloBE Income of the UPE under Article 7.2.1. Where the UPE of an MNE Group makes a distribution which is subject to a Deductible Dividend Regime (and other conditions are met), an amount of GloBE Income can be excluded from the GloBE Income of that UPE under Article 7.2.1. To the extent such an exclusion occurs, there will be a

proportionate reduction in the Eligible Payroll Costs of the UPE. The reduction will be equal to the total Eligible Payroll Costs of the UPE multiplied by the ratio of the GloBE Income excluded under Article 7.2.1 to the total GloBE Income determined for the UPE (before the Article 7.2.1 exclusion). This adjustment will be equivalent to that made under Article 5.3.7(b). Further, the Eligible Payroll Costs of any other Constituent Entity located in the jurisdiction that is subject to the Deductible Dividend Regime shall be reduced in proportion to its GloBE Income that is excluded under Article 7.2.3 compared to its total GloBE Income.

71. The following paragraph will be added after paragraph 48 of the Commentary to Article 5.3.4:

48.1 The tangible asset carve-out computation shall not include the carrying value of Eligible Tangible Assets proportionately attributable to the income excluded from the GloBE Income of the UPE under Article 7.2.1. Where the UPE of an MNE Group makes a distribution which is subject to a Deductible Dividend Regime (and other conditions are met), an amount of GloBE Income can be excluded from the GloBE Income of that UPE under Article 7.2.1. To the extent this occurs, there will be a proportionate reduction in the carrying value of the Eligible Tangible Assets of the UPE. The reduction will be equal to the total carrying value of Eligible Tangible Assets of the UPE multiplied by the ratio of the GloBE Income excluded under Article 7.2.1 to the total GloBE Income determined for the UPE (before the Article 7.2.1 exclusion). This adjustment will be equivalent to that made under Article 5.3.7(b). Further, the Eligible Payroll Costs of any other Constituent Entity located in the jurisdiction that is subject to the Deductible Dividend Regime shall be reduced in proportion to its GloBE Income that is excluded under Article 7.2.3 compared to its total GloBE Income.

72. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraph 63 of the Commentary to Article 5.3.7:

63. The second scenario is where the Flow-through Entity is the UPE of the MNE Group. In this case, the Financial Accounting Net Income or Loss of the UPE is allocated to such Entity in accordance with Article 3.5.1(c). However, Article 7.1.1 excludes such income or loss provided that certain conditions are met. In this case, paragraph (b) allocates the Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets included in the UPE's financial statements to the extent that they are not excluded from the GloBE income or loss in accordance with Article 7.1.1. **In effect, there will be a proportionate reduction in the Eligible Payroll Costs and carrying value of the Eligible Tangible Assets of the UPE. The reduction will be equal to the total Eligible Payroll Costs and carrying value of Eligible Tangible Assets of the UPE (including any Eligible Payroll Costs and carrying value of Eligible Tangible Assets allocated to the UPE pursuant to Article 5.3.7(a)) multiplied by the ratio of the GloBE Income excluded under Article 7.1.1 to the total GloBE Income determined for the UPE (before the Article 7.1.1 exclusion).** Stated differently, the amount of Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets associated with the income excluded under Article 7.1.1 is not allocated to the UPE and is excluded from the Substance-based Income Exclusion computations in accordance with the next paragraph.

4 Qualified Domestic Minimum Top-up Tax

Introduction

1. The Administrative Guidance published in February 2023 (the "February AG") provided some guidelines on aspects of the design and operation of a QDMTT to be used for an assessment of whether a minimum tax meets the requirements for qualified status. It set out two guiding principles for evaluating QDMTTs: (a) the minimum tax must be consistent with the design of the GloBE Rules; and (b) the minimum tax must provide for outcomes that are consistent with the GloBE Rules and Commentary (together, functional equivalence).

2. The February AG, however, did not cover certain aspects and implications of a QDMTT and anticipated some further guidance to be produced by the Inclusive Framework at a later stage. In light of the principles above, this note supplements the February AG and addresses the specific issues identified therein as well as some other aspects of a QDMTT that required tailored solutions or additional clarifications.

Joint Ventures, JV Subsidiaries and MOCEs

Issue to be considered

3. According to paragraph 118.10 of the Commentary to Article 10.1, the Jurisdictional Top-up Tax that is subject to the QDMTT is based on the whole amount of the Jurisdictional Top-up Tax computed under Article 5.2.3 of the GloBE Rules, irrespective of the Ownership Interests held in the Constituent Entities located in the QDMTT jurisdiction by any Parent Entity of the MNE Group. Jurisdictions that are concerned about the possibility that the QDMTT will result in a greater tax charge than the tax charge that would arise for a Parent Entity under the GloBE Rules may design their QDMTT legislation to apply only where all the domestic Constituent Entities in the jurisdiction are 100% owned by the UPE or a POPE for the entire Fiscal Year.

4. Joint Ventures and Minority-Owned Constituent Entities are subject to separate ETR and Top-up Tax computations under the GloBE Rules even when they are located in the same jurisdiction as ordinary Constituent Entities of the MNE Group. Paragraph 118.10 is silent on the computation of Top-up Tax for Joint Ventures and Minority-Owned Constituent Entities. However, Paragraph 118.10 provides that the Jurisdictional Top-up Tax that is subject to the QDMTT is based on the whole amount computed under Article 5.2.3 of the GloBE Rules, irrespective of the Ownership Interests held in the Constituent Entities located in the QDMTT jurisdiction by any Parent Entity of the MNE Group. The same principle that applies to Constituent Entities shall apply to Joint Ventures and Minority-Owned Constituent Entities. Thus, the Top-up Tax under a QDMTT in respect of Joint Ventures and Minority-Owned Constituent Entities is the whole amount irrespective of the fact that the UPE would only be subject to tax on its share of the Top-up

Tax arising from Joint Ventures, JV subsidiaries, MOCEs. A jurisdiction seeking to ensure that the other owners of the Joint Ventures and Minority-Owned Constituent Entities bear their share of the QDMTT tax liability must impose the tax liability on the Joint Venture, JV Subsidiary or Minority-Owned Constituent Entity, itself.

5. To illustrate, assume that UPE owns 50% of JV 1 (LTCE) and JV 1 has a Top-up Tax of 100. Under Art. 6.4.1 (b) of the GloBE Rules, the UPE's Allocable Share of the Top-up Tax of JV 1 is 50 (100*50%). If the UPE were subject to an IIR, the MNE Group's Top-up Tax liability in respect of JV 1 would be only 50, similar to a partially-owned Constituent Entity. However, the Top-up Tax under a QDMTT is based on the whole amount computed for the jurisdiction. Thus, the QDMTT Top-up Tax attributable to JV 1 would be 100 and the UPE would indirectly bear 50 of that tax if it is imposed on the JV.

Guidance

6. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraph 118.8 of the Commentary to Article 10.1.

> 118.8 The GloBE Rules do not impose Top-up Tax on Joint Ventures and JV Subsidiaries but rather require the MNE Group to allocate such Top-up Tax to a Constituent Entity of the MNE Group under the IIR or the UTPR. **As illustrated in paragraph 118.10, jurisdictions could design their QDMTT so that it only applies to MNE Groups where all the Constituent Entities located in the jurisdictions are wholly-owned by the UPE or a POPE for the entire Fiscal Year**. **In that case, the QDMTT will not apply to Joint Ventures and JV subsidiaries located in the jurisdiction**. ~~Similarly, jurisdictions that have introduced a QDMTT could choose not to impose the QDMTT tax liability on Joint Ventures and JV Subsidiaries located in the jurisdiction (and any Top-up Tax computed in respect of such Joint Ventures and JV Subsidiaries will be subject to the GloBE Rules). Alternatively, a jurisdiction could impose the QDMTT tax liability computed with respect to Joint Ventures and JV Subsidiaries on another Constituent Entity of the MNE Group located in the jurisdiction.~~

7. The text in bold will be added to paragraph 118.10 of the Commentary to Article 10.1.

> 118.10 The Jurisdictional Top-up Tax that is subject to the QDMTT is based on the whole amount of the Jurisdictional Top-up Tax computed under Article 5.2.3 of the GloBE Rules, irrespective of the Ownership Interests held in the Constituent Entities located in the QDMTT jurisdiction by any Parent Entity of the MNE Group. **The same principle applies where the QDMTT is computed with respect to Minority-Owned Constituent Entities, Joint Ventures, and JV Subsidiaries, irrespective of the fact that those Entities are subject to separate ETR and Top-up Tax computations under the GloBE Rules and the QDMTT.** In some situations, imposing the whole amount of the Jurisdictional Top-up Tax under a QDMTT will result in a greater tax charge than the tax charge that would otherwise have been imposed under the GloBE Rules. This could arise, for example in the situation where the MNE Group is subject to a QIIR in respect of the Constituent Entities located in the QDMTT jurisdiction and the Parent Entity imposing the IIR does not own 100% of the Ownership Interests in those Constituent Entities. Jurisdictions may choose to implement rules that apply their QDMTT only to Groups where all of the Constituent Entities located in that jurisdiction are 100% owned by the UPE or a POPE for the entire Fiscal Year. **Jurisdictions that limit the application of their QDMTT to MNE Groups where all the Constituent Entities located in the jurisdiction are 100% owned by the UPE or POPE for the entire Fiscal Year shall similarly not apply their QDMTT to Joint Ventures, JV Subsidiaries and Minority-Owned Constituent Entities located in the jurisdiction.**

8. The text in bold will be added to paragraph 118.11 of the Commentary to Article 10.1.

118.11 This guidance does not require the QDMTT tax liability **arising from Low-Taxed Constituent Entities** to be allocated to or among **those** Constituent Entities in any particular manner, so long as all the tax liability is allocated to one or more Constituent Entities that are subject to tax in the jurisdiction. Tax arising under the QDMTT reduces (or eliminates) the GloBE Top-up Tax for the jurisdiction as a whole. **When the QDMTT applies to a member of the JV Group or Minority-owned Subgroup (which includes a standalone JV and Minority-owned Constituent Entity) the tax liability could be allocated directly to any member of the JV Group or Minority-owned Subgroup, or to a Constituent Entity located in the same jurisdiction. In the case of a tax liability arising from JV Groups, QDMTT jurisdictions that allocate the tax liability to Constituent Entities of the main Group should have a mechanism to avoid double taxation in cases where both joint venturers are MNE Groups subject to the GloBE Rules or a QDMTT.** If there is GloBE Top-up Tax remaining after subtracting the QDMTT, the remainder is allocated among Constituent Entities under the GloBE Rules, including Articles 5.2.4 and 5.2.5. Thus, it is not necessary to allocate both the IIR Top-up Tax and the QDMTT tax Entity-by-Entity and then subtract the QDMTT tax allocated to an Entity from the IIR Top-up Tax allocated to the Entity.

Blending of income and taxes

Issue to be considered

9. Under the jurisdictional blending rules of Chapter 5 of the GloBE Rules, the ETR is computed by reference to all the Constituent Entities of the MNE Group located in the same jurisdiction. Calculating a group-wide average ETR for the jurisdiction means that: (i) an Entity might qualify as Low-Taxed Constituent Entity even if its ETR on a stand-alone basis would equal or exceed the Minimum Rate; and (ii) an Entity might not qualify as a Low-Taxed Constituent Entity even if its ETR on a stand-alone basis would fall below the Minimum Rate.

10. In certain cases, however, domestic rules of QDMTT jurisdictions might not permit jurisdictional blending. To address these cases, the guidance set out below allows jurisdictions to blend income and taxes at a sub-national level or on a Constituent Entity-by-Constituent Entity basis.

Guidance

11. The following text will be included after paragraph 118.33 of the Commentary to Article 10.1.

118.33.1 Where domestic rules of a jurisdiction do not provide for taxation of MNE Groups at the national level and instead Covered Taxes and a QDMTT are imposed under the law of a sub-national governmental authority, such as a regional or provincial government, the sub-national governmental authority in the jurisdiction may apply the QDMTT, including the ETR and Top-up Tax computational rules, exclusively to Constituent Entities located in the sub-national jurisdiction (e.g. region or province). This will mean that the tax liability under the QDMTT will be determined based on sub-national jurisdictional blending. Similarly, a jurisdiction, or sub-national jurisdiction, may require the QDMTT to be applied on the basis of a taxable unit as determined under its domestic law (e.g. a single Constituent Entity). This will mean that the tax liability under the QDMTT will be determined based on a taxable unit blending (e.g. Constituent Entity-by-Constituent Entity blending if the taxable unit is a single Constituent Entity). Determining the ETR on a Constituent Entity-by-Constituent Entity basis will not prevent the QDMTT from being considered functionally equivalent to the GloBE Rules.

Allocation of QDMTT tax liability among Constituent Entities

Issue to be considered

12. Any tax payable pursuant to a QDMTT is taken into account under Article 5.2.3 of the GloBE Rules to offset the Top-up Tax that would have been computed for the Fiscal Year absent the QDMTT. The Jurisdictional Top-up Tax (if any) remaining after subtracting the QDMTT is allocated among Constituent Entities in the jurisdiction under Articles 5.2.4, 5.2.5 or 5.4.3. In such cases, the QDMTT is implicitly allocated for purposes of the GloBE Rules in the same manner as the remaining Jurisdictional Top-up Tax. For example, assume the Top-up Tax for a jurisdiction is 100 and 70 is allocated to CE1 and 30 to CE2. If instead there were only 10 of Top-up Tax to allocate because the MNE Group paid 90 of QDMTT, 7 of the remaining 10 would be allocated to CE1 and 3 would be allocated to CE2. The allocation of Top-up Tax among Constituent Entities is for purposes of assessing the tax liability under the QDMTT or the GloBE Rules. It is not binding on another jurisdiction for purposes of that jurisdiction's local tax rules, including CFC Tax Regimes.

13. Whilst Top-up Tax needs to be allocated under Article 5.2 of the GloBE Rules for IIR purposes, it is not generally necessary to allocate the QDMTT liability among Constituent Entities in any particular manner. The guidance below, however, provides some possible design options that QDMTT jurisdictions might want to consider to allocate the QDMTT liability on a basis that complies with their legal framework. These illustrative examples are only meant to support jurisdictions with the design of their QDMTT legislation and are not intended to limit the ability for jurisdictions to allocate the QDMTT liability in any manner that they deem appropriate.

Guidance

14. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from paragraph 118.12 of the Commentary to Article 10.1.

> 118.12 In designing the charging provisions of a QDMTT, jurisdictions must ensure that the legal liability for the tax is allocated on a basis that complies with their legal framework and enforceable against at least one Constituent Entity. For example, a jurisdiction could impose joint and several liability for QDMTT tax on all the domestic Constituent Entities and collect it from any of the Constituent Entities without affecting the outcome under the GloBE Rules. **In the case of a QDMTT that applies on a Constituent Entity-by-Constituent Entity basis, the QDMTT jurisdiction could allocate the QDMTT tax charge only to Constituent Entities that have an ETR lower than the Minimum Rate. If jurisdictional blending applies, on the other hand, the QDMTT tax charge could be allocated pursuant to the formula in Article 5.2.4 of the GloBE Rules or based on the ratio of the Excess Profits of the Constituent Entity to the Excess Profit of all Constituent Entities located in the jurisdiction. To avoid that minority investors bear the QDMTT tax charge, jurisdictions could also decide to allocate it exclusively to wholly-owned Constituent Entities. These examples are only intended to provide possible design options and do not limit the ability for jurisdictions to allocate the QDMTT tax charge in any manner they deem appropriate. Moreover, the allocation of the QDMTT tax charge among Constituent Entities is not binding on another jurisdiction for purposes of applying its local tax rules, including CFC Tax Regimes.** ~~The Inclusive Framework will consider providing further guidance in relation to the allocation of tax liability under a QDMTT among Constituent Entities where this is necessary for the proper functioning of the GloBE Rules~~

Treatment of Stateless Constituent Entities

Issue to be considered

15. For GloBE purposes, Stateless Constituent Entities are Constituent Entities that are not located in a jurisdiction pursuant to the location rules in Article 10.3. They are either a Flow-through Entity identified in Art. 10.3.2(b) or a Permanent Establishment identified in paragraph (d) of the definition in Art. 10.1. Low-taxed income of Stateless Constituent Entities is subject to the GloBE Rules. Stateless Constituent Entities are treated as being the only Constituent Entity in a jurisdiction and therefore they are subject to stand-alone ETR and Top-up Tax computations.

16. The question arises as to whether jurisdictions could impose a QDMTT on Stateless Constituent Entities and, if this is the case, how these Entities should be treated for GloBE purposes. The guidance set out below permits the application of a QDMTT to Flow-through Entities that are Stateless Constituent Entities as long as they are created under the domestic law of the QDMTT jurisdiction and Stateless Permanent Establishment in the jurisdiction where the place of business (or deemed place of business) is located.

Guidance

17. The following text will be included after paragraph 118.8 of the Commentary to Article 10.1.

Stateless Flow-through Entities and PEs

118.8.1 Stateless Constituent Entities are subject to a stand-alone ETR and Top-up Tax computation for GloBE purposes. A QDMTT does not need to apply to Stateless Constituent Entities to be functionally equivalent to the GloBE Rules. In the case of Flow-through Entities that are Stateless Constituent Entities, however, jurisdictions are free to impose the QDMTT on these Entities when they are created under the domestic law of the jurisdiction. In the case of Permanent Establishments that are Stateless Constituent Entities, jurisdictions are free to impose the QDMTT on these Entities provided that the place of business (or deemed place of business) is located therein and either there is no tax treaty applicable or there is an applicable tax treaty and the jurisdiction where the place of business (or deemed place of business) is located has the right to tax in accordance with such treaty. In both cases, these Entities shall be subject to separate ETR and Top-up Tax calculations and shall still be treated as Stateless Constituent Entities for GloBE and QDMTT purposes, regardless of whether they are subject to a QDMTT charge.

Treatment of Flow-through UPEs

Issue to be considered

18. Article 10.3.2 of the GloBE Rules states that a Flow-through Entity that is the UPE of the MNE Group is located in the jurisdiction where it is created. The GloBE Income or Loss of that UPE is included in the jurisdictional calculations where it was created, except to the extent of any reduction under Article 7.1. Therefore, the QDMTT calculations of the UPE jurisdiction also must include the GloBE Income or Loss and Covered Taxes of the UPE, except to the extent of any reduction under Article 7.1. Where other Constituent Entities are located in the jurisdiction, the QDMTT jurisdiction will be able to collect any Top-up Tax that arises with respect to the Flow-through UPE by allocating it to another Constituent Entity. However, where the UPE is the only Constituent Entity located in the jurisdiction, the only way to collect the Top-up Tax is by imposing the QDMTT liability directly on the Flow-through UPE or a similar mechanism, such as requiring the owners of the Flow-through UPE to pay the QDMTT liability.

19. The guidance set out below states that jurisdictions are free to determine whether to impose QDMTT tax charge directly on a Flow-through UPEs or to introduce a similar mechanism to ensure that the Top-up Tax is collected, such as requiring the owners (e.g. partners) to pay the QDMTT tax charge. Jurisdictions can also decide not to impose a QDMTT tax charge directly on the Flow-through UPE or its owners. However, in this last case, if the UPE's GloBE Income is not reduced to zero pursuant to Article 7.1 and no other Constituent Entity is located in the jurisdiction, then a UTPR may apply with respect to the UPE's GloBE Income because the tax will not be collected under a QDMTT.

Guidance

20. The following text will be included after paragraph 118.8.1 of the Commentary to Article 10.1.

> 118.8.2 A Flow-through Entity that is the UPE of the MNE Group is located in the jurisdiction where it is created in accordance with Article 10.3.2(a). Jurisdictions imposing a QDMTT must take into account the GloBE Income or Loss and Covered Taxes of these Entities in the jurisdictional computations to the extent that they are not reduced in accordance with Article 7.1. QDMTT jurisdictions do not need to impose a QDMTT charge on these Entities to be functionally equivalent to the GloBE Rules if these Entities are not tax residents in that jurisdiction. The QDMTT charge can be allocated to other Constituent Entities located in the jurisdiction. Alternatively, a jurisdiction can decide to impose the QDMTT charge on the Flow-through UPE or introduce a different mechanism to ensure that the tax liability that arises with respect to the UPE is enforceable. If a jurisdiction does not charge the QDMTT in cases where the Flow-through UPE is the only Constituent Entity located in the jurisdiction (to the extent Article 7.1 does not reduce its GloBE Income to zero), the Top-up Tax determined for the jurisdiction may be subject to the UTPR.

Treatment of Flow-through Entities required to apply the IIR

Issue to be considered

21. Article 10.3.2 of the GloBE Rules states that a Flow-through Entity that is required to apply the IIR is located in the jurisdiction where it is created. This means that the Financial Accounting Net Income or Loss allocated to those Entities under Article 3.5 and Covered Taxes allocated to such Entities in accordance with Chapter 4, shall be blended in the jurisdiction where they are located.

22. In the QDMTT context, Constituent Entities required to apply an IIR are also considered to be located in the jurisdiction where they are created. If those Entities were created in the QDMTT jurisdiction, then they will be located in that jurisdiction for QDMTT purposes. This means that any amount of the Financial Accounting Net Income or Loss allocated to those Entities under Article 3.5 and Covered Taxes allocated to such Entities in accordance with Chapter 4, shall be blended in the QDMTT jurisdiction. Accordingly, a jurisdiction can decide to impose or not to impose liability for a QDMTT charge on a Flow-through Entity where the Entity is created in the jurisdiction.

23. The guidance below also clarifies that a Flow-through Entity required to apply the IIR is treated as any other Flow-through Entity.

Guidance

24. The following text will be included after paragraph 118.8.3 of the Commentary to Article 10.1.

> 118.8.3 A Flow-through Entity that is required to apply the IIR is located in the jurisdiction where it is created for purposes of applying the IIR in accordance with Article 10.3.2(a). If a

jurisdiction is imposing a liability under the IIR on these Entities (i.e. treating it as a taxpayer only for GloBE purposes), it may do the same with respect to the QDMTT. For purposes of a QDMTT, Entities required to apply an IIR should also be considered to be located in the QDMTT jurisdiction if they are created in such jurisdiction. This means that if the Financial Accounting Net Income or Loss has been allocated to those Entities under Article 3.5 and Covered Taxes have been allocated to such Entities in accordance with Chapter 4, such income or loss, and taxes shall be blended in the QDMTT jurisdiction. However, QDMTT jurisdictions do not need to impose a QDMTT charge on these Entities to be functionally equivalent to the GloBE Rules if these Entities are not tax residents in that jurisdiction. The QDMTT charge can be allocated to other Constituent Entities located in the jurisdiction. Alternatively, a jurisdiction can decide to impose the QDMTT charge on the Flow-through Entity or introduce a different mechanism to ensure that the tax liability that arises with respect to the Entity is enforceable.

UPE that is a Flow-Through Entity and UPE subject to Deductible Dividend Regime

Issue to be considered

25. Article 7.1 generally permits a UPE that is a Flow-through Entity to reduce its GloBE Income in respect of each Ownership Interest held by: (i) UPE owners that meet certain criteria and are subject to current tax at a rate that is equal to or above the Minimum Rate; or (ii) natural persons or Excluded Entities that are resident in the UPE jurisdiction and hold 5% or less of the profits and assets of the UPE. Article 7.2 provides similar rules for a UPE that is subject to a Deductible Dividend Regime.

26. The question arises as to whether QDMTT jurisdictions shall include provisions similar to Article 7.1 and 7.2 in their QDMTT legislation.

Guidance

27. The following text will be included after paragraph 118.40 of the Commentary to Article 10.1.

Chapter 7. Tax Neutrality and Distribution Regimes

UPE that is a Flow-Through Entity and UPE subject to Deductible Dividend Regime

118.40.1 To produce outcomes that are consistent with the GloBE Rules, a QDMTT shall include provisions similar to Articles 7.1 and 7.2 of the GloBE Rules. Consequently, income attributable to the UPE cannot be subject to a QDMTT to the extent Articles 7.1 or 7.2 applies. In the case of Article 7.1, jurisdictions with Flow-through Entities need this provision otherwise it can alter the GloBE calculations. Similarly, jurisdictions that do not have Flow-through Entities should have this provision because Article 7.1.4 applies to a Permanent Establishment that could be located in those jurisdictions. In the case of Article 7.2, however, if a jurisdiction does not have a Deductible Dividend Regime, it is not required to include the corresponding provision in its QDMTT.

Eligible Distribution Tax System

Issue to be considered

28. A Filing Constituent Entity may make an annual election to apply Article 7.3 to Constituent Entities that are subject to an Eligible Distribution Tax System. In general, Article 7.3 computes the ETR for the

jurisdiction each year based on deemed taxes paid and then re-computes the ETR at the end of a four-year period based on the actual taxes paid.

29. The question arises as to whether QDMTT jurisdictions shall include a provision that mirrors Art. 7.3 of the GloBE Rules in their QDMTT legislation.

Guidance

30. The following text will be included after paragraph 118.40.1 of the Commentary to Article 10.1.

Eligible Distribution Tax System

118.40.2 A Filing Constituent Entity may make an annual election to apply Article 7.3 to Constituent Entities that are subject to an Eligible Distribution Tax System. In general, Article 7.3 computes the ETR for the jurisdiction each year based on deemed taxes paid and then re-computes the ETR at the end of a four-year period based on the actual taxes paid. A jurisdiction that has an Eligible Distribution Tax System shall include a provision that mirrors Article 7.3 in its QDMTT legislation. A jurisdiction that does not have an Eligible Distribution Tax System (i.e. a distribution tax system in force on or before 1 July 2021) is not required to have Article 7.3 in its QDMTT legislation because it will not have any effect.

ETR Computation for Investment Entities

Issue to be considered

31. The mechanism in Article 7.4.5 of the GloBE Rules is intended to preserve the tax neutrality of Investment Entities and Insurance Investment Entities by ensuring that Top-up Tax is determined based on Covered Taxes, including Covered Taxes allocated pursuant to Article 4.3.2, and Substance-based Income Exclusion (SBIE) attributable to the MNE Group's Ownership Interest in Investment Entities or Insurance Investment Entities. First, the Top-up Tax Percentage for the Investment Entity or Insurance Investment Entity is computed based on the MNE Group's share of the Entity's Income and the Covered Taxes attributable to that income. Then, the MNE Group's share of the Entity's SBIE is deducted from the MNE Group's share of the Investment Entity's or Insurance Investment Entity's GloBE income. Lastly, the excess of the MNE Group's share of the Entity's GloBE income over its share of the SBIE is multiplied by the Top-up Tax Percentage to determine the Top-up Tax.

32. In applying Article 2.2 of the GloBE Rules, Parent Entities must adjust the computation of their Inclusion Ratio for the Entity to account for the fact that the Top-up Tax computed for the Entity was already reduced by the amount attributable to non-Group Entities (i.e. the Inclusion Ratio of the UPE is 100% even if some Ownership Interests in the LTCE are held by non-Group Entities).

33. The result of these computations is that the UPE is subject to Top-up Tax on its share of the Investment Entity's or Insurance Investment Entity's low-taxed income without imposing a Top-up Tax on the minority investor's share of the income. In order to preserve this same tax neutrality under a QDMTT for investors that are not Constituent Entities of the MNE Group, the same computations must be made for QDMTT purposes. While jurisdictions are free to allocate the QDMTT liability in any manner that they deem appropriate, to preserve the tax neutrality of Investment Entities and Insurance Investment Entities, the liability for the Top-up Tax under the QDMTT should generally be imposed on a Constituent Entity-owner of the Investment Entity or Insurance Investment Entity that is located in the jurisdiction rather than on the Investment Entity or Insurance Investment Entity itself.

Guidance

34. The text in bold will be added to the end of paragraph 85 of the Commentary to Article 7.4.5.

85. The rules of Article 7.4.5 generally follow the jurisdictional Top-up Tax computational rules in Article 5.2. First, the Top-up Tax Percentage for the Investment Entity or Insurance Investment Entity is computed by subtracting the ETR computed under Article 7.4.2 from the Minimum Rate. Then, the Investment Entity's or Insurance Investment Entity's Substance-based Income Exclusion (computed pursuant to Article 7.4.6) is deducted from the MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's or Insurance Investment Entity's GloBE income under Article 7.4.4. The excess of the MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's or Insurance Investment Entity's GloBE income over its Substance-based Income Exclusion is then multiplied by the Top-up Tax Percentage to determine the Top-up Tax. If there is more than one Investment Entity or Insurance Investment Entity located in the jurisdiction, their attributes determined under Articles 7.4.2 to 7.4.4 are combined to determine the Top-up Tax for all such Entities. **The Top-up Tax of Investment Entities and Insurance Investment Entities located in a jurisdiction shall be reduced by the amount of Qualified Domestic Minimum Top-up Tax paid in respect of such Entities.**

35. The text in bold will be added to paragraph 118.11 of the Commentary to Article 10.1:

118.11 This guidance does not require the QDMTT tax liability to be allocated to or among Constituent Entities in any particular manner, so long as all the tax liability is allocated to one or more Constituent Entities that are subject to tax in the jurisdiction. Tax arising under the QDMTT reduces (or eliminates) the GloBE Top-up Tax for the jurisdiction as a whole. If there is GloBE Top-up Tax remaining after subtracting the QDMTT, the remainder is allocated among Constituent Entities under the GloBE Rules, including Articles 5.2.4 and 5.2.5. Thus, it is not necessary to allocate both the IIR Top-up Tax and the QDMTT tax Entity-by-Entity and then subtract the QDMTT tax allocated to an Entity from the IIR Top-up Tax allocated to **that** Entity.

36. The following text will be included after paragraph 118.40.2 of the Commentary to Article 10.1:

ETR computation for Investment Entities

118.40.3 Article 7.4 of the GloBE Rules ensures that Top-up Tax only arises with respect to the MNE Group's Interest in the Investment Entity or Insurance Investment Entity. It does so by computing the ETR and Top-up Tax of such Entities based only on income and taxes that are attributable to the MNE Group. As their Top-up Tax was already reduced by the amount attributable to non-Group Entities, a Parent Entity's Inclusion Ratio in Investment Entities and Insurance Investment Entities is then deemed to be 100%, irrespective of the actual interest of the Parent Entity in their income.

118.40.4 Investment Entities and Insurance Investment Entities are often tax neutral and their income is subject to a single level of taxation in the hands of their shareholders. A QDMTT may exclude Investment Entities or Insurance Investment Entities from its scope (i.e. it could be limited to other Constituent Entities located in the jurisdiction). In this case, the income of such Investment Entities and Insurance Investment Entities would remain subject to Top-up Tax under the IIR or UTPR if their ETR is below the Minimum Rate.

118.40.5 A QDMTT that applies to Investment Entities and Insurance Investment Entities must compute the ETR and Top-up Tax pursuant to Article 7.4 in the same manner as the GloBE rules, except taxes that would be allocated to the Entity pursuant to Article 4.3.2(c) and (d) are not taken into account in the ETR computation. Liability for the QDMTT tax charge can be allocated to any Constituent Entity pursuant to paragraph 118.12. The liability for any QDMTT Top-up Tax determined under Article 7.4 should generally be allocated to another Constituent Entity (if any)

that is located in the jurisdiction to preserve the tax neutrality of Investment Entities or Insurance Investment Entities.

Investment Entity Tax Transparency Election

Issue to be considered

37. Article 7.5 of the GloBE Rules provides a Five-Year Election to treat an Investment Entity or Insurance Investment Entity as a Tax Transparent Entity. The election is available to Constituent Entity-owners that are subject to a mark-to-market or a similar tax regime on their investment in such Entities at a rate that equals or exceeds the Minimum Rate. It is intended to match the timing and location of the income under the GloBE Rules and the local rules of the jurisdiction where the Constituent Entity-owners are located.

38. If a jurisdiction's QDMTT does not treat the Investment Entities and Insurance Investment Entities located in the jurisdiction as Tax Transparent Entities in cases where the Entity is subject to an election under Article 7.5, the Entity's income could be subject to Top-up Tax again in the hands of the Constituent Entity-owner because the QDMTT paid by the Entity is not a Covered Tax and thus would not be credited in the Constituent Entity-owner's GloBE Top-up Tax computations. To reduce complexity, avoid coordination issues and provide outcomes that are consistent with the GloBE Rules, the QDMTT shall therefore treat the Investment Entity or Insurance Investment Entity as a Tax Transparent Entity when an Election under Article 7.5 was made by the MNE Group.

Guidance

39. The following text will be included after paragraph 118.40.5 of the Commentary to Article 10.1:

Investment Entity Tax Transparency Election

118.40.6 Article 7.5 of the GloBE Rules provides a Five-Year Election to treat an Investment Entity or Insurance Investment Entity as a Tax Transparent Entity. The election is available to Constituent Entity-owners that are subject to a mark-to-market or a similar tax regime on their investment in such Entities at a rate that equals or exceeds the Minimum Rate. It is intended to match the timing and location of the income under the GloBE Rules and the local rules of the jurisdiction where the Constituent Entity-owners are located.

118.40.7 As provided in paragraph 118.53, a QDMTT must include all elections permitted under the GloBE Rules and require the MNE Group to make the same elections for both QDMTT and GloBE purposes. To provide outcomes that are consistent with the GloBE Rules, the QDMTT must treat an Investment Entity or Insurance Investment Entity as a Tax Transparent Entity to the extent that an election under Article 7.5 was made with respect to a Constituent Entity-owner's Ownership Interest in the Entity. The QDMTT must treat the Constituent Entity-owner's share of the income and taxes of any Investment Entity or Insurance Investment Entity that is subject to an election under Article 7.5 as the income and taxes of the Constituent Entity-owner. This means that if all the Ownership Interests of an Investment Entity or Insurance Investment Entity are subject to an election under Article 7.5, then all the GloBE Income or Loss will be allocated to the Constituent Entity-owners and the Entity will not have any GloBE Income or Loss subject to the QDMTT. On the other hand, to the extent that none of the Ownership Interests in the Investment Entity or Insurance Investment Entity is subject to an election under Article 7.5, the whole income of the Investment Entity or Insurance Investment Entity is subject to Article 7.4 or, if an election was made, Article 7.6.

Taxable Distribution Method Election

Issue to be considered

40. Art. 7.6 of the GloBE Rules provides a Five-Year Election to apply the Taxable Distribution Method. The election reduces the exposure to Top-up Tax to the extent that the Investment Entity makes distributions of its income within a four-year period that are taxable in the hands of the recipients at or above the Minimum Rate. It is only available to Constituent Entity-owners that are not Investment Entities or Insurance Investment Entities and can reasonably expected to be subject to tax on distributions from the Investment Entity or Insurance Investment Entity at a rate that equals or exceeds the Minimum Rate.

41. To produce outcomes that are consistent with the GloBE Rules, a QDMTT must have a provision similar to Article 7.6. Under this provision, the QDMTT will take into account the distributions of the Investment Entity or Insurance Investment Entity to compute the GloBE Income or Loss of Constituent Entity-owners located in the jurisdiction and impose a Top-up Tax on the Investment Entity or Insurance Investment Entity in respect of any Undistributed Net Income.

Guidance

42. The following text will be included after paragraph 118.40.7 of the Commentary to Article 10.1:

Taxable Distribution Method Election

118.40.8 Article 7.6 of the GloBE Rules provides a Five-Year Election to apply the Taxable Distribution Method. The election reduces the exposure to Top-up Tax to the extent that the Investment Entity makes distributions of its income within a four-year period. It is only available where the Constituent Entity-owners are not Investment Entities or Insurance Investment Entities, and it is reasonably expected that such owners are subject to tax on the distributions from the Investment Entity or Insurance Investment Entity at a rate that equals or exceeds the Minimum Rate.

118.40.9 To produce outcomes that are consistent with the GloBE Rules, a QDMTT shall include a provision similar to Article 7.6. Under this provision, the QDMTT will take into account the distributions of the Investment Entity or Insurance Investment Entity to compute the GloBE Income or Loss of Constituent Entity-owners located in the jurisdiction and impose a Top-up Tax on the Investment Entity or Insurance Investment Entity in respect of any Undistributed Net Income.

Taxes allocable to Hybrid Entities or Distributing Constituent Entities

Issue to be considered

43. The February AG clarified that the QDMTT shall exclude taxes paid or incurred by Constituent Entity-owners under CFC Regimes that are allocable to Constituent Entities under Art. 4.3.2 (c) of the GloBE Rules, as well as taxes paid or incurred by Main Entities and allocable to Permanent Establishments located in the jurisdiction under Art. 4.3.2 (a). The policy rationale for the guidance is that a jurisdiction should have the first right to tax income of Entities located within its territory and therefore cannot be required to give credit in its QDMTT for taxes imposed on the income of such Entities by the jurisdiction of a Constituent Entity-owner. The February AG, however, did not specifically address the treatment of taxes paid by a Constituent Entity-owners on the income of Hybrid Entities or distributions from distributing Constituent Entities, which under Article 4.3.2(d) and (e) are allocated to the Hybrid Entity and distributing Constituent Entity. Taxes paid by a foreign Constituent Entity-owner on the income of a Hybrid Entity fall

squarely within the policy rationale of the February AG. Some taxes on distributions also fall within the policy rationale of the February AG. Specifically, taxes imposed by the jurisdiction of a foreign Constituent Entity-owner on distributions from another Constituent Entity must not be included in the ETR computation of the Constituent Entity under a QDMTT. However, withholding taxes imposed by the jurisdiction of the distributing Constituent Entity can be taken into account in computing the ETR under that jurisdiction's QDMTT.

Guidance

44. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from paragraph 118.30 of the Commentary to Article 10.1.

Cross-border taxes ~~allocable to CFC or Permanent Establishments~~

118.30 **For purposes of computing the ETR, a** QDMTT shall exclude Covered Tax expense of**: (i)** a Constituent Entity-owner under a CFC Tax Regime that is allocable to a domestic Constituent Entity under Article 4.3.2(c) of the GloBE Rules**; (ii)** a Main Entity that is allocable under Article 4.3.2(a) to a Permanent Establishment located in the jurisdiction**; (iii) a Constituent Entity-owner on income of a Hybrid Entity that is allocable to a Hybrid Entity located in the jurisdiction under Article 4.3.2(d); and (iv) a Constituent Entity-owner (e.g. net basis taxes), other than a withholding tax imposed by the QDMTT jurisdiction, that is allocable to a distributing Constituent Entity located in the jurisdiction under Article 4.3.2 (e)**. **Withholding taxes that are described in Article 4.3.2(e) imposed by the QDMTT jurisdiction itself on distributions from a Constituent Entity located in the QDMTT jurisdiction are allocated to the distributing Constituent Entity under the QDMTT.** Excluding ~~such~~ CFC and PE taxes allows the QDMTT to operate as a simple calculation and does not require the complex calculations required in some cases to allocate CFC taxes under Article 4.3.2(c) to be reported to a jurisdiction that implements a QDMTT. Further, a specific ordering rule is aimed at attributing primary taxing rights to the jurisdiction applying the QDMTT in relation to its Constituent Entities. If the ordering rule were the opposite, so that **the cross-border** ~~CFC~~ taxes **above_**~~or PE taxes~~ were credited under a QDMTT, additional computations would have been required in order to avoid the QDMTT resulting in taxation that is below the Minimum Rate. Specifically, if a QDMTT is creditable against ~~either~~ a ~~CFC~~ tax charge ~~or a PE tax charge~~ imposed by the parent or main entity jurisdiction, ~~**or a tax charge imposed by the jurisdiction of the Hybrid Entity or the distributing Constituent Entity,**~~ any crediting of **those taxes_**~~CFC tax or PE tax~~ against a QDMTT would make the calculation of the correct amount of QDMTT problematic, due to the interaction of the two crediting mechanisms. Excluding **such taxes** ~~credits for CFC or PE taxes~~ from QDMTT calculations will ensure that this practical problem does not arise. The Inclusive Framework will monitor the interaction between the QDMTT and CFC Tax Regimes and taxable branch regimes to ensure this interaction results in the intended outcomes under the GloBE Rules and may, in the future, consider solutions to address issues if they arise.

Transition Years

Issue to be considered

45. Art. 9.1.1 of the GloBE Rules sets out the deferred tax accounting attributes of a Constituent Entity that may be utilized in calculating the ETR in a jurisdiction in the Transition Year and subsequent years. Art. 9.1.3 provides a limitation on intragroup asset transfers occurring after 30 November 2021 and before the commencement of a Transition Year by requiring the transferred assets to be recorded at their historic carrying value for GloBE purposes. To provide outcomes that are consistent with the GloBE Rules,

paragraphs 118.48 and 118.49 of the Commentary to Article 10.1 require a QDMTT to include Artt. 9.1.1, 9.1.2 and 9.1.3.

46. As per the definition in Art. 10.1, a Transition Year is the first Fiscal Year that the MNE Group comes within the scope of the GloBE Rules in respect of that jurisdiction. This means that a Transition Year is the first Fiscal Year for which the MNE Group has to undertake the calculations of a jurisdiction in accordance with the GloBE Rules (i.e. the IIR or the UTPR can apply with respect to a Constituent Entity of the MNE Group in the jurisdiction). The Fiscal Year for which the MNE Group is first subject to the GloBE Rules can be different for different Constituent Entities for various reasons, including the fact that Constituent Entities located in different jurisdictions may become subject to the GloBE Rules in different years due to the applicability of the Transitional CbCR Safe Harbour. In addition, the Fiscal Year for which the MNE Group is first subject to the GloBE Rules can be different from the Fiscal Year for which the MNE Group is first subject to a QDMTT and, for purposes of Article 9.1.3, the Fiscal Year that the disposing Constituent Entity comes within the scope of the GloBE Rules and/or the QDMTT can also be different from the Fiscal Year that the acquiring Constituent Entity comes within the scope of the GloBE Rules and/or the QDMTT. It is necessary to ensure some co-ordination in the application of the GloBE Rules and the QDMTT in cases where the first Fiscal Year in which each set of rules applies is different. Without such coordination, the tax attributes under each system will be different, which will produce different outcomes in many cases.

47. Article 9.1.1 and Article 9.1.2 can be coordinated with either a first-in-time rule or a refreshing rule. Under a first-in-time rule, the Transition Year would be determined based on the first set of rules (GloBE Rules or QDMTT) that the MNE Group becomes subject to in the jurisdiction. Under a refreshing rule, on the other hand, the QDMTT could provide for a new Transition Year when the GloBE Rules come into effect for the jurisdiction in a subsequent year. Another approach could be to refresh the Transition Year irrespective of which set of rules comes into effect last, but refreshing the Transition Year for the application of the GloBE Rules when the QDMTT comes into effect would be more disruptive because the GloBE Rules themselves do not contemplate multiple Transition Years for the same Constituent Entities.

48. A rule that refreshes the Transition Year for purposes of the QDMTT when the GloBE Rules come into effect after the QDMTT is the better approach for Articles 9.1.1 and 9.1.2 for several reasons. First, there is more flexibility under a QDMTT to coordinate the transition rules when the GloBE Rules come into effect before or after the QDMTT. Second, the QDMTT is meant to apply consistently with the GloBE Rules such that the MNE Group is no worse off for being subject to a QDMTT. Article 9.1.1 generally allows MNE Groups to bring tax attributes into the GloBE Rules that would not be taken into account if the GloBE Rules had applied in a previous year (e.g. deferred tax assets attributable to tax credits). Any such attributes that arose after the QDMTT came into effect would be lost if the first-in-time rule were applied to determine the Transition Year. Other deferred tax attributes arising between the effective dates should largely be unaffected because they will have already been recast at 15% under the QDMTT, meaning that they will not need to be recast again under Article 9.1.1 and Article 9.1.2. Finally, there is little effect on Article 9.1.3 because it applies to the same set of transactions prior to the effective date of the QDMTT and any transactions that fall within the scope of the Article after the effective date of the QDMTT will be accounted for consistent with Article 9.1.3 under the QDMTT.

49. When a new Transition Year is required because the GloBE Rules come into effect for Constituent Entities in the jurisdiction, certain tax attributes that arose under the QDMTT will need to be eliminated or re-stated to ensure coordination in and after the transition year, including:

a. DTL Recapture. The Constituent Entities will not be required to recapture any deferred tax liabilities that were taken into account in the ETR computations prior to the new Transition Year. The rules of Article 4.4.4 will apply only to deferred tax liabilities that arise after the beginning of the new Transition Year.

b. GloBE Loss Election. Any GloBE Loss Deferred Tax Asset that arose in a year preceding the Transition Year must be eliminated. The Filing Constituent Entity may make a new GloBE Loss election in the new Transition Year.

c. Excess Negative Tax Expense Carry-forward. Any Excess Negative Tax Expense Carry-forward amount under Article 4.1.5 or Article 5.2.1 shall be eliminated at the beginning of the new Transition Year. Article 9.1.2 shall apply to transactions occurring after 30 November 2021 and before the beginning of the new Transition Year.

The Inclusive Framework will consider providing further guidance with illustrative examples to clarify the adjustments that are needed when there is a new Transition Year.

50. Article 9.1.3 applies to an acquiring Constituent Entity. However, the conditions relevant to the application of Article 9.1.3 are generally determined by reference to the disposing Constituent Entity. The Commentary to Article 9.1.3 generally precludes an MNE Group from increasing the carrying value of assets transferred among Constituent Entities where the disposing Entity was not subject to the GloBE Rules or otherwise subject to tax at a 15% rate (at least) on the transfer. Where the disposing Constituent Entity was subject to the GloBE Rules or otherwise subject to tax at a 15% rate, the concern addressed by Article 9.1.3 (i.e. an increased carrying value due to an under-taxed intra-group transfer) does not arise. Similarly, this concern does not arise where the disposing Constituent Entity was subject to a QDMTT. This is true under both the GloBE Rules and a QDMTT. Accordingly, a QDMTT must have a provision similar to Article 9.1.3 that applies to the acquiring Constituent Entity where the disposing Constituent Entity was neither subject to the GloBE Rules nor a QDMTT.

Guidance

51. The following text will be added after paragraph 118.49 of the Commentary to Article 10.1.

118.49.1 Under Article 10.1 of the GloBE Rules, a Transition Year is the first Fiscal Year that the MNE Group comes within the scope of the IIR and/or UTPR with respect to the jurisdiction. The application of the provisions in Articles 9.1.1 and 9.1.2 requires some coordination in cases where the first Fiscal Year that a QDMTT applies to domestic Constituent Entities located in the jurisdiction is before or after the first Fiscal Year in which the GloBE Rules apply to those Constituent Entities. For purposes of Article 9.1.3, coordination is also needed for cases where the Fiscal Year that the disposing Constituent Entity comes within the scope of the GloBE Rules and/or the QDMTT is different from the Fiscal Year that the acquiring Constituent Entity comes within the scope of the GloBE Rules and/or the QDMTT.

118.49.2 A QDMTT must have a transition rule similar to Articles 9.1.1 and 9.1.2 that applies where the QDMTT becomes applicable to Constituent Entities in the jurisdiction in a Fiscal Year that begins on or before the Fiscal Year that the GloBE Rules first become applicable to those Constituent Entities. In order to ensure coordinated outcomes where the GloBE Rules come into effect for such Constituent Entities after the QDMTT, the QDMTT also must have a supplemental rule that treats the Fiscal Year that the GloBE Rules come into effect for such Constituent Entities as a new Transition Year and re-sets the following attributes of those Constituent Entities:

(a) Article 4.1.5 and Article 5.2.1. Any Excess Negative Tax Expense Carry-forward under Article 4.1.5 or Article 5.2.1 shall be eliminated at the beginning of the new Transition Year.

(b) Article 4.4.4. The DTL recapture rule in Article 4.4.4 shall not apply to any deferred tax liability that was taken into account in computing the ETR under the QDMTT and that was not recaptured prior to the new Transition Year. Article 4.4.4 shall apply to deferred tax liabilities that are taken into account in and after the new Transition Year.

(c) Article 4.5. Any GloBE Loss Deferred Tax Asset that arose in a year preceding the new Transition Year must be eliminated. The Filing Constituent Entity may make a new GloBE Loss election in the new Transition Year.

(d) Article 9.1.1. The deferred tax items previously determined shall be eliminated and Article 9.1.1 shall be applied at the beginning of the new Transition Year.

(e) Article 9.1.2. Article 9.1.2 shall apply to transactions occurring after 30 November 2021 and before the beginning of the new Transition Year. However, if QDMTT was payable due to the application of Article 4.1.5 in respect of a deferred tax asset attributable to a tax loss, such deferred tax asset shall not be treated as arising from items excluded from the computation of GloBE Income or Loss under Chapter 3.

52. The following text will be added after paragraph 4 of the Commentary to Article 9.1.

4.1 Coordination rules for the application of Article 9.1 of the GloBE Rules and the corresponding article of a Qualified Domestic Minimum Top-up Tax are set out in paragraphs 118.49.1 and 118.49.2 of the Commentary to Article 10.1.

53. The text in bold will be added to the end of paragraph 10.2 of the Commentary to Article 9.1.3 and paragraph 10.2.1 will be added after paragraph 10.2.

10.2 As explained above, the policy intention of Article 9.1.3 is to disallow the normal accounting treatment of asset transactions after 30 November 2021 and before the commencement of a Transition Year (hereinafter referred to as the Pre-GloBE Period) where the income is taxed below the minimum rate and the corresponding deductions shield future income from potential Top-up Tax. Allowing the normal accounting treatment of such transactions would undermine the integrity of the GloBE Rules, and Article 9.1.3 addresses this integrity concern by requiring the acquiring Entity to use the disposing Entity's carrying value at the time of the asset transfer as the asset's carrying value or precluding the acquiring Entity from utilizing a deferred tax asset arising in connection with the transaction that has the same effect for GloBE purposes as an increased carrying value**. However, the integrity concern is not present where the disposing Constituent Entity is subject to the GloBE Rules or a QDMTT in the Fiscal Year in which the transaction occurs.**

10.2.1 For purposes of Article 9.1.3, the relevant Transition Year is the Transition Year of the disposing Constituent Entity and the Transition Year of the disposing Constituent Entity is the first year in which its Low-Taxed Income becomes subject to charge under the GloBE Rules or it becomes subject to a Qualified Domestic Minimum Top-up Tax irrespective of when other Constituent Entities in the jurisdiction are subject to the GloBE Rules. The Article applies to any transfer of assets between Constituent Entities after 30 November 2021, including transfers after the acquiring Constituent Entity becomes subject to the GloBE Rules, where the disposing Constituent Entity's Low-Taxed Income was not subject to charge under the GloBE Rules or a Qualified Domestic Minimum Top-up Tax either because it was not within the scope of the GloBE Rules or because it applied a safe harbour.

54. Paragraph 33.d. of the Transitional CbCR Safe Harbour guidance is revised to read as follows:

d. the Transition Year referred to in Article 9.1.3 for a disposing Constituent Entity does not include a Fiscal Year in which the Transitional CbCR Safe Harbour applies to the disposing Constituent Entity; and

Exclusion from UTPR of MNE Groups in the initial phase of their international activity

Issue to be considered

55. Article 9.3 of the GloBE Rules provides a transitional exclusion under the UTPR by reducing the Total UTPR Top-up Tax Amount to zero for MNE Groups that are in the initial phase of their international activity. The exclusion only applies for a period of five years after the MNE Group has come within the scope of the GloBE Rules and covers MNE Groups that: (i) have Constituent Entities located in no more than six jurisdictions for a Fiscal Year; and (ii) only have a limited amount of tangible assets outside the Reference Jurisdiction.

56. Article 9.3 is a charging provision of the UTPR that does not impact the application of the IIR. This means that MNE Groups in the initial phase of their international activity will still be subject to the GloBE Rules if there is an IIR applicable in a parent jurisdiction.

57. Paragraph 118.51 of the Administrative Guidance states that a jurisdiction is not required to adopt Article 9.3 under its QDMTT because it solely applies with respect to the UTPR. This leaves the option to the QDMTT jurisdiction to decide on whether it wants to adopt Article 9.3. However, if a jurisdiction decides to adopt Article 9.3 under its QDMTT, the provision shall be carefully designed to produce outcomes that are consistent with the GloBE Rules.

58. Further guidance is therefore needed to clarify how Article 9.3 applies in the context of a QDMTT, considering that the IIR could apply irrespective of the application of this provision.

59. The guidance provides jurisdictions with three options regarding Article 9.3 in relation to their QDMTT legislation. Option one allows the jurisdiction not to adopt Article 9.3. Option two allows the jurisdiction to adopt Article 9.3 but limited to cases where no Parent Entity is required to apply a Qualified Income Inclusion Rule with respect to Constituent Entities of an MNE Group located in the QDMTT jurisdiction. Option three allows the jurisdiction to adopt Article 9.3 without the limitations in option two.

Guidance

60. The following text will replace paragraph 118.51 of the Commentary to Article 10.1:

> 118.51 Article 9.3 reduces the UTPR Top-up Tax Amount to zero where an MNE Group is in its initial phase of international activity. While this provision effectively turns off the UTPR, the IIR can still apply to MNE Groups in the initial phase of their international activity if a Parent Entity is located in a jurisdiction that introduced the IIR. Jurisdictions have three options with respect to Article 9.3 in relation to their QDMTT legislation. Option one allows the jurisdiction not to adopt Article 9.3 in their QDMTT legislation. Option two allows the jurisdiction to introduce Article 9.3 in their QDMTT legislation but limited to the cases where none of the Ownership Interests in the Constituent Entities located in the QDMTT jurisdiction are held by a Parent Entity subject to a QIIR. Option three allows the jurisdiction to adopt Article 9.3 in their QDMTT legislation without the limitations in option two. The status of the QDMTT will not be affected where the jurisdiction adopts any of these three options.

Currency for QDMTT computations

Issue to be considered

61. In cases where the Consolidated Financial Statements of an MNE Group are prepared in a currency that is different from the one required by the QDMTT legislation, it would be necessary to translate the results of the Consolidated Financial Statements into local currency to determine whether the MNE Group is subject to a QDMTT and, if so, to make the relevant QDMTT computations.

62. MNE Groups will have a currency translation system that they use for purposes of preparing Consolidated Financial Statements. This system will translate the functional currencies of various Constituent Entities into the MNE Group's presentation currency. Where the QDMTT leverages on the accounting standards used to compute the FANIL under the GloBE Rules, i.e. Articles 3.1.2 and 3.1.3, the currency translation rules applicable under the GloBE Rules should apply for purposes of the QDMTT computations as well. That is, the QDMTT computations should be undertaken in the presentation currency of the MNE Group's Consolidated Financial Statements and, if required, any resulting liability converted from that presentation currency to local currency under the rules of the relevant jurisdiction.

63. In cases where the QDMTT requires a Local Financial Accounting Standard and all the Constituent Entities in the jurisdiction use the local currency as their functional currency, the QDMTT should require the relevant computations in the local currency.

64. However, in circumstances where not all Constituent Entities in the jurisdiction use the local currency as their functional currency, the QDMTT computations must be made in a single currency. Therefore, local Constituent Entities would need to apply the currency translation rules of the financial accounting standards used for purposes of the QDMTT computations. In such cases, the Filing Constituent Entity may make a Five-Year Election to undertake the QDMTT computations for all Constituent Entities in the jurisdiction either:

a. in the presentation currency of the Consolidated Financial Statements; or

b. in the local currency.

If the QDMTT liability is determined in the presentation currency, it can then be translated into the local currency for purposes of payment.

Guidance

65. The following text will be included after paragraph 118.53 of the Commentary to Article 10.1

Currency

118.54 Where the QDMTT is computed based on the financial accounting standards determined in accordance with Article 3.1.2 or Article 3.1.3, the QDMTT shall require Constituent Entities to make the QDMTT computations using the presentation currency of the Consolidated Financial Statements in accordance with the Commentary to Article 3.1.2 and 3.1.3. Where the QDMTT legislation requires the computations to be made using the Local Financial Accounting Standard and all Constituent Entities in a jurisdiction use the local currency as their functional currency, the QDMTT shall require these computations in the local currency. However, where the QDMTT legislation requires the computations to be made using the local accounting standard and one or more of the Constituent Entities in a jurisdiction use a currency other than the local currency as their functional currency, the QDMTT shall provide a Five-Year election under which the Constituent Entities may undertake the QDMTT computations using the presentation currency of the Consolidated Financial Statements or the local currency. The Constituent Entities that use a different functional currency must apply the currency translation rules under the financial

accounting standards used for purposes of the QDMTT computations. These rules apply without regard to the jurisdiction's rules for converting the QDMTT liability to local currency for purposes of payment.

Multi-Parented MNE Groups

Issue to be considered

66. A Multi-Parented MNE Group may have Constituent Entities located in a QDMTT jurisdiction. The question therefore arises as to whether QDMTT jurisdictions shall include a provision similar to Article 6.5 in their QDMTT legislation.

Guidance

67. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraph 118.40 of the Commentary to Article 10.1.

> 118.40 Chapter 6 provides rules related to corporate reorganisations. These rules are intended to harmonize the GloBE Rules with common tax reorganisation rules. To be functionally equivalent, a QDMTT needs to include rules akin to those in Chapter 6 to the extent necessary to conform to the tax reorganization rules in the jurisdiction. For example, if the jurisdiction does not have tax-deferred reorganization rules in its ordinary CIT, the jurisdiction does not need the rules applicable to GloBE Reorganisations. Similarly, if the jurisdiction does not have a rule that would allow for an election under Article 6.3.4 ~~or does not allow for multi-parented MNE Groups~~, the jurisdiction need not adopt rules that correspond to Article~~s~~ 6.3.4 ~~or 6.5~~. On the other hand, the jurisdiction will need a rule similar to Article 6.2.1 that requires GloBE income of the target be determined using historical carrying value of assets and liabilities. Further, the jurisdiction will need a rule similar to Article 6.3.1 that requires gain or loss to be recognized upon transfer of assets among Constituent Entities in the jurisdiction. **Finally, the jurisdiction will need a rule similar to Articles 6.5.1(a) through (d) to ensure that same ETR and Top-up Tax computational rules apply to Constituent Entities of Multi-Parented MNE Groups located in the jurisdiction as they apply under the GloBE Rules.**

Filing obligations

Issue to be considered

68. The GloBE Information Return (GIR) to be released does not require QDMTT jurisdictions to use the GIR for purposes of QDMTT information collection. The Commentary agreed in the February AG indicated that the Inclusive Framework would consider further guidance on the filing obligations under a QDMTT. The guidance set out below provides an update and clarifies the fact that QDMTT information return may follow a different format from the GloBE Information Return.

Guidance

69. The text in bold will be inserted in, and the text in strikethrough will be removed from, paragraph 118.42 of the Commentary to Article 10.1.

> 118.42 As previously discussed, a QDMTT must deliver outcomes similar to those achieved under the GloBE Rules, but it is not required to follow the GloBE Rules verbatim to

achieve this result. Nevertheless, to ensure coordination and preserve transparency, the design of the QDMTT needs to be functionally equivalent to the GloBE Rules such that the QDMTT computations can be made with the data points that are required to compute the GloBE tax liability. Using equivalent data points for purposes of the QDMTT and the GloBE Rules will facilitate compliance for MNE Groups, as well as coordination and mutual trust between jurisdictions. **The information return collected by the QDMTT jurisdiction may follow a different format from the GloBE Information Return. However, as the QDMTT would use equivalent datapoints to those provided in the GloBE Information Return, the QDMTT jurisdiction could choose to use the GIR or rely on the information included on the GIR.** The Inclusive Framework will consider providing further guidance on the information collection and reporting requirements under the QDMTT in the context of ~~the development of~~ the GloBE Information Return.

Definitions

Issue to be considered

70. Chapter 10 contains the defined terms that are used in the GloBE Rules, as well as the provisions that shall be applied to determine the location of an Entity or a PE for GloBE purposes. Allowing QDMTT jurisdictions to rely on domestic rules for the definition of terms that are defined under the GloBE Rules and to depart from the provisions in Chapter 10 for determining the location of an Entity or a PE might give rise to unintended outcomes in the interaction between the QDMTT and the GloBE Rules.

71. To avoid coordination issues and provide outcomes that are consistent with the GloBE Rules, jurisdictions shall include in their QDMTT legislation all the definitions and the location rules in Chapter 10 of the GloBE Rules, except as modified by the Commentary and Administrative Guidance on the QDMTT.

Guidance

72. The following text will be included after paragraph 118.52 of the Commentary to Article 10.1.

Chapter 10. Definitions

118.52.1 To avoid coordination issues and provide outcomes that are consistent with the GloBE Rules, except as modified or provided otherwise in the Commentary to Article 10.1 on the definition of a QDMTT, a jurisdiction shall make sure that its QDMTT legislation incorporates the outcomes provided by all the definitions and the rules determining the location of an Entity or Permanent Establishment in Chapter 10 of the GloBE Rules.

QDMTT payable

Issue to be considered

73. There may be cases where a QDMTT jurisdiction is prevented or restricted from applying the QDMTT to a Constituent Entity located in the jurisdiction due to constitutional provisions or tax stabilization agreements (or similar agreements between the QDMTT jurisdiction and the MNE Group). This will generally mean that the Top-up Tax payable under the QDMTT will not reduce the GloBE Top-up Tax to zero and thus will be collected by another jurisdiction under the GloBE Rules, either the IIR or the UTPR.

74. In cases where the jurisdiction disputes an MNE Group's claim to a constitutional or other limitation on the application of its QDMTT, the MNE Group's financial accounts may include an expense for the QDMTT, notwithstanding that the MNE Group is challenging the applicability of the QDMTT. In those

cases, the MNE Group would not have any Top-up Tax under the GloBE Rules if the QDMTT is considered payable under Article 5.2.3. This could create an integrity risk under the GloBE Rules because the dispute in the QDMTT jurisdiction may not be resolved before the period of limitations runs in the relevant GloBE jurisdiction. If the MNE Group's claim prevails in the QDMTT jurisdiction after the Top-up Tax is no longer assessable or collectible in other GloBE jurisdictions, the MNE Group will have avoided application of both the QDMTT and the GloBE Rules.

75. In order to mitigate this integrity risk, any amount of QDMTT that the MNE Group directly or indirectly challenges in a judicial or administrative proceeding shall not be treated as QDMTT payable under Article 5.2.3 where the challenge is based on constitutional or other legal grounds or a specific agreement with the government of the QDMTT jurisdiction limiting its tax liability, such as a tax stabilization agreement, investment agreement, or similar agreement. This rule also applies where a taxpayer indirectly challenges its liability for the QDMTT by simply claiming that it is not liable for any tax in the jurisdiction or that it is entitled to compensation or reimbursement for any tax paid in the jurisdiction.

76. This rule applies only where the MNE Group claims that it is not liable for QDMTT in whole or in part based on a legal grounds outside the QDMTT or the GloBE Rules, such as a constitutional challenge. It does not apply to interpretive or factual issues arising under the QDMTT, such as where the MNE Group claims that they meet an exception to the scope of the QDMTT, a particular provision of the QDMTT does not apply based on their facts, or a rule should be interpreted in its favour. For example, this rule does not apply where an Entity claims that it meets the definition of an Excluded Entity under the GloBE Rules or that certain shareholdings are not Portfolio Shareholdings.

77. If the MNE Group challenges the QDMTT before filing its GloBE Information Return (GIR), it should apply the credit mechanism in Article 5.2.3 on its original GIR. The QDMTT payable should not exceed the amount, if any, of the QDMTT that is not subject to the challenge. For example, if the MNE Group computes a QDMTT top-up tax of EUR 120x for the jurisdiction, but claims that under its stabilization agreement its Top-up tax liability cannot exceed EUR 100x and therefore it is not liable for EUR 20x of Top-up Tax under the QDMTT. The 20x is not considered QDMTT payable under Article 5.2.3.

78. As explained in the QDMTT Safe Harbour rules, where the QDMTT is not payable, the Safe Harbour will not apply. Accordingly, an MNE Group that contests the validity or applicability of a QDMTT based on a constitutional grounds or a tax stabilization agreement will not be able to claim the QDMTT Safe Harbour, but instead will be subject to the credit mechanism in Article 5.2.3 and the rules in paragraph 20.1 below will apply to that MNE Group.

79. In some circumstances, the tax authority of the jurisdiction may determine that it is unable to assess or collect QDMTT from certain taxpayers based on constitutional restrictions or tax stabilization agreements. In such cases, the QDMTT will not be payable under Article 5.2.3. Although this does not affect the ability of the jurisdiction's QDMTT to satisfy the Consistency Standard under the QDMTT Safe Harbour, the jurisdiction should provide notification of these circumstances in the peer review process.

80. There are other circumstances in which the QDMTT should not be considered payable for purposes of Article 5.2.3. In those cases, a mechanism that requires a re-computation of the Top-up Tax for the relevant Fiscal Year in accordance with Article 5.4 may be appropriate. The Inclusive Framework will consider further Administrative Guidance to address other cases where the QDMTT is not considered payable under the GloBE Rules and a mechanism of recomputing top-up tax with the purpose of avoiding double taxation and double non-taxation under the GloBE Rules. Article 11, paragraph 3 of the European Council Directive on Ensuring a Global Minimum Level of Taxation for Multinational Enterprise Groups and Large-scale Domestic Groups provides:

> "Where the amount of qualified domestic top-up tax for a fiscal year has not been paid within the four fiscal years following the fiscal year in which it was due, the amount of qualified domestic top-up tax that was not paid shall be added to the jurisdictional top-up tax computed in accordance

with Article 27(3) and shall not be collected by the Member State which made the election pursuant to paragraph 1 of this Article."

The Inclusive Framework will provide further Administrative Guidance in relation to the interaction between this provision and the GloBE Rules in order to provide for consistent and coordinated outcomes.

Guidance

81. The following guidance will be added after paragraph 20 of the Commentary to Article 5.2.3.

20.1 For purposes of Article 5.2.3, the amount of the "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax payable" shall be equal to the amount accrued by the Constituent Entities in the jurisdiction in respect of the QDMTT for the Fiscal Year, except that such amount shall not include any amount of QDMTT that:

(a) the MNE Group directly or indirectly challenges in a judicial or administrative proceeding; or

(b) the tax authority of the jurisdiction has determined is not assessable or collectible based on constitutional grounds or other superior law or based on a specific agreement with the government of the QDMTT jurisdiction limiting the MNE Group's tax liability, such as a tax stabilization agreement, investment agreement, or similar agreement.

Any QDMTT that was not included in QDMTT payable pursuant to this paragraph shall be included in QDMTT payable for the Fiscal Year to which it relates when such amount is paid and no longer contested by the MNE Group.

20.2 For example, if the MNE Group computes a QDMTT of EUR 120x for the jurisdiction, but claims that under its stabilization agreement with the government of the jurisdiction its total tax liability in the jurisdiction cannot exceed EUR 100x and therefore it is not liable for EUR 20x of Top-up Tax under the QDMTT. The 20x is not considered QDMTT payable under Article 5.2.3 because that is the amount challenged based on the stabilization agreement. If instead, the MNE Group challenges the full EUR 120x liability based on its stabilization agreement, the amount of QDMTT payable is zero under Article 5.2.3.

20.3 The Inclusive Framework will consider further Administrative Guidance to clarify the meaning of paid or payable in the context of this guidance and to address cases where the QDMTT is not paid within four Fiscal Years or not payable under the GloBE Rules and develop a mechanism of re-computation with the purpose of providing guidance that minimizes the potential for double taxation and double non-taxation under the GloBE Rules.

5 Safe Harbours

5.1 QDMTT Safe Harbour

Introduction

1. A Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) is a domestic minimum tax imposed by a jurisdiction on those Constituent Entities of an MNE Group that are resident, or constitute a permanent establishment in, that jurisdiction. The QDMTT operates as a Top-up Tax that is calculated in line with the jurisdictional ETR calculation under Chapter 5 of the GloBE Rules. Although some features of the QDMTT may vary from those provided for under the Model Rules the overall design and outcomes under the QDMTT must be consistent with those provided for under the GloBE rules.

2. The possibility of variations between the QDMTT and the GloBE Rules (such as the ability to apply a local financial accounting standard under a QDMTT) means that there may be particular fact patterns where the Top-up Tax imposed under the QDMTT is less than the amount that would have been due under the GloBE Rules. This possibility of an MNE Group paying less Top-up Tax under a QDMTT than it would have incurred under the GloBE Rules, does not, however, give rise to any integrity risks because the credit mechanism in Article 5.2 ensures that any shortfall in domestic Top-up Tax payable under the QDMTT will simply result in additional tax being payable under the GloBE Rules.

3. The application of the credit mechanism does require, however, at least two separate Top-up Tax calculations in respect of the same jurisdiction: the first calculation, based on the QDMTT legislation in the jurisdiction and further calculations based on the GloBE Rules (e.g. under the legislation of the UPE Jurisdiction). Inclusive Framework members have observed that the requirement to undertake separate Top-up Tax calculations in respect of the same Constituent Entities under parallel rules will result in increased compliance costs for MNE Groups and administrative burdens for tax authorities.

4. The QDMTT Safe Harbour is intended to provide a practical solution to address this issue. Where an MNE Group qualifies for a QDMTT Safe Harbour, Article 8.2 excludes the application of the GloBE Rules in other jurisdictions by deeming the Top-up Tax payable under the GloBE Rules to be zero. A QDMTT Safe Harbour will therefore allow the MNE Group to undertake one computation under the QDMTT and then rely on Article 8.2 of the Model Rules to automatically reduce the Top-up Tax to zero in a jurisdiction applying the GloBE Rules, thereby avoiding the need to undertake a further calculation under those rules. However, the fact that an MNE Group is not required to make the second calculation under the safe harbour may give rise to integrity risks because any potential shortfall in the domestic Top-up Tax payable under the QDMTT will not result in additional tax being payable under the GloBE Rules.

5. To address this risk, a QDMTT must meet an additional set of standards to qualify for the safe harbour. In particular, and given the ability of a QDMTT to depart from the design of the GloBE Rules, a QDMTT that qualifies for a safe harbour must meet following three standards:

   a. the **QDMTT Accounting Standard** which requires a QDMTT to be computed based on the UPE's Financial Accounting Standard or a Local Financial Accounting Standard subject to certain conditions;

b. the **Consistency Standard** which requires the QDMTT computations to be the same as the computations required under the GloBE Rules except where the Commentary to the QDMTT definition in Article 10.1 as modified by the Administrative Guidance (hereafter the QDMTT Commentary) explicitly requires a QDMTT to depart from the GloBE Rules or where the Inclusive Framework decides that an optional variation that departs from the GloBE Rules still meets the standard; and

c. the **Administration Standard** which requires the QDMTT jurisdiction to meet the requirements of an on-going monitoring process similar to the one applicable to jurisdictions implementing the GloBE Rules.

6. The Inclusive Framework will rely on the peer review process to determine whether a QDMTT meets these additional standards and thereby qualifies for the safe harbour. Qualification for the safe harbour may be determined at the same time the Inclusive Framework undertakes a review of the rules' "qualified" status. These standards will be tested based on the jurisdiction's QDMTT legislation and how it administers the QDMTT and not based on how the QDMTT legislation may apply to particular Groups. This ensures that the QDMTT Safe Harbour is simple to apply and maximizes taxpayer certainty.

7. These standards applicable to the safe harbour should not be confused with the requirements for qualified status for a QDMTT. The requirements for a minimum tax to be considered a QDMTT are set out in the QDMTT Commentary developed by the Inclusive Framework. The standards set out in this note are based on the premise that the minimum tax is already considered a QDMTT. Thus, the minimum tax has to be considered first a QDMTT and then tested under these standards to qualify for the safe harbour. For example, a minimum tax that takes into account the allocation of cross-border taxes, such that it is not in accordance with paragraphs 118.28 to 118.30 of the QDMTT Commentary is not considered a QDMTT, and therefore, cannot benefit from the QDMTT Safe Harbour. The standards set out in this note, however, do not prejudge whether particular elements of such standards should be required to obtain a QDMTT status. Where the Inclusive Framework determines that the same standard should be required for a minimum tax to be considered a QDMTT, then this would be reviewed as part of the first stage of the QDMTT peer review process that deals with the general QDMTT status rather than the second stage that determines whether such QDMTT obtains a safe harbour status.

Operation of the QDMTT Safe Harbour

8. Article 8.2.1 of the GloBE Rules states that, at the election of the Filing Constituent Entity, the Top-up Tax for a jurisdiction shall be deemed to be zero where the Constituent Entities located in this jurisdiction, or otherwise subject to that jurisdiction's QDMTT, are eligible for a GloBE Safe Harbour. The Inclusive Framework has agreed to provide for a GloBE Safe Harbour with respect to jurisdictions that have implemented a QDMTT that meets the standards described in paragraphs 1 to 5 in the box below. Whether a QDMTT meets these standards would be determined by the Inclusive Framework as part of the peer review process of the QDMTT.

9. Jurisdictions implementing the GloBE Rules (i.e. GloBE jurisdictions) shall include mechanisms in their law that reduces another jurisdiction's Top-up Tax to zero where the QDMTT of that jurisdiction (i.e. QDMTT jurisdiction) meets the standards described in the box below. The way in which the QDMTT Safe Harbour is legislated or introduced in the GloBE jurisdiction depends on the legal structure of the GloBE jurisdiction. GloBE jurisdictions must recognize the decision taken by the Inclusive Framework, as part of the peer review process, on whether a QDMTT meets the requirements of the QDMTT Safe Harbour.

10. The QDMTT Safe Harbour operates by allowing an MNE Group to make an election to apply the QDMTT Safe Harbour for each subgroup or standalone Entity subject to a separate QDMTT calculation. For example, three Constituent Entities of the main group, two members of the same JV Group, and one

Investment Entity subject to Article 7.4 of the GloBE Rules are located in a jurisdiction with a QDMTT that meets the standards of the safe harbour. In this case, the Filing Constituent Entity would need to make a separate election for the three Constituent Entities, the two members of the JV Group, and for the Investment Entity.

11. A Filing Constituent Entity can only elect to apply the QDMTT Safe Harbour where the Top-up Tax computed under the QDMTT would be treated as "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax payable" under Article 5.2.3 if the safe harbour did not apply. Therefore, an MNE Group cannot elect to apply the safe harbour if its liability under a QDMTT is subject to a challenge or deemed not assessable as described in paragraph 20.1 of the Commentary to Article 5.2.3. Such an MNE Group cannot elect to apply the QDMTT Safe Harbour for that jurisdiction irrespective of whether such QDMTT meets the standards set out below.

12. Paragraph 20.1 of the Commentary to Article 5.2.3 provides guidance on the meaning of the term "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax payable" and identifies cases in which an amount of the QDMTT is not payable. If an amount of QDMTT is not payable because it is subject to a challenge or deemed not assessable in accordance with paragraph 20.1, then the MNE Group cannot apply the QDMTT Safe Harbour for that jurisdiction. For instance, a QDMTT jurisdiction may be prevented or restricted from imposing some or all of the Top-up Tax computed under the QDMTT in the circumstances described in paragraph 20.1. Although this does not affect the ability of the jurisdiction's QDMTT to satisfy the Consistency Standard, in these cases, the QDMTT Safe Harbour election that relates to such Entities is not available for the MNE Group because the QDMTT is not a "Qualified Domestic Minimum Top-up Tax payable" with respect to such Entities.

13. In some cases, the QDMTT of a jurisdiction will meet the standards set out below but the MNE Group will not be able to apply the safe harbour with respect to the QDMTT of that jurisdiction because such QDMTT might be subject to the Switch-off Rule. The section of this document on Consistency Standards explains in detail the operation of the Switch-off Rule.

Standards for a QDMTT Safe Harbour

Standards for a QDMTT Safe Harbour

1. A QDMTT complies with the requirements of the **QDMTT Safe Harbour** if it meets the **QDMTT Accounting Standard,** the **Consistency Standard**, and the **Administration Standard**.

2. A QDMTT meets the **QDMTT Accounting Standard** if the QDMTT legislation adopts one of the following:

(a) provisions that are equivalent to Articles 3.1.2 and 3.1.3 of the GloBE Model Rules; or

(b) the **Local Financial Accounting Standard Rule**.

3. Under the **Local Financial Accounting Standard Rule:**

(a) the QDMTT shall be computed based on the **Local Financial Accounting Standard** of the QDMTT jurisdiction where all of the Constituent Entities located in that jurisdiction have financial accounts based on that standard and:

i. are required to keep or use such accounts under a domestic corporate or tax law; or

ii. such financial accounts are subject to an external financial audit;

(b) the **Local Financial Accounting Standard** is a financial accounting standard permitted or required in the QDMTT jurisdiction by the Authorised Accounting Body or pursuant to the relevant domestic legislation that is an:

i. Acceptable Financial Accounting Standard; or

ii. Authorised Financial Accounting Standard adjusted to prevent Material Competitive Distortions; and

(c) in case where not all Constituent Entities located in the jurisdiction meet the requirements of subparagraph (a) or the Fiscal Year of such accounts is different to the Fiscal Year of the Consolidated Financial Statements of the MNE Group, the QDMTT shall be computed based on the provisions that are equivalent to Articles 3.1.2 and 3.1.3 of the GloBE Model Rules.

4. A QDMTT meets the **Consistency Standard** if the computations under the QDMTT are the same as the computations required under the GloBE Rules, except where the QDMTT Commentary explicitly requires the QDMTT to depart from the GloBE Rules. The Consistency Standard is met notwithstanding that the QDMTT:

(a) does not include or has a more limited Substance-based Income Exclusion;

(b) does not include or has a more limited De Minimis Exclusion; or

(c) has a minimum tax rate above 15% for purposes of applying the Top-up Tax Percentage to the Profits or Excess Profits for the jurisdiction.

5. A QDMTT meets the **Administration Standard** if it meets the requirements provided under the ongoing monitoring process applicable to the GloBE Rules.

The QDMTT Accounting Standard

14. The GloBE Rules generally require the MNE Group to base its GloBE calculations on the accounts used for preparing the Consolidated Financial Statements of the UPE for purposes of computing the GloBE

Income or Loss of each Constituent Entity (UPE's Financial Accounting Standard). The definition of a QDMTT under the Model Rules expressly permits, however, that the calculations may be based on a Local Financial Accounting Standard. While recognizing that the option of using a Local Financial Accounting Standard is available for purposes of the QDMTT, Inclusive Framework members have noted that this creates an additional administrative burden for MNE Groups if they were required to apply the QDMTT based on the local standard in cases in which they do not prepare accounts based on such standards.

15. In these cases, requiring the use of a local accounting standard has the potential to undermine the main objective of the QDMTT Safe Harbour which is to reduce the administrative burden of MNE Groups. It also creates an integrity risk because if the accounts are prepared solely for purposes of computing the income or loss under the QDMTT, such accounts may not be consistent with the accounting standards applied by the MNE Group as a whole and may not be subject to an external audit.

16. To address this concern, the QDMTT Accounting Standard limits the application of the Local Financial Accounting Standard by replicating the requirement of Articles 3.1.2 and 3.1.3 of the GloBE Rules. This means that the QDMTT calculations would need to be based on the accounts and the financial accounting standard used for purposes of the Consolidated Financial Statements of the UPE, except where it is not reasonably practicable to use such accounts.

17. However, the QDMTT Accounting Standard allows for a variation for jurisdictions that want to introduce a QDMTT computed in accordance with a Local Financial Accounting Standard. In accordance with paragraph 2(b) of the box above, a QDMTT jurisdiction can substitute Articles 3.1.2 and 3.1.3 for a special provision referred as the Local Financial Accounting Standard Rule.

18. The Local Financial Accounting Standard Rule is described in paragraph 3 of the box above. This rule requires the QDMTT computations to be based on the Local Financial Accounting Standard of the QDMTT jurisdiction where all the Constituent Entities located in that QDMTT jurisdiction are already preparing financial accounts based on the local standard. This condition is also met by a Constituent Entity if that Constituent Entity's financial accounting net income or loss is included in a consolidated financial statement based on the local standard and has been prepared by another entity in the MNE Group. This prevents a QDMTT jurisdiction from requiring the use of the Local Financial Accounting Standard where the MNE Group does not prepare financial accounts based on that standard. The objective of this restriction is to avoid increasing the compliance costs of MNE Groups by requiring them to create local accounts solely for purposes of the QDMTT. Therefore, the QDMTT jurisdiction must require the QDMTT to be computed based on the financial accounting standards required under provisions equivalent to Articles 3.1.2 and 3.1.3 of the GloBE Rules where the Constituent Entities do not prepare financial accounts based on the Local Financial Accounting Standard.

19. The QDMTT jurisdiction's legislation must only allow the use of the Local Financial Accounting Standard where all the Constituent Entities in the MNE Group located in the QDMTT Jurisdiction meet the requirements of paragraph 3(a). This requirement is applied separately for JV Groups (which includes a standalone Joint Venture). Accordingly, the JV Group can itself satisfy the requirements of paragraph 3(a) and therefore be subject to the Local Financial Accounting Standard. For example, if all the Constituent Entities of an MNE Group located in the jurisdiction meet the requirements of paragraph 3(a) but the MNE Group holds an interest in a JV Group in the same jurisdiction which is subject to a different accounting standard, the Local Financial Accounting Standard can be used to calculate the QDMTT for the Constituent Entities of the MNE Group but equivalent provisions to Articles 3.1.2 and 3.1.3 will apply to the JV Group. Where the conditions of paragraph 3(a) are not met with respect to all the Constituent Entities of the MNE Group, or the members of the JV Group, the legislation must require the QDMTT to be computed based on provisions equivalent to Articles 3.1.2 and 3.1.3.

20. In the case of Constituent Entities that are Permanent Establishments, a QDMTT jurisdiction can apply the Local Financial Accounting Standard Rule only where the nonresident prepares separate financial accounts based on the local standard for a Permanent Establishment located in that jurisdiction.

This condition is still met where the nonresident produces the relevant financial accounting information based on the local standard for local tax purposes and not a complete set of separate financial accounting statements, provided that the information needed for GloBE is available. This is consistent with paragraphs 186 and 189 of the Commentary to Article 3.4 that states that the starting point to compute the Financial Accounting Net Income or Loss of a Permanent Establishment is its financial accounts (if they exist) prepared for tax or management purposes. As part of the future work on the allocation of Financial Accounting Net Income or Loss between Main Entities and Permanent Establishments, the Inclusive Framework will consider the case where the source jurisdiction has a QDMTT that applies the Local Financial Accounting Standard Rule in order to determine whether a special allocation rule is needed.

21. In some cases, the Fiscal Year of the local accounts can be different to the one of the Consolidated Financial Statements which could create a mismatch between the QDMTT computations and the computations that would have been required under GloBE. In these situations, the QDMTT jurisdiction must require the use of the UPE's Financial Accounting Standard to ensure consistency between the GloBE Rules and the QDMTT.

22. Where a QDMTT jurisdiction adopts the Local Financial Accounting Standard Rule, it shall require the MNE to apply the standard consistently which means that it must require the use of the Local Financial Accounting Standard where the conditions are met. The QDMTT legislation must not give the option to MNE Groups to choose which standard to use. This addresses the risk of tax planning where an MNE Group can choose which Financial Accounting Standard provides a better outcome under the QDMTT.

23. In order to meet the requirements of the Safe Harbour, the Local Financial Accounting Standard must be either an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard as defined by the GloBE Rules. In the case of local accounts based on an Authorised Financial Accounting Standard, these must be adjusted to prevent Material Competitive Distortions in accordance with Agreed Administrative Guidance to be developed by the Inclusive Framework.

24. The definition of Local Financial Accounting Standard of paragraph 3(b) above includes any financial accounting standard that meets the terms of that paragraph. Therefore, a QDMTT jurisdiction can have more than one Local Financial Accounting Standard where it is permitted or required in the QDMTT jurisdiction by the Authorised Accounting Body or pursuant to the relevant domestic legislation. For example, the domestic law of a QDMTT jurisdiction may require Entities to prepare separate financial statements based on local GAAP and have accounts used in the preparation of Consolidated Financial Statements in accordance with IFRS for Entities of large MNE Groups or MNE Groups whose ownership interests are traded in a stock exchange. In this situation, in addition to local GAAP, IFRS is considered as a Local Financial Accounting Standard in accordance with paragraph 3(b) of the box above. Where an Entity is required to keep or use such accounts under a domestic corporate or tax law but has the choice between multiple Local Financial Accounting Standards, paragraph 3(a)(i) will be satisfied.

25. Where the Constituent Entities located in the jurisdiction prepare financial accounts using more than one financial accounting standard, the QDMTT jurisdiction should determine in its QDMTT legislation which accounts and financial accounting standards should be used for purposes of the QDMTT computations without giving the optionality to the MNE Group (that is, the QDMTT jurisdiction must provide a tie-breaker rule to determine which financial accounting standard must be used for the purposes of applying the QDMTT).

26. While this guidance does not include any adjustments for differences between the Constituent Entities' Financial Accounting Net Income or Loss as determined under the Local Financial Accounting Standard and as calculated under the UPE's Financial Accounting Standard, the Inclusive Framework will consider providing further guidance on asymmetrical treatment of items of income, expense or transactions between different accounting standards and tax rules including those used with respect to the transitional and permanent GloBE Safe Harbours.

Consistency Standard

27. In accordance with the QDMTT Commentary a domestic minimum top-up tax is considered as a QDMTT when it is computed in accordance with the Model Rules and Commentary and produces the same outcomes as those under the GloBE Rules. However, the Commentary goes on to allow or require some degree of customization to the QDMTT provided that any variation between QDMTT and the GloBE Rules produces equivalent or greater tax liabilities, or does not produce lower tax liabilities on a systematic basis. This ability of a jurisdiction to customize a QDMTT means that a QDMTT might not be fully aligned with the GloBE Rules.

28. The objective of the Consistency Standard is to ensure QDMTTs are only eligible for the safe harbour when they are aligned with the GloBE Rules, except as explicitly allowed under the safe harbour. This ensures that the QDMTT Safe Harbour does not undermine the objective of the GloBE Rules to require a minimum level of taxation in each jurisdiction by reference to a common measure.

29. As a general principle, in order for a QDMTT to be eligible for the safe harbour, it must first meet the conditions to be a QDMTT and must comply with the elements of the QDMTT Commentary which require the QDMTT to adhere to the Model Rules and Commentary for the IIR and UTPR.[6] The fact that a QDMTT is subject to a challenge or deemed not assessable as described in paragraph 20.1 of the Commentary to Article 5.2.3 does not affect the Consistency Standard. However, in some cases, the QDMTT Commentary either requires or allows for certain variations from the GloBE Rules. As described in the following paragraphs, these variations can be classified into ***Mandatory variations*** and ***Optional variations****,* and their treatment under the Consistency Standard depends on the type of variation.

Mandatory variations

30. In some cases, the QDMTT Commentary explicitly requires the QDMTT to depart from the GloBE Rules and requires a different rule (e.g. different computations). These variations need to be included in the design of the domestic minimum top-up tax to be considered a QDMTT in the general peer review process.

31. The QDMTT Commentary currently identifies two mandatory variations. The first variation is included in paragraphs 118.28 to 118.30 of the QDMTT Commentary and requires the QDMTT not to take into account the allocation of cross-border taxes, such as CFC taxes incurred by a Parent Entity or taxes incurred by the Main Entity with respect to profits attributable to a PE. The second variation is included in paragraph 118.54 of the QDMTT Commentary and requires the QDMTT to be computed using local currency where the QDMTT is based on financial statements prepared in accordance with the Local Financial Accounting Standard and the local financial statements of all Constituent Entities in that jurisdiction are using the local currency.

32. Given that these variations are a pre-requisite for a domestic minimum top-up tax to be considered a QDMTT, the Consistency Standard equally requires such variations as part of the general design of the QDMTT. A domestic minimum top-up tax without these variations would not be considered a QDMTT and thus, would not meet the minimum requirements of the QDMTT Safe Harbour.

[6] The application of the QDMTT Safe Harbour to a QDMTT that uses a Financial Accounting Standard other than the one required under the Model Rules and Commentary for the IIR and UTPR is addressed in the QDMTT Accounting Standard and not in the Consistency Standard.

Optional variations

33. The QDMTT Commentary allows a QDMTT to depart from the GloBE Rules where the variation produces functionally equivalent or greater tax liabilities, or does not produce lower tax liabilities on a systematic basis. These variations have to be analysed on a case-by-case basis, however the QDMTT Commentary also identifies a number of specific cases where the QDMTT jurisdiction has the option to depart from the GloBE Rules.

34. In the case of optional variations, the general principle is that the Consistency Standard will only be met where the QDMTT jurisdiction chooses the option that aligns with the outcomes provided for under the Model Rules and Commentary for the IIR and UTPR. If the QDMTT jurisdiction chooses an option that departs from the Model Rules and Commentary for the IIR and UTPR, the QDMTT will not meet the Consistency Standard, unless the Inclusive Framework has agreed that this variation is acceptable and that the variation will not prevent the QDMTT from qualifying for the safe harbour.

35. The Inclusive Framework has agreed that the following list of optional variations that depart from the GloBE Rules are acceptable because they will always produce equivalent or greater outcomes:

a. no, or a more limited, Substance-based Income Exclusion;

b. no, or a more limited, De Minimis Exclusion; and

c. a minimum tax rate above 15% for purposes of computing the Top-up Tax Percentage for the jurisdiction.

36. The Inclusive Framework will monitor whether other variations that depart from the GloBE Rules can be included in the future on the list above as part of the Consistency Standard. A variation will only be considered where it will produce equivalent or greater liabilities in all circumstances, or where an omitted rule is not relevant in the jurisdiction implementing the QDMTT and therefore cannot alter the outcomes. For example, if the implementing jurisdiction designs a QDMTT that computes its ETR and Top-up Tax on an Entity-by-Entity basis and it can demonstrate that this design ensures that such a QDMTT will always produce equivalent or greater tax outcomes on a jurisdictional basis then the Inclusive Framework could agree to include the design of the QDMTT in the list above. A QDMTT that met these design requirements would qualify for the safe harbour provided it met the other requirements set out in this guidance.

Switch-off Rule

37. The QDMTT legislation and administrative practice of the QDMTT jurisdiction will be evaluated in the peer review process based on the three standards set out in this document. Thus, whether a QDMTT meets the requirements of the safe harbour is a jurisdictional evaluation that takes place in the peer review process and is not specific to any MNE Group. However, it is recognized that, in some cases, a QDMTT jurisdiction could be subject to certain restrictions on imposing the QDMTT with respect to a particular Constituent Entity or corporate structure. These limitations could affect the QDMTT jurisdiction's ability to satisfy the Consistency Standard which seems disproportionate because they impact on a small number of Entities or particular corporate structures.

38. To strike the right balance between having a QDMTT Safe Harbour that applies on a jurisdictional basis and avoiding that particular restrictions affect the ability of a QDMTT to meet the Consistency Standard, the Inclusive Framework agreed that the following cases should not affect a QDMTT from meeting the Consistency Standard:

a. A QDMTT jurisdiction decides not to impose a QDMTT on Flow-through Entities created in its jurisdiction.

b. A QDMTT jurisdiction decides not to impose a QDMTT on Investment Entities subject to Articles 7.4, 7.5, and 7.6 of the GloBE Rules.

c. A QDMTT jurisdiction decides to adopt Article 9.3 in a QDMTT legislation with no limitation (i.e. option three of paragraph 118.51 of the QDMTT Commentary).

d. A QDMTT jurisdiction includes members of a JV Group (which includes Joint Ventures) within the scope of the QDMTT but imposes the liability on Constituent Entities of the main group instead of directly on the members of the JV Group as permitted under paragraph 118.11 of the QDMTT Commentary.

39. Where a QDMTT jurisdiction adopts one of the approaches above, it will need to notify the Inclusive Framework of the restriction during the peer review process and any such restrictions would be determined as part of the agreement that a QDMTT meets the standards of the safe harbour.

40. In these specific scenarios, the MNE Group will be subject to a *Switch-off Rule* which prevents the MNE Group from applying the safe harbour in relation to either all or, as in examples 5 and 7, a subset of Constituent Entities located or created in the QDMTT jurisdiction and requires the MNE Group to switch to the credit method for QDMTT provided under Article 5.2.3 of the GloBE Rules. The following examples provide further guidance on the application of the Consistency Standard and the Switch-off Rule.

Example 1 – Stateless Flow-through Entities

41. Certain QDMTT jurisdictions may not bring Flow-through Entities within the scope of a QDMTT because they are not tax residents in accordance with their Corporate Income Tax Law. Such Entities are Stateless Entities under the GloBE Rules unless they are the UPE of the MNE Group or required to apply an IIR in accordance with Article 2.1. However, paragraph 118.8.1 of the QDMTT Commentary provides QDMTT jurisdictions with the option of imposing a QDMTT, computed on a standalone basis, on these Stateless Entities provided that they are created in the QDMTT jurisdiction. Thus, while the general rule is that QDMTT jurisdictions are not required to impose a QDMTT on Flow-through Entities that are Stateless Entities, the Consistency Standard will remain unaffected regardless of whether a QDMTT jurisdiction imposes a QDMTT on such Flow-through Entities. Where the QDMTT does not apply to such Stateless Flow-through Entities, the MNE Group will apply the GloBE Rules with respect to all of those Flow-through Entities created in a QDMTT jurisdiction.

Example 2 – Flow through UPEs

42. As discussed in Example 1, many QDMTT jurisdictions might not impose a QDMTT on Flow-through Entities because they are not tax residents in accordance with their Corporate Income Tax Law. However, in the case of the GloBE Rules, a Flow-through UPE is considered to be located in the jurisdiction where it is created and paragraph 118.8.2 of the QDMTT Commentary states that the QDMTT must take into account these Entities in the jurisdictional computations even if the QDMTT jurisdiction decides not to impose a QDMTT charge directly on these Entities. A QDMTT will meet the Consistency Standard irrespective of whether the QDMTT jurisdiction decides to impose the QDMTT charge on these Entities as long as these Entities are included in the jurisdictional computations of the QDMTT. In this case, the MNE Group will apply the Switch-off Rule with respect to a QDMTT jurisdiction where the UPE Flow-through Entity is located if such jurisdiction does not impose a QDMTT charge on these Flow-through Entities. Where the QDMTT jurisdiction does not impose a QDMTT charge on Flow-through UPEs, the Switch-off Rule must be applied with respect to the jurisdiction where the UPE is located notwithstanding that the QDMTT jurisdiction reallocates the Top-up Tax attributable to the Flow-through UPE to other Constituent Entities located in the jurisdiction.

Example 3 – Flow Through Entities that apply the IIR

43. A Flow-through Entity that is required to apply the IIR is located in the jurisdiction where it is created for purposes of Articles 2.1 to 2.3 and related provisions. Following the same rationale as in Example 2, paragraph 118.8.3 of the QDMTT Commentary allows a QDMTT jurisdiction to elect whether to impose a QDMTT charge on such Entities. The Consistency Standard will remain unaffected irrespective of whether

a QDMTT jurisdiction decides to impose a QDMTT charge on these Entities as long as these Entities are included in the jurisdictional computations of the QDMTT, in the jurisdiction where they are created. In this case, the MNE Group will apply the Switch-off Rule with respect to the QDMTT jurisdiction where the Flow-through Entity is located if that jurisdiction does not impose a QDMTT charge on these Flow-through Entities. Where the QDMTT jurisdiction does not impose a QDMTT charge on Flow-through Entities required to apply the IIR, the Switch-off Rule must be applied with respect to the jurisdiction where such Flow-through Entity is located notwithstanding that the QDMTT jurisdiction allocates the Top-up Tax attributable to these Flow-through Entities to other Constituent Entities located in the jurisdiction.

Example 4 – MNE Groups in the initial phase of their international activity

44. Article 9.3 provides a transitional exclusion under the UTPR where MNE Groups are in their initial phase of their international activity. This provision is part of the UTPR and does not affect the operation of the IIR. Paragraph 118.51 of the QDMTT Commentary provides three options to jurisdictions in relation to the adoption of Article 9.3 in their QDMTT legislation. Option one allows the jurisdiction not to adopt Article 9.3 in their QDMTT legislation. Option two allows the jurisdiction to adopt Article 9.3 limited to cases where a Qualified IIR does not apply. Option three allows the jurisdiction to adopt Article 9.3 without the limitations in Option two. The Consistency Standard will be met regardless of which of these three options the QDMTT jurisdiction chooses. In this case, the MNE Group that applies Article 9.3 to a QDMTT will apply the Switch-off Rule with respect to all of its Constituent Entities located in a QDMTT jurisdiction where that jurisdiction has adopted option three. However, the Switch-off Rule will not apply if the QDMTT jurisdiction has adopted options one or two.

Example 5 – Investment Entities

45. A QDMTT jurisdiction may decide not to impose a QDMTT on Investment Entities subject to Article 7.4, 7.5 or 7.6 located in their jurisdiction because its tax system is designed to preserve the tax neutrality of these Entities. In these cases, the QDMTT will still meet the Consistency Standard notwithstanding it is not imposed on these Investment Entities. The MNE Group will apply the Switch-off Rule with respect to these Investment Entities because the QDMTT does not apply to these Investment Entities.

Example 6 – Constituent Entities that are not wholly owned

46. Paragraph 118.10 of the QDMTT Commentary states that a QDMTT should be imposed on 100% of the Jurisdictional Top-up, Tax which will allow that jurisdiction's Top-up Tax to be reduced to zero under the GloBE Rules. Alternatively, paragraph 118.10 gives the option to QDMTT jurisdictions to turn off their QDMTT where not all the Constituent Entities of the jurisdiction are 100% owned by the UPE or a POPE for the entire Fiscal Year. In this case, a QDMTT will meet the Consistency Standard only where the QDMTT is imposed on 100% of the Jurisdictional Top-up Tax notwithstanding the UPE or POPE's ownership interests in the Constituent Entities. In other words, jurisdictions that take advantage of the option to exclude partially-owned Entities from their QDMTT will not meet the Consistency Standard and will therefore not qualify for the Safe Harbour. In this last case, the Switch-off Rule is not relevant because the QDMTT did not qualify for the Safe Harbour.

Example 7 – Joint Ventures

47. Paragraphs 118.8 and 118.10 of the QDMTT Commentary state that a QDMTT jurisdiction has the option not to apply the QDMTT to MNE Groups that have a member of a JV Group (which includes a Joint Venture) located in the jurisdiction. The Consistency Standard will only be met in cases where the QDMTT jurisdiction decides to apply the QDMTT to MNE Groups that have a member of a JV Group located in such jurisdiction. The Consistency Standard will remain unaffected regardless of whether the liability for the QDMTT charge is imposed on the members of a JV Group or a Constituent Entity of the main group located in the same jurisdiction as permitted by paragraph 118.11 of the QDMTT Commentary. However, the MNE Group is subject to the Switch-off Rule with respect to the members of the JV Group where a QDMTT jurisdiction includes members of a JV Group within the scope of the QDMTT but imposes the

liability on Constituent Entities of the main group instead of directly on the members of the JV Group. Note that the Switch-off Rule is not relevant where a QDMTT jurisdiction decides not to include Joint Ventures and JV Subsidiaries within the scope of the QDMTT because the QDMTT will not meet the Consistency Standard and therefore will not qualify for the safe harbour.

Example 8 – Adjustments to GloBE Income

48. Paragraph 118.21 of the QDMTT Commentary states that jurisdictions have the option not to include all the adjustments in Chapter 3 where those adjustments are not relevant for their domestic tax system. As an example, this paragraph says that a QDMTT jurisdiction that follows the accounting treatment of stock-based compensation has the option not to include in its QDMTT the adjustment required by Article 3.2.2 of the Model Rules. A QDMTT will not meet the Consistency Standard where the QDMTT legislation does not include all the adjustments required in Chapter 3. However, many of these adjustments could be included in the list in paragraph 35 above in the future if the Inclusive Framework determines that they produce equivalent or greater outcomes. In the case where the Consistency Standard is not met and the QDMTT does not qualify for the Safe Harbour, the Switch-off Rule is not relevant.

Example 9 - Eligible Distribution Tax Systems

49. Eligible Distribution Tax Systems are subject to special rules in accordance with Article 7.3 of the GloBE Rules. These tax systems are those that were in force on or before 1 July 2021. Paragraph 118.40.2 of the QDMTT Commentary says that a jurisdiction with an Eligible Distribution Tax System shall include Article 7.3 in their QDMTT legislation. It further states that a QDMTT jurisdiction that does not have an Eligible Distribution Tax System by 1 July 2021 is not required to have this provision in their QDMTT legislation because it will not have any effect. In the case of a jurisdiction without an Eligible Distribution Tax System, the Consistency Standard will remain unaffected regardless of whether a QDMTT jurisdiction incorporates this provision into their QDMTT legislation. The Switch-off Rule is not applicable in this case because it is not included in the list of cases where such rule applies.

The Administration Standard

50. The QDMTT Safe Harbour eliminates the need to make the calculations in the GloBE jurisdiction and the GloBE jurisdiction will instead rely on the calculations in the QDMTT jurisdiction to ensure that the MNE Group is subject to the minimum level of taxation in the QDMTT jurisdiction. In this context, the Administration Standard ensures that the administration of the QDMTT is the same as the one that would have applied under qualified GloBE Rules of another jurisdiction.

51. The Administration Standard requires a QDMTT jurisdiction that benefits from a Safe Harbour to be subject to the same ongoing monitoring process as the GloBE Rules. This is because all implementing jurisdictions will be reducing the QDMTT jurisdiction's Top-up Tax to zero and therefore, relying on the effective application of the rules in the QDMTT jurisdiction. The ongoing monitoring process will include a review of the information collection and reporting requirements under the QDMTT to ensure that they are consistent with the equivalent requirements under the GloBE Rules and the approach set out in the GloBE Information Return. As an exception, a jurisdiction that has introduced a QDMTT which qualifies for the QDMTT Safe Harbour may choose not to apply the simplified jurisdictional reporting framework provided in the GloBE Information Return:

a. when Top-up Tax arises under the QDMTT (even if that Top-up Tax does not need to be allocated among Constituent Entities); or

b. where the financial information used for the purposes of the QDMTT Safe Harbour is already reported at the Constituent Entity level and the compliance rules in the jurisdiction require taxable entities to file information returns or tax returns for each entity for local tax purposes.

In this case the jurisdiction applying the QDMTT may require the MNE Group to report adjustments to GloBE Income or Loss and Adjusted Covered Taxes for each local Constituent Entity on a separate entity basis (including separate reporting of the additions and reductions for each adjustment) in accordance with the accounting standard used under the QDMTT.

Peer Review Process for a QDMTT Safe Harbour

52. A Peer Review Process will determine whether a minimum tax can be considered a QDMTT. The Peer Review Process is still to be developed under the GloBE Implementation Framework. However, this Peer Review Process will also incorporate a transitional and permanent review processes to determine whether a QDMTT meets the standards of the QDMTT Safe Harbour.

53. The first question to be answered by the Peer Review Process is whether a minimum tax meets the criteria to be considered a QDMTT. This determination would be based on the Agreed Administrative Guidance on the QDMTT published in February 2023 and further guidance to be developed by the Inclusive Framework.

54. If the minimum tax meets the criteria of the QDMTT, then the next step in the Peer Review Process would be to determine whether such QDMTT meets the standards of the QDMTT Safe Harbour. This analysis would be based on the criteria set out by this document. Thus, a QDMTT would need to meet the Accounting Standard, the Consistency Standard, and the Administration Standard in order to benefit from the safe harbour.

55. Finally, the QDMTT should meet the general requirements of the QDMTT and the standards of the QDMTT Safe Harbour where a jurisdiction computes its QDMTT in accordance with the legislation applicable to its Qualified IIR or Qualified UTPR subject to the mandatory variations identified in paragraph 31 above. This will reduce the complexity and length of the legislation which will also facilitate the peer review process. Further guidance on how this review will be undertaken would be provided by the Inclusive Framework as part of the work on the peer review process.

5.2 Transitional UTPR Safe Harbour

Transitional UTPR Safe Harbour

1. The UTPR Top-up Tax Amount calculated for the UPE Jurisdiction shall be deemed to be zero for each Fiscal Year during the Transition Period if the UPE Jurisdiction has a corporate income tax that applies at a rate of at least 20%.

2. Transition Period means the Fiscal Years which run no longer than 12 months that begin on or before 31 December 2025 and end before 31 December 2026.

1. The UTPR is designed to operate as a backstop to the IIR by encouraging jurisdictions to adopt the GloBE rules and MNEs to structure their group holdings in a way that brings their operations within the charge of the IIR. However, the operation of the rule order under GloBE rules means that the UTPR effectively operates as the primary mechanism for imposing top-up tax in the UPE jurisdiction where that jurisdiction has not introduced a Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT). MNE Groups that are exposed to the potential application of the UTPR in the UPE jurisdiction have limited ability to change their ownership structure to bring the UPE's profits within the scope of an IIR. The UTPR can also be expected to apply with more frequency in the first years of operation of the GloBE Rules as jurisdictions complete the process of introducing qualified rules, including QDMTTs.

2. Applying the UTPR to the UPE Jurisdiction before jurisdictions have sufficient time to get their QDMTT in place is undesirable for several reasons. First, the Top-up Tax allocated to jurisdictions under the UTPR will often be disproportionate to the profit arising in those jurisdictions. Many MNE Groups will have a significant portion of their operations and profits in the UPE Jurisdiction and smaller operations in other jurisdictions. Second, there are more possibilities for disputes to arise under the UTPR because it relies on more information and a higher degree of co-ordination than the IIR. Implementation and coordination of the UTPR will benefit from a proven dispute prevention and resolution mechanism and possibly an advance certainty mechanism.

3. An MNE Group can avoid application of the UTPR in jurisdictions other than the UPE Jurisdiction by transferring ownership of those operations into a foreign holding company that is subject to a qualified IIR. However, as a practical matter, many MNEs will not be able to invert their holding structure to avoid application of the UTPR in the UPE Jurisdiction. The inability of the UPE to structure out of the UTPR means that low-taxed profits in the UPE Jurisdiction will be subject to the UTPR unless the UPE Jurisdiction makes changes to its existing corporate income tax or adopts a Domestic IIR or a QDMTT. This Transitional UTPR Safe Harbour therefore provides additional time for jurisdictions to assess the impact of the GloBE rules and reform their existing corporate income tax so that it will routinely produce GloBE ETRs at or above the Minimum Rate or to adopt a qualified domestic minimum tax such as a Domestic IIR or a QDMTT.

4. This Transitional UTPR Safe Harbour is designed to provide transitional relief in the UPE Jurisdiction during the first two years in which the GloBE rules come into effect. Under the Transitional UTPR Safe Harbour, the UTPR Top-up Tax Amount calculated for the UPE Jurisdiction shall be deemed to be zero for Fiscal Years which run no longer than 12 months that begin on or before 31 December 2025 and end before 31 December 2026.

5. The corporate income tax rate for each jurisdiction is the nominal statutory tax rate generally imposed on in-scope MNE Groups on a comprehensive measure of income. This rate may take into account sub-national taxes provided that such taxes are structured so that in the case of all sub-national jurisdictions, the combined rate generally applicable to in-scope MNE Groups will be equal to or greater

than 20%. The nominal 20% rate test ensures that only MNE Groups whose UPEs are located in a jurisdiction with a corporate income tax system and sufficiently high corporate income tax rate benefit from this safe harbour. Each implementing jurisdiction may take into account the OECD's Statutory Corporate Income Tax Rates table for the relevant Fiscal Year in making its determination as to which jurisdictions are eligible for the Transitional UTPR Safe Harbour. The Inclusive Framework shall provide, upon request, further Administrative Guidance identifying whether a jurisdiction has met the 20% rate test for the relevant Fiscal Year.

6. The short transition period is designed to ensure that the safe harbour does not serve as a disincentive for jurisdictions to adopt the GloBE Rules or as an incentive for MNE Groups to invert into a jurisdiction that has not yet adopted a QDMTT or to shift profits into UPE jurisdictions that have lower effective tax rates. Accordingly, the transition period cannot be extended.

7. An MNE Group that qualifies for more than one transitional safe harbour may choose which safe harbour to apply for that jurisdiction. When an MNE qualifies for both a transitional CbCR and UTPR safe harbour in a jurisdiction in a Fiscal Year, the MNE may elect to apply the Transitional CbCR Safe Harbour, rather than the UTPR safe harbour, in order to avoid losing the benefit of the Transitional CbCR Safe Harbour in a subsequent Fiscal Year under the "once out, always out" approach.

References

OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en. [2]

OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/782bac33-en. [1]

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [4]

UN (2021), "UN Model Double Tax Convention", *United Nations Model Double Taxation*, United Nations, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf. [3]

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023

Inclusive Framework on BEPS

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

This document was approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 15 December 2023 and prepared for publication by the OECD Secretariat.

Please cite as:
OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf.

© OECD 2023

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at www.oecd.org/termsandconditions.

Table of contents

Executive Summary 4

1 Purchase price accounting adjustments in Qualified Financial Statements 6
1.1. Introduction 6
1.2. Issue to be considered 6
1.3. Guidance 6

2 Further Guidance on the Transitional CbCR Safe Harbour 9
2.1. Introduction 9
2.2. Tested Jurisdictions 9
2.3. Qualified Financial Statements 10
2.4. Simplified ETR computation 16
2.5. Routine Profits Test 18
2.6. Treatment of hybrid arbitrage arrangements under the Transitional CbCR Safe Harbour 18

3 Administrative Guidance on application of GloBE Rules 22
3.1. Consolidated revenue threshold 22
3.2. Mismatch between Fiscal Years of UPE and another Constituent Entity 24
3.3. Mismatch between Fiscal Year and Tax Year of Constituent Entity 26

4 Further Administrative Guidance on the allocation of Blended CFC Taxes 27
4.1. Introduction 27
4.2. Issues to be considered 28
4.3. Guidance 30

5 Transitional Filing Deadlines for MNE Groups with Short Reporting Fiscal Years 33
5.1. Introduction 33
5.2. Issues to be considered 34
5.3. Guidance 34

6 Simplified Calculation Safe Harbour for Non-Material Constituent Entities 35
6.1. Introduction 35
6.2. Definition of NMCE 36
6.3. Simplified Income, Revenue and Tax calculations for NMCEs 37
6.4. Application of the Simplified Calculations for NMCEs as part of the Simplified Calculations Safe Harbour 37
6.5. NMCE Simplified Calculations do not undermine the integrity of GloBE Rules 38
6.6. Guidance 39

Executive Summary

Background

1. In October 2021 members of the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework) agreed a two-pillar solution to reform the international tax framework in response to the challenges of digitalisation of the economy. As part of the October Statement, Inclusive Framework members agreed to a co-ordinated system of Global anti-Base Erosion (GloBE) rules that are designed to ensure large multinational enterprises pay a minimum level of tax on the income arising in each jurisdiction where they operate. In the October Statement, it was agreed that the *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* (the "GloBE Model Rules") (OECD, 2021[1]) (agreed by the Inclusive Framework and published in December 2021) and the *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS* (the "Commentary") (OECD, 2022[2]) (agreed by the Inclusive Framework and published in March 2022) would have the status of a common approach. Under this common approach, jurisdictions are not required to adopt the GloBE rules, but, if they choose to do so, they will implement and administer the rules in a way that is consistent with the agreed outcomes. The common approach also means that Inclusive Framework members accept the application of the GloBE rules applied by other members, including agreement as to rule order and the application of any agreed safe harbours.

2. The GloBE Rules were approved and released by the Inclusive Framework on 20 December 2021. The GloBE Rules consist of an interlocking and coordinated system of rules which are designed to be implemented into the domestic law of each jurisdiction and operate together to ensure large MNE Groups are subject to a minimum effective tax rate of 15% on any excess profits arising in each jurisdiction where they operate. Consistent with the intention of the Inclusive Framework, the GloBE Rules (including the IIR and UTPR) are designed so that the imposition of top-up tax in accordance with those rules will be compatible with the provisions of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (the "UN Model Double Tax Convention") (UN, 2021[3]) and the *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, (the "OECD Model Tax Convention") (OECD, 2017[4]).

3. The Commentary to the GloBE Model Rules was approved and released by the Inclusive Framework on 14 March 2022, together with a set of detailed examples that illustrate the application of the rules to certain fact patterns. The Commentary clarifies the interpretation and operation of the provisions in the GloBE Model Rules and includes some examples illustrating how the rules apply to specific fact patterns. The Commentary is intended to promote a consistent and common interpretation of the GloBE Model Rules in order to provide certainty for MNE Groups and to facilitate coordinated outcomes under the rules. Although the Commentary is detailed and comprehensive, it does not provide guidance on every aspect of the GloBE Model Rules and, in certain cases, the Commentary specifically identifies issues that will require further consideration and development as part of the GloBE Implementation Framework.

Agreed Administrative Guidance

4. Against this background, Inclusive Framework members have agreed, under Article 8.3 of the GloBE Rules, that an implementing jurisdiction will "apply the GloBE Rules consistent with Agreed Administrative Guidance, subject to any requirements of domestic law." Agreed Administrative Guidance is defined in Article 10.1 as guidance issued by the Inclusive Framework on either "the interpretation or administration of the GloBE Rules". Administrative Guidance is expected to play an important role in promoting certainty under the GloBE Rules by clarifying the interpretation of the GloBE Rules and by providing guidance to tax administrations on how to apply the GloBE Rules. Because Agreed Administrative Guidance will also reflect the Inclusive Framework's common understanding of how the GloBE Rules should be interpreted and applied, such guidance will play an important role in ensuring coordinated outcomes under the GloBE Rules and providing a level playing field for MNE Groups and will be needed on an ongoing basis to address issues as they arise.

5. The definition of Agreed Administrative Guidance in Article 10.1 of the GloBE Rules envisions that the Inclusive Framework may issue guidance on both the interpretation and the operation of the rules. Interpretive guidance provides for consistent and common interpretation of the GloBE Rules that will provide certainty for MNE Groups and facilitate coordinated and transparent outcomes under the rules. It supplements or replaces paragraphs in the Commentary or explains how to apply the language of the rules to particular fact patterns. Operational guidance sets out administrative procedures tax administrations may use to apply the rules and may include guidance on the use of administrative simplifications that result in equivalent outcomes as those provided under the GloBE Rules while avoiding undue compliance and administration costs.

December 2023 Administrative Guidance

6. This document sets out the third set of Administrative Guidance released by the Inclusive Framework, following the first and second sets of Administrative Guidance that were published in February 2023 and July 2023, respectively. As the GloBE Rules take effect in 2024, this third set of Administrative Guidance includes further clarifications on a number of key areas that will help MNE Groups transition into the GloBE Rules, such as the application of the Transitional CbCR Safe Harbour, the definition of revenues for purposes of determining whether an MNE Group is within scope of the GloBE Rules, and transitional relief to file the GloBE Information Return and notifications for in-scope MNE Groups that have short Reporting Fiscal Years. This package also includes guidance for applying the GloBE Rules in situations where there are mismatches between Fiscal Years or financial and tax years of Constituent Entities, guidance on allocating taxes arising in a Blended CFC Tax Regime when some Constituent Entities do not compute their ETR under the GloBE Rules, and the Simplified Calculations Safe Harbour for Non-material Constituent Entities. The Administrative Guidance will be incorporated into a revised version of the Commentary that will be released in 2024 (and replace the original version of the Commentary issued in March 2022).

1 Purchase price accounting adjustments in Qualified Financial Statements

1.1. Introduction

1. In the case of a Constituent Entity that was acquired through an acquisition of its Ownership Interests, adjustments to the carrying value of the Constituent Entity's assets and liabilities attributable to purchase price accounting (PPA) may be held in the MNE Group's consolidation accounts, or directly incorporated into the financial accounts of the Constituent Entity used to prepare the Consolidated Financial Statements (i.e. the reporting package), or in the separate financial statements of the Constituent Entity (where push down of PPA adjustments is allowed). In the case of PPA adjustments held in the MNE Group's consolidation accounts, the PPA adjustments are not included in the Constituent Entity's reporting package but will be made at the level of the consolidating Parent Entity. In the latter two cases, the Constituent Entity's PPA adjustments are included in its reporting package, or in its separate financial statements, and therefore no further adjustment is necessary at the level of the consolidating Parent Entity. Article 3.1.2 and the related Commentary requires a Constituent Entity to remove the effect of PPA adjustments from the computation of its Financial Accounting Net Income or Loss for all transactions unless the MNE Group lacks sufficient records to determine the amount of the adjustments in respect of a transaction that occurred before 1 December 2021. The definition of Qualified Financial Statements includes "the accounts used to prepare the Consolidated Financial Statements of the UPE (to mirror the requirement under Article 3.1.2)." The parenthetical language to the definition raises the question of whether PPA adjustments must be removed for purposes of the Transitional CbCR Safe Harbour.

1.2. Issue to be considered

2. Can a Constituent Entity use its financial accounts that are used in the preparation of the Consolidated Financial Statements (the reporting package) or its separate financial statements to prepare a Qualified CbC Report if those financial accounts include the effect of PPA adjustments in the computation of Profit (or Loss) before Tax?

1.3. Guidance

3. A Constituent Entity may use financial accounts that include the effect of PPA adjustments in the computation of Profit (or Loss) before Tax under certain conditions. To clarify the issue, the following changes to the guidance on Transitional CbCR Safe Harbour in the Safe Harbour and Penalty Relief document will be made:

a. The parenthetical phrase "(to mirror the requirement of Article 3.1.2)" in Paragraph (a) of the Qualified Financial Statements definition in the Source of Information box is removed.

b. The first sentence of paragraph 17 of the Safe Harbour and Penalty Relief document is revised to read as follows:

> 17. Qualified Financial Statements are defined as the accounts used to prepare the Consolidated Financial Statements (CFS) of the UPE or separate financial statements of each Constituent Entity provided that such financial statements are prepared in accordance with either an Acceptable Financial Accounting Standard or Authorised Financial Accounting Standard and, in the case of separate financial statements, the information contained in such statements is maintained based on that accounting standard and it is reliable.

c. Paragraphs 17.1 through 17.4 are added after paragraph 17, to read as follows:

> 17.1 Paragraph (a) of the definition of Qualified Financial Statements focuses on the financial accounts of the Constituent Entity that are used in the preparation of the CFS (the reporting package); it does not further require the preparation of separate financial statements. Paragraph (b) of the definition, on the other hand, relies on separate financial statements prepared for Constituent Entities.
>
> 17.2 In the case of a Constituent Entity that was acquired through an acquisition of its Ownership Interests, adjustments to the carrying value of the Constituent Entity's assets and liabilities attributable to purchase price accounting (PPA) may be held in the MNE Group's consolidation accounts, directly incorporated into the financial accounts of the Constituent Entity used to prepare the CFS (i.e. the reporting package), or in the separate financial statements of the Constituent Entity (where push down of PPA adjustments is allowed). In the case of PPA adjustments held in the MNE Group's consolidation accounts, the PPA adjustments are not included in the Constituent Entity's reporting package but will be made at the level of the consolidating Parent Entity. In the latter two cases, the Constituent Entity's PPA adjustments are included in its reporting package, or in its separate financial statements, and therefore no further adjustment is necessary at the level of the consolidating Parent Entity. Where the Transitional CbCR Safe Harbour does not apply, Article 3.1.2 and the related Commentary requires a Constituent Entity to remove the effect of PPA adjustments from the computation of Financial Accounting Net Income or Loss for all transactions unless the MNE Group lacks sufficient records to determine the amount of the adjustments in respect of a transaction that occurred before 1 December 2021.
>
> 17.3 The Transitional CbCR Safe Harbour does not generally require or permit adjustments to the amounts reported in financial accounts or separate financial statements in order for them to be considered Qualified Financial Statements. However, a potential for significant distortions exists where the financial accounts or separate financial statements of a Constituent Entity are based on financial accounts of a Constituent Entity that have incorporated adjustments attributable to PPA. Where the MNE Group allocated and incorporated the PPA adjustments into the financial accounts of an acquired Constituent Entity that are used in the preparation of the CFS (i.e. the reporting package of the Constituent Entity incorporates PPA adjustments) or the separate financial statements of the Constituent Entity, those financial accounts or separate financial statements will not be considered Qualified Financial Statements, unless the condition in paragraph 17.4 is met and the adjustment required by paragraph 17.5 is made.
>
> 17.4 Consistent reporting condition. The MNE Group has not submitted a CbC Report for a fiscal year beginning after 31 December 2022 that was based on the Constituent Entity's

reporting package or separate financial statements without the PPA adjustments, except where the Constituent Entity was required by law or regulation to change its reporting package or separate financial statements to include PPA adjustments.

17.5 Goodwill impairment adjustment. Any reduction to the Constituent Entity's income attributable to an impairment of goodwill related to transactions entered into after 30 November 2021 must be added back to the PBT:

(a) for purposes of applying the routine profits test; and

(b) for purposes of applying the simplified ETR test, but only if the financial accounts do not also have a reversal of deferred tax liability or recognition or increase of a deferred tax asset in respect of the impairment of goodwill.

d. Paragraph 25 of the "Safe Harbour and Penalty Relief" document will be revised to read as follows, in order to coordinate with the amendments made to paragraph 17 above:

25. In the case of the Transitional CbCR Safe Harbour, the test works in the same way except that it only considers Total Revenue and Profit (Loss) before Income Tax of the current year as reflected in the CbC Report. This test removes the need to calculate CbCR Revenue and Income over multiple years and would extend the benefit of the safe harbour to those MNEs that have previously ~~not~~ been preparing their ~~financial accounts based on standards set forth in Article 3.1 of the GloBE Rules~~ **CbC Reports based on sources other than Qualified Financial Statements** but have switched to **use Qualified Financial Statements** ~~meet such standards~~. Note that the condition in subparagraph (b) is met when the Tested Jurisdiction has a loss.

2 Further Guidance on the Transitional CbCR Safe Harbour

2.1. Introduction

1. The Safe Harbours and Penalty Relief document published in December 2022 (the "2022 SH document") provided guidelines on aspects of the design and operation of a Transitional CbCR Safe Harbour. The Transitional CbCR Safe Harbour operates through the use of simplified jurisdictional revenue and income information contained in an MNE Group's Qualified CbC Report and tax information contained in the Qualified Financial Statements. The safe harbour tests are applied to jurisdictions in which Entities and PEs of the MNE Group are located ("Tested Jurisdiction").

2. As tax administrations and MNE Groups prepare to implement the GloBE Rules, they have identified areas in the Transitional CbCR Safe Harbour that require further clarifications. This Administrative Guidance supplements the 2022 SH document by providing clarifications for the issues that were identified. The clarifications set out below will be incorporated into Chapter 1 of the 2022 SH document. The 2022 SH document will then be incorporated into a revised edition of the Commentary, and the paragraph numbers will be refreshed for editorial purposes.

2.2. Tested Jurisdictions

2.2.1. Issue to be considered

3. If the MNE Group has both Constituent Entities and a Joint Venture or members of a JV Group in the same jurisdiction, are the Joint Venture or members of the JV Group treated as being in a separate Tested Jurisdiction from that of other Constituent Entities and other Joint Ventures and JV Groups?

2.2.2. Guidance

4. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

> **Additional Guidance on the Transitional CbCR Safe Harbour**
>
> ***Tested Jurisdictions***
>
> 74.1. The Transitional CbCR Safe Harbour tests are applied based on data from all Entities and PEs located in a Tested Jurisdiction. For this purpose, Constituent Entities, stand-alone Joint Ventures, and JV Groups that are located in the same jurisdiction are treated as being in separate Tested Jurisdictions. More specifically, all Constituent Entities in the jurisdiction are treated as a Tested Jurisdiction, all Entities of the same JV Group

located in the jurisdiction are treated as being in a Tested Jurisdiction, and each stand-alone Joint Venture located in the jurisdiction is treated as being in a Tested Jurisdiction. For example, if an MNE Group has 10 Constituent Entities and two different JV Groups located in jurisdiction A, then the MNE Group would have three Tested Jurisdictions for the purpose of the Transitional CbCR Safe Harbour in jurisdiction A – one Tested Jurisdiction for the 10 Constituent Entities, and one Tested Jurisdiction for each of the two JV Groups.

2.3. Qualified Financial Statements

2.3.1. Consistent use of data

Issue to be considered

5. Can an MNE Group use different sources of Qualified Financial Statements for the same Entity/PE?

Guidance

6. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

Qualified Financial Statements

Consistent use of data

74.2. All of an Entity/PE's data that is used in the Transitional CbCR Safe Harbour (e.g. Total Revenue, Profit (Loss) before Income Tax (hereinafter referred to as PBT), Income Tax Expense, payroll expense, and carrying value of assets) to perform the safe harbour computations must come from the same Qualified Financial Statements. In other words, an MNE Group shall use either 1) the accounts used to prepare the CFS of the UPE or 2) separate financial statements the Constituent Entity (provided that they meet requirements outlined in this document) to populate the underlying data for an Entity/PE in order for the Tested Jurisdiction of the Entity/PE to qualify for the Transitional CbCR Safe Harbour. An MNE Group that uses data from different sources of Qualified Financial Statements for the same Entity/PE in the safe harbour computations will be disqualified from applying the Transitional CbCR Safe Harbour to the Tested Jurisdiction in which that Entity/PE is located.

74.3. Requiring all of an Entity/PE's data to come from the same Qualified Financial Statements ensures that there will not be distortions due to an asymmetry in the different components of the safe harbour computations. For example, a distortion might arise if the Income Tax Expense was taken from separate financial statements prepared under a local financial accounting standard and the PBT were taken from the financial accounts used to prepare the CFS under a different financial accounting standard. However, if the deferred tax component of the income tax expense related to PBT reflected in the Entity's reporting package or separate financial statements is reflected only in the accounting entries that are held at the level of the consolidating Parent Entity in the preparation of the CFS (instead of the Entity's own reporting package or separate financial statements), then the deferred tax expense must be drawn from the accounting entries that are held at the level of the consolidating Parent Entity in the preparation of the CFS.

74.4. The following examples illustrate the principles of paragraphs 76-77 as they would apply to the PPA adjustments that are permitted under paragraphs 17.2-17.5.

74.5. Example 1. UPE-X is the UPE of the MNE-X Group, is located in Country X, and owns CE-Y located in Country Y. The financial accounts of CE-Y that are used in the preparation of MNE-X's CFS (the reporting package) include both the PPA adjustments that arose in connection with MNE-X's acquisition of the stock of CE-Y in 2019 and the deferred tax expenses related to those PPA adjustments. CE-Y uses those financial accounts to determine the amount reported as Total Revenue and PBT in its Qualified CbC Report for Jurisdiction Y. In computing its Simplified ETR under the Transitional CbCR Safe Harbour, CE-Y must take into account the income tax expense as reflected in those financial accounts, which includes deferred tax expense (or benefit) related to the PPA adjustments.

74.6. Example 2. The facts are the same as Example 1, except that UPE-X records deferred tax expense (or benefit) exclusively through accounting entries that are held at the level of the consolidating Parent Entity in the preparation of the CFS (i.e. the deferred tax expense (or benefit) is not reflected in CE-Y's financial accounts used to prepare the CFS). In computing its Simplified ETR under the Transitional CbCR Safe Harbour, CE-Y must include the deferred tax expense (or benefit) related to the PPA adjustment that is reflected in the CFS.

74.7. Example 3. The facts are the same as in Example 2, except that CE-Y uses its separate financial statements to determine the amount of Revenue and PBT in its Qualified CbC Report for Jurisdiction Y and those statements do not include PPA adjustments or deferred taxes related to PPA adjustments. In computing its Simplified ETR under the Transitional CbCR Safe Harbour, CE-Y is not permitted to include deferred tax expense (or benefit) related to the PPA adjustments that are reflected in the CFS because the PPA adjustments are not reflected in the Qualified Financial Statements used to complete the Qualified CbC Report.

74.8. Other fields in the CbC Report that are not used in the Transitional CbCR Safe Harbour (i.e., Income Tax Paid (on Cash Basis), Income Tax Accrued – Current Year, Stated Capital, Accumulated Earnings, Number of Employees, Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents) may be populated from any source permitted under the Relevant CbC Regulations. Relevant CbC Regulations shall mean the CbCR requirements of the UPE jurisdiction or of the surrogate parent entity jurisdiction if a CbC Report is filed there and not in the UPE jurisdiction. If the UPE jurisdiction does not have CbC requirements and an MNE Group is not required to file a CbC Report in any jurisdiction, Relevant CbC Regulations shall mean the OECD BEPS Action 13 Final Report and the OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting.

Issue to be considered

7. Can an MNE Group use different sources of Qualified Financial Statements for different Entities within the same Tested Jurisdiction?

Guidance

8. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

> 74.9. Further, all data used to perform the safe harbours computations for Entities in a Tested Jurisdiction under the Transitional CbCR Safe Harbour must come from the same type of Qualified Financial Statements (or the accounts used to prepare those Qualified Financial Statements). In other words, an MNE Group shall use either 1) the accounts used to prepare the CFS of the UPE for all Entities in the Tested Jurisdiction; or 2) separate financial statements of each Constituent Entity for all Entities in the same Tested Jurisdiction provided that they are prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard or Authorised Financial Accounting Standard if the information contained in such statements is maintained based on that accounting standard and it is reliable. However, if the Constituent Entities in a Tested Jurisdiction include Non-Material Constituent Entities (NMCEs) or Permanent Establishments (PEs), the safe harbour test data of the NMCEs and PEs can come from any data source specifically permitted in the Commentary or under Agreed Administrative Guidance. This data for NMCEs and PEs is combined with the data of the other Constituent Entities in the Tested Jurisdiction for purposes of performing the safe harbour tests. Failure to use the same type of Qualified Financial Statement to perform safe harbour computations for all Entities in the same Tested Jurisdiction (except for NMCEs and PEs) will result in disqualification of that Tested Jurisdiction from the Transitional CbCR Safe Harbour.

Issue to be considered

9. Can a CbC Report that is based on data from Qualified Financial Statements for some Tested Jurisdictions be considered a Qualified CbC Report for those Tested Jurisdictions if the data for other Tested Jurisdictions are not based on Qualified Financial Statements?

Guidance

10. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

> 74.10. Whether a CbC Report is considered a Qualified CbC Report is determined separately for each Tested Jurisdiction based on whether it is prepared based on Qualified Financial Statements. Consequently, a CbC Report may be considered a Qualified CbC Report with respect to some Tested Jurisdictions and not others. For example, Qualified Financial Statements have been consistently used to populate the data for Tested Jurisdiction A, and management accounts are used to populate the data for Tested Jurisdiction B. Tested Jurisdiction A's financial data would be considered as Qualified Financial Statements for the purpose of the Transitional CbCR Safe Harbour. Tested Jurisdiction B's financial data would not be considered as Qualified Financial Statements for the purpose of the Transitional CbCR Safe Harbour, and the Transitional CbCR Safe Harbor could not be applied in Tested Jurisdictions B.

Issue to be considered

11. Do separate financial statements need to be prepared for local statutory reporting purposes to be considered Qualified Financial Statements?

Guidance

12. The following paragraph will be inserted in the 2022 SH document:

> 74.11. Finally, Qualified Financial Statements can include separate financial statements of a Constituent Entity as long as they are prepared in accordance with either an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard, if the information contained in such statements is maintained based on that accounting standard and it is reliable. The MNE Group may have prepared those separate financial statements for statutory reporting purposes. However, the definition of Qualified Financial Statements does not require that the separate financial statements were prepared for statutory reporting purposes or any other regulatory reporting purposes.

2.3.2. Using different accounting standards

Issue to be considered

13. Can a CbC Report be considered a Qualified CbC Report if it is based on data from the UPE's CFS for some jurisdictions and data from local GAAP accounts for other jurisdictions?

Guidance

14. The following paragraph will be inserted in the 2022 SH document:

Using different accounting standards

> 74.12. An MNE Group may use different Qualified Financial Statements as the source of data for different Tested Jurisdictions in a Qualified CbC Report.

2.3.3. Adjustments to Qualified Financial Statements

Issue to be considered

15. Can an MNE Group make adjustments to the underlying Qualified Financial Statement for the purpose of the simplified computations under the Transitional CbCR Safe Harbour if the adjustments are consistent with the GloBE Rules, e.g. for post-year end transfer pricing adjustments?

Guidance

16. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

Adjustments to Qualified Financial Statements

> 74.13. Making adjustments to the data drawn from Qualified Financial Statements in a CbC Report for a jurisdiction would disqualify a Tested Jurisdiction from the Transitional CbCR Safe Harbour, regardless of whether such adjustments were intended to make CbCR data more consistent with the GloBE Rules. Similarly, making such adjustment to any other data in the Qualified Financial Statements used in the simplified computations would disqualify those computations under the Transitional CbCR Safe Harbour.
>
> 74.14. The only exceptions to the prohibition on making adjustments to the data in the Qualified Financial Statements are where adjustments are explicitly required in the Commentary or under Agreed Administrative Guidance.

74.15. For example, assume an MNE Group makes a year-end transfer pricing adjustment which increases the income of jurisdiction A by 5,000. This adjustment was reflected in jurisdiction A's local statutory account in 2024 but would not be reflected in the Constituent Entities' financial accounts used to prepare the CFS until 2025. The MNE Group uses financial accounts of Constituent Entities used to prepare the CFS to prepare its entire CbC Report. Although adding 5,000 of PBT to jurisdiction A's 2024 CbC data would make jurisdiction A's result more accurate both for GloBE purposes and for transfer pricing risk assessment purposes, doing so would disqualify the CbC Report for jurisdiction A in 2024 because an adjustment was made to the amounts in the Qualified Financial Statements for jurisdiction A.

Issue to be considered

17. The answer to Question 7.1 in Chapter 2 of the October 2022 Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting document states that an intra-group payment treated as a dividend in the payer's tax jurisdiction should be excluded from the Revenue and PBT of the recipient. For purposes of the Transitional CbCR Safe Harbour, should an intra-group payment that is treated as income of the recipient in its Qualified Financial Statements and expense of the payer in its Qualified Financial Statements be excluded from the recipient's Total Revenue and PBT if it was treated as a dividend in the payer's jurisdiction for tax purposes?

Guidance

18. The following paragraph will be inserted in the 2022 SH document:

74.16. Furthermore, the information reflected in the Qualified Financial Statements shall not be adjusted in the safe harbour computations based on the tax treatment of the transaction. An intra-group payment treated as income in the Qualified Financial Statements of the recipient and expense in the Qualified Financial Statements of the payer shall be included in Total Revenues and PBT for the purpose of the safe harbour computations without further adjustments, irrespective of the treatment of that transaction for tax purposes in the jurisdiction of the recipient or the payer and the treatment of that transaction in the CbC Report.

74.17. For example, UPE-X owns CE-X. Both UPE-X and CE-X are located in Tested Jurisdiction X. UPE-X acquires certain preferred shares of CE-X that are treated as debt in UPE-X's Consolidated Financial Statements. For accounting purposes, payments arising under the shares are treated as interest expense by CE-X and interest income by UPE-X under UPE-X's Consolidated Financial Statements. The preferred shares are treated as equity for tax purposes in Tested Jurisdiction X. Under its interpretation of the applicable CbC guidance, which includes the answer to Question 7.1 in Chapter 2 of the October 2022 Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting document, UPE-X excluded the payment from its Revenue and PBT in its CbC report because it is treated as a dividend in Tested Jurisdiction X. However, because the payment is treated as an expense for CE-X, UPE-X must treat the payment as income in determining its Total Revenues and PBT for purposes of the computations under the Transitional CbCR Safe Harbour, notwithstanding the treatment in the CbC Report. Failing to include such income in computing UPE-X's Total Revenues and PBT for purposes of the safe harbour computations would disqualify Jurisdiction X from the Transitional CbCR Safe Harbour.

2.3.4. MNE Groups not required to file CbCR

Issue to be considered

19. Certain MNE Groups that are in scope of the GloBE Rules may not be required to prepare and file Country-by-Country Reports for various reasons. Can those MNE Groups still qualify to use the Transitional CbCR Safe Harbour?

Guidance

20. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

MNE Groups not required to file CbCR

> 74.18. BEPS Action 13 provides an exemption from the general CbC filing requirement for MNE Groups with annual consolidated group revenue in the immediately preceding fiscal year of less than EUR 750 million. The EUR 750 million consolidated revenue threshold in the GloBE Rules, however, uses a two-out-of-four-years test to reduce volatility. This means that certain Groups that are in scope of the GloBE Rules might not be required to file CbC Reports due to this variance in the threshold tests. When the CbCR and/or the GloBE thresholds are set in a currency other than Euro, differences in scope might similarly arise due to fluctuations in foreign exchange rates. Furthermore, there may be some differences in the definition of an Ultimate Parent Entity and some jurisdictions do not require CbC reporting from certain entities (e.g., dormant entities or tax-exempt entities). Finally, purely domestic Groups are not required to file CbC Reports but an Income Inclusion Rule might in some instances apply to purely domestic Groups (see Council Directive (EU) 2022/2523). Preventing MNE Groups that are subject to the GloBE Rules or a QDMTT from accessing the Transitional CbCR Safe Harbour solely on grounds that they are not required to prepare and file CbC ports would result in unequal treatment for those MNE Groups during the Transition Period.
>
> 74.19. MNE Groups that are in scope of the GloBE Rules but not required to file CbC Reports are still eligible for the Transitional CbCR Safe Harbour if they complete section 2.2.1.3(a) of the GloBE Information Return using the data from Qualified Financial Statements that would have been reported as Total Revenue and PBT in a Qualified CbC Report if the MNE Group were required to file a CbC Report. In such situations, references to amounts “as reported in a Qualified CbC Report” shall be interpreted to include the amounts that would have been reported in a Qualified CbC Report if the MNE Group were required to file a CbC Report in accordance with the CbC requirements in the UPE Jurisdiction (or, if the UPE Jurisdiction does not have CbC requirements, the amounts that would have been reported in accordance with the OECD BEPS Action 13 Final Report and the OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting).

2.3.5. Qualified Financial Statements for Permanent Establishments

Issue to be considered

21. What constitutes a Qualified Financial Statement for a PE?

Guidance

22. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

Qualified Financial Statements for Permanent Establishments

> 74.20. A PE must use its own Qualified Financial Statements to determine the amounts used for purposes of the Transitional CbCR Safe Harbour computations in the Tested Jurisdiction if it has them. However, given that a PE is a tax and not an accounting concept, PE-specific revenue and profit data is rarely directly available from the UPE's Consolidated Financial Statements or the Main Entity's local financial accounts. If Qualified Financial Statements are not available for a PE, the MNE Group may determine the portion of the Main Entity's Total Revenue and PBT that is attributable to the PE using separate financial statements prepared by the Main Entity for the PE for financial reporting, regulatory, tax reporting, or internal management control purposes (see OECD BEPS Action 13 Final Report). To the extent a loss arising in a PE is allocated to the PE, a corresponding adjustment must be made to the PBT of the Main Entity to the extent necessary to prevent the loss from being double counted.

2.4. Simplified ETR computation

2.4.1. Clarifying definition of Simplified Covered Taxes

Issue to be considered

23. "Simplified Covered Taxes" is defined as a jurisdiction's income tax expense as reported on the MNE Group's Qualified Financial Statements, after eliminating any taxes that are not Covered Taxes and uncertain tax positions reported in the MNE Group's Qualified Financial Statements. Under this definition, Simplified Covered Taxes will include adjustments to the income tax expense provision of prior years (other than those related to uncertain tax positions). However, the last sentence of paragraph 22 of the 2022 SH document states that "Income tax expense before adjusting for uncertain tax positions is also mathematically equivalent to Income Tax Accrued (Current Year) plus deferred tax expenses…" which suggests that adjustments to prior-year income tax expense provision (other than those related to uncertain tax positions) would not be included in Simplified Covered Taxes. Which sentence of the 2022 SH document is correct?

Guidance

24. Paragraph 22 of the 2022 SH document will be revised to include the parenthetical in bold and remove the strike-through sentence:

> 22. Uncertain tax positions can be material and can overstate a jurisdiction's ETR in comparison to GloBE. Removing uncertain tax positions from the income tax expense does not increase the compliance burden of the MNE Group since the income tax expense and uncertain tax positions are recorded in distinct line items in an MNE Group's trial balances that are used to prepare its Qualified Financial Statement and accompanying notes. **Where the income tax expense includes an adjustment to bring the amount reported for a prior year's income tax expense in line with the final amount of the expense (sometimes referred to as a return to provision), the effect of any uncertain tax position reflected in that adjustment must be removed.** ~~Income tax expense before adjusting for uncertain tax positions is also mathematically equivalent to Income Tax Accrued (Current Year) plus deferred tax expenses[1], and again both items are readily available in an MNE's Qualified CbC Report and Qualified Financial Statements~~.

2.4.2. Covered Taxes on income of PEs, CFCs, and Hybrid Entities

Issue to be considered

25. Is the tax paid in the PE jurisdiction on the PE's income included in both the PE Covered Taxes and the Main Entity's Covered Taxes in the Simplified ETR test?

Guidance

26. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

> ***Simplified ETR computation***
>
> *Covered Taxes on income of PEs, CFCs, and Hybrid Entities*
>
> 74.21. The Simplified ETR test is calculated using PBT data from a Qualified CbC Report and income tax expense from the Qualified Financial Statements. Paragraph 9 of the Safe Harbour and Penalty Relief document states that the income tax expense used for the Simplified ETR test therefore includes deferred items and does not require any adjustments under GloBE (such as the allocation of CFC or Main Entity taxes), other than the removal of taxes which are not Covered Taxes and Uncertain Tax Positions.
>
> 74.22. The income tax expense in the jurisdiction in which the PE is located on the PE's income must be allocated exclusively to the PE's jurisdiction and can only be included in the Simplified ETR Test for the PE jurisdiction. That income tax expense shall not be included in the Simplified ETR Test for the Main Entity's jurisdiction.

Issue to be considered

27. In some cases, an MNE Group is required to determine the Parent Entity or Main Entity's Covered Taxes on the income of the PE, CFC or Hybrid Entity and allocate those taxes to the relevant Entity pursuant to Article 4.3.2. In those circumstances, is the MNE Group required to remove those taxes from the Constituent Entity-owner's or Main Entity's Covered Taxes for purposes of the Simplified ETR computation in the Constituent Entity-owner's or Main Entity's jurisdiction?

Guidance

28. The following paragraph will be inserted in the 2022 SH document:

> 74.23. In a case where the Transitional CbCR Safe Harbour does not apply in a jurisdiction in which a PE, CFC or Hybrid Entity is located, the MNE Group will need to compute the jurisdictional ETR under the GloBE Rules and take into account Covered Taxes paid or accrued on its income by the Parent or the Main Entity. Taxes paid under a CFC Tax Regime or a taxable branch regime do not need to be allocated for purposes of determining the Simplified ETR for the jurisdiction of the Constituent Entity-Owner or Main Entity, notwithstanding the fact that part or all of such taxes are also taken into account in the GloBE ETR computations of a jurisdiction that includes a CFC, PE or Hybrid Entity.

2.5. Routine Profits Test

2.5.1. Issue to be considered

29. In calculating a Tested Jurisdiction's Substance-based Income Exclusion (SBIE) amount, which percentages should be used? Should it be 5%, or should it be the transitional rate for the applicable Fiscal Year set out in Article 9.2 of the GloBE Rules?

2.5.2. Guidance

30. The following paragraph will be inserted in the 2022 SH document:

Routine Profits Test

> 74.24. MNE Groups shall calculate their SBIE amount for the Transitional CbCR Safe Harbour using the same percentage that would be used to calculate their SBIE amount under the GloBE Rules, including based on the transitional rates stated under Article 9.2. For example, for 2024, the Article 5.3.3 rate to be used for the routine profits test is 9.8%, and the Article 5.3.4 rate is 7.8%.

2.6. Treatment of hybrid arbitrage arrangements under the Transitional CbCR Safe Harbour

2.6.1. Introduction

31. The Transitional CbCR Safe Harbour allows MNE Groups to use different sources of financial information to demonstrate their eligibility for the safe harbour. The Inclusive Framework has become aware of certain avoidance transactions marketed to MNE Groups that exploit these differences, or differences between tax and financial accounting treatment, to allow a Constituent Entity to qualify for the safe harbour. As a temporary measure, the Transitional CbCR Safe Harbour does not include the same guardrails which apply under the GloBE Rules to prevent planning involving arbitrage, including those in Articles 3.2.7 and 4.1.4, and the Agreed Administrative Guidance addressing the asymmetric treatment of dividends and distributions. These aggressive tax planning transactions typically involve the use of arrangements where the Constituent Entities that are parties to the arrangement are able to account for the income, expenses, gains, losses or taxes under that arrangement in an inconsistent or duplicative manner and in a way that purports to allow one of the Constituent Entities to qualify for the safe harbour and thereby avoid GloBE Top-up Taxes which would otherwise arise.

32. The proper application of the GloBE Rules is premised on the consistent application of the rules to every jurisdiction where the MNE Group operates. Hybrid arrangements that are designed to arbitrage differences in the source of financial information or differences between tax and financial accounting treatment to produce inconsistencies between Constituent Entities in the way they account for income, expenses and taxes under that arrangement are contrary to the purpose of the GloBE Rules. Where a Constituent Entity has entered into one of these hybrid arbitrage arrangements, the Constituent Entity's eligibility for the safe harbour should be determined on the assumption that it has treated the relevant item of income, expense or taxes in the same way as the counterparty. The Inclusive Framework has therefore agreed that the Transitional CbCR Safe Harbour is not available to an MNE Group to the extent that such hybrid arbitrage arrangements result in a Tested Jurisdiction qualifying for the safe harbour.

33. The guidance set out below confirms that a Constituent Entity cannot qualify for the Transitional CbCR Safe Harbour as a result of entering into a hybrid arbitrage arrangement after 15 December 2022, the date of the release of the Safe Harbour and Penalty Relief document. This guidance is limited to the use of the Transitional CbCR Safe Harbour and does not apply with respect to any other Temporary or Permanent Safe Harbour. However, further guidance will be provided to address hybrid arbitrage arrangements, including those addressed in this guidance, that may otherwise affect the application of the GloBE rules outside the context of the Transitional CbCR Safe Harbour.

2.6.2. Issue to be considered

34. Whether the Transitional CbCR Safe Harbour is available to MNE Groups that would only qualify as a result of one or more hybrid arbitrage arrangements.

2.6.3. Guidance

35. The following paragraphs will be inserted in the 2022 SH document:

Treatment of hybrid arbitrage arrangements

74.25. For the purposes of determining whether a Tested Jurisdiction qualifies for the Transitional CbCR Safe Harbour, adjustments must be made to the Tested Jurisdiction's PBT and income tax expense with respect to any Hybrid Arbitrage Arrangements entered into after 15 December 2022. A Hybrid Arbitrage Arrangement is (i) a deduction / non-inclusion arrangement; (ii) a duplicate loss arrangement; or (iii) a duplicate tax recognition arrangement.

74.26. A Tested Jurisdiction's safe harbour calculation must be adjusted by:

a. excluding any expense or loss arising as a result of a deduction / non-inclusion arrangement or duplicate loss arrangement from the Tested Jurisdiction's PBT; and

b. excluding any income tax expense arising as a result of a duplicate tax recognition arrangement from the Tested Jurisdiction's income tax expense.

74.27. **A deduction / non-inclusion arrangement** is an arrangement under which one Constituent Entity directly or indirectly provides credit or otherwise makes an investment in another Constituent Entity that results in an expense or loss in the financial statements of a Constituent Entity to the extent that:

a. there is no commensurate increase in the revenue or gain in the financial statements of the Constituent Entity counterparty; or

b. the Constituent Entity counterparty is not reasonably expected over the life of the arrangement to have a commensurate increase in its taxable income.

An arrangement will not be a deduction / non-inclusion arrangement to the extent that the relevant expense or loss is solely with respect to Additional Tier One Capital.

74.28. A **duplicate loss arrangement** is an arrangement that results in an expense or loss being included in the financial statement of a Constituent Entity to the extent that:

a. the expense or loss is also being included as an expense or loss in the financial statement of another Constituent Entity; or

b. the arrangement also gives rise to a duplicate amount that is deductible for purposes of determining the taxable income of another Constituent Entity in another jurisdiction.

74.29. A **duplicate tax recognition arrangement** is an arrangement that results in more than one Constituent Entity including part or all of the same income tax expense in its:

a. Adjusted Covered Taxes; or

b. Simplified ETR for purposes of applying the Transitional CbCR Safe Harbour,

unless such arrangement also results in the income subject to the tax being included in the relevant financial statements of each such Constituent Entity. An arrangement will not be a duplicate tax recognition arrangement if it arises solely because the Simplified ETR of a Constituent Entity does not require adjustments for income tax expenses which would be allocated to another Constituent Entity in determining the first Constituent Entity's Adjusted Covered Taxes.

74.30. For the purposes of paragraphs 74.25 to 74.30:

a. the term Constituent Entity includes an Entity treated as a Constituent Entity under the GloBE rules, such as a Joint Venture, and any entity with a Qualified Financial Statement that has been taken into account for the purposes of the Transitional CbCR Safe Harbour regardless of whether such Entities are in the same Tested Jurisdiction;

b. Financial statements of a Constituent Entity means the financial statements used to calculate that Constituent Entity's GloBE Income or the Qualifying Financial Statements where that entity is subject to the Transitional CbCR Safe Harbour;

c. a Constituent Entity will be considered to have entered into an arrangement after 15 December 2022 if after that date:

    i. the arrangement is amended or transferred;

    ii. the performance of any rights or obligations under the arrangement differs from the performance prior to 15 December 2022 (including where payments are reduced or ceased with the effect of increasing the balance of a liability); or

    iii. there is a change in the accounting treatment with respect to the arrangement;

d. a Constituent Entity will not be considered to have a commensurate increase in its taxable income to the extent that:

    i. the amount included in taxable income is offset by a tax attribute, such as a loss carryforward or an unused interest carryforward, with respect to which a valuation adjustment or accounting recognition adjustment has been made or would have been made if the adjustment determination were made without regard to the ability of a Constituent Entity to use the tax attribute with respect to any Hybrid Arbitrage Arrangement entered into after 15 December 2022; or

ii. the payment that gives rise to the expense or loss also gives rises to a taxable deduction or loss of a Constituent Entity that is located in the same jurisdiction as the Constituent Entity counterparty without being included as an expense or loss in determining the PBT for that jurisdiction (including as a result of being an expense or loss in the financial statements of Flow-Through Entity which is owned by a Constituent Entity in the jurisdiction of the Constituent Entity counterparty);

e. an arrangement will not be a duplicate loss arrangement under paragraph 74.28(a) to the extent that the amount of the relevant expense is offset against revenue which is included in the financial statements of both Constituent Entities;

f. an arrangement will not be a duplicate loss arrangement under paragraph 74.28(b) to the extent that the amount of the relevant expense is offset against revenue or income which is included in both:

   i. the financial statements of the Constituent Entity including the expense or loss in its financial statements; and

   ii. the taxable income of the Constituent Entity claiming the deduction for the relevant expense or loss;

g. an expense or loss will not be considered to be in the financial statement of a Tax Transparent Entity to the extent that the expense or loss is included in the financial statements of its Constituent-Entity owners; and

h. where a duplicate loss arrangement arises under paragraph 74.28(a) and all Constituent Entities including the relevant expense or loss in their financial statements are located in the same Tested Jurisdiction, an adjustment does not need to be made under paragraph 74.26(a) with respect to the expense or loss in the financial statements of one of the Constituent Entities.

74.31. If a jurisdiction is unable to apply the Administrative Guidance contained in paragraphs 74.25 to 74.30 by reference to transactions entered into after 15 December 2022 based on constitutional grounds or other superior law that jurisdiction can adopt this Administrative Guidance as if references to ‘15 December 2022’ were replaced with ‘18 December 2023’ (the date of publication of this Agreed Administrative Guidance).

3 Administrative Guidance on application of GloBE Rules

3.1. Consolidated revenue threshold

3.1.1. Introduction

1. The GloBE Rules apply to MNE Groups that have revenues equal to or in excess of the EUR 750 million threshold set out in Article 1.1. The GloBE Commentary notes that the revenue threshold is based on that used in the CbCR rules. This means that what constitutes revenue is determined under financial accounting standards and taken from the consolidated profit and loss statement of an MNE Group. Chapter 4 of the October 2022 Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting defines total consolidated group revenue for the purpose of determining CbC reporting thresholds. However, whether certain elements (for example, extraordinary income and gains from investment activities) are included in that threshold can vary among financial accounting standards and UPE jurisdiction under this definition. Further, a consolidated income statement prepared under some financial accounting standards may present some gains and losses on a net basis rather than reporting the gains and losses separately. These discrepancies in financial reporting practices and requirements could cause the results of applying the EUR 750 million threshold to vary by MNE Group and by Implementing Jurisdiction. The Inclusive Framework has determined that in order to increase certainty and uniformity in the application of the GloBE Rules, the definition of revenues for the purpose of Article 1.1 should be further clarified.

3.1.2. Issue to be considered

2. To determine whether an MNE Group is subject to the GloBE rules under Article 1.1, which items shown in the financial statements are counted as revenue for purpose of the EUR 750 million threshold?

3.1.3. Guidance

3. The following paragraphs will be added after paragraph 10 of the Commentary to Article 1.1:

> 10.1 As stated in paragraph 4, the Article 1.1 revenue threshold is based on that used in the CbCR rules. The GloBE and CbCR revenue thresholds are not identical, however. For example, Article 1.1 is based on the MNE Group's revenues in two of the past four years. Nevertheless, both thresholds are applied based on the annual revenue taken from the profit and loss statement of the MNE Group's consolidated financial statements. This naturally means that the definition of revenue for both purposes is derived from the financial accounting standard used in the MNE Group's consolidated financial statement.
>
> 10.2 Applying the revenue threshold based on the revenues shown in profit and loss statement of the consolidated financial statement reduces the burden of determining whether an MNE Group is within the scope of the GloBE Rules. The MNE Group only has

to look at its consolidated profit and loss statements, which are often already prepared for another purpose, to determine its total annual revenues. However, financial accounting standards have different requirements for how revenue must be presented in the consolidated profit and loss statement. Some standards provide more flexibility to the MNE Group than others. Because of this flexibility, revenues as defined in the financial accounting standard may be presented in different ways by different MNE Groups. Some may present all revenues on a single line and others may identify and separately present various types of revenues. Further, depending on the financial accounting standard used, some items (e.g. extraordinary or non-recurring items; investment income for insurance companies) may be segregated and presented separately from revenues by some MNE Groups and included and presented as part of revenues by others. These different standards and practices for presenting revenues in the consolidated income statement could create a lack of uniformity in applying the Article 1.1 threshold. In order to increase certainty and uniformity in the application of the GloBE Rules, the definition of revenues for the purpose of Article 1.1 should be further clarified.

10.3 For purposes of Article 1.1 of the GloBE Rules, revenue includes the inflow of economic benefits arising from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the MNE Group's ordinary activities. The revenue amounts shall be determined in line with the relevant accounting standard, which may allow for netting for discounts, returns and allowances, but in any event before deducting cost of sales and other operating expenses; these amounts will typically be reflected at the top of the profit and loss statement. If different types of revenue are separately presented in the consolidated profit and loss statement of the consolidated financial statements, they must be aggregated for purposes of Article 1.1.

10.4 In addition, revenue for the purpose of Article 1.1 shall include net gains from investments (whether realised or unrealised) reflected in the profit and loss statement of the consolidated financial statements and income or gains separately presented as extraordinary or non-recurring items. If the MNE Group's consolidated profit and loss statement presents gross gains from investments and gross losses from investments separately, the MNE Group shall reduce revenues by the amount of such gross losses to the extent of gross gains from investments in determining revenues for purposes of Article 1.1. This ensures that an MNE Group is not disadvantaged in the application of the Article 1.1 threshold test by a financial accounting standard that requires gains and losses to be presented separately in the profit and loss statement.

10.5 For financial entities, which may not record gross amounts from transactions in their financial statements with respect to certain items, the item(s) considered similar to revenue under the Ultimate Parent Entity's financial accounting standards should be used in the context of financial activities. Those items could be labelled as 'net banking product', 'net revenues', or others depending on the financial accounting standard. For example, if the income or gains from a financial transaction, such as an interest rate swap, is appropriately reported on a net basis under the Ultimate Parent Entity's financial accounting standards, the term 'revenue' means the net amount from the transaction.

10.6 Example 1: MNE Group A is a manufacturing company, and it has generated ancillary interest income outside its ordinary activities. The interest income is recorded in MNE Group A's profit and loss statement as Interest Income, below Cost of Goods Sold and Selling, General and Administrative Expenses. Therefore, interest income shall not be included in MNE Group A's revenue for the purpose of Article 1.1.

10.7 Example 2: MNE Group B engages in manufacturing, sale, and leasing of industrial equipment. In its ordinary course of business, MNE Group B offers its customers

loans when they purchase its equipment; MNE Group B reports interest and leasing income as part of Net Revenues in its profit and loss statement. In this case, interest and leasing income shall be included in MNE Group B's revenue for the purpose of Article 1.1.

3.2. Mismatch between Fiscal Years of UPE and another Constituent Entity

3.2.1. Introduction

4. In some cases, an MNE Group may maintain the financial accounts of some Constituent Entities based on a different fiscal year than the UPE's Fiscal Year. For example, the UPE and other Constituent Entities in the MNE Group may maintain their financial accounts based on a 31 December Fiscal Year, and the foreign subsidiary Constituent Entities may maintain their financial accounts based on a 30 November Fiscal Year. In such cases, MNE Groups may apply different accounting conventions in the preparation of the Consolidated Financial Statements depending upon the rules of the financial accounting standard used in the Consolidated Financial Statements. Some MNE Groups will incorporate the Constituent Entity's financial accounting results for its fiscal period into the Consolidated Financial Statements, which will mean that some of the income or expenses reported in the Consolidated Financial Statements will be attributable to transactions before the beginning of the UPE's Fiscal Year. Other MNE Groups will segregate the income of the Constituent Entity based on the UPE's Fiscal Year and combine the amounts from the Constituent Entity's two fiscal years that straddle the UPE's Fiscal Year.

3.2.2. Issue to be considered

5. When the financial accounts of a Constituent Entity that are used in the preparation of the Consolidated Financial Statements are maintained based on a fiscal period that is different from the Fiscal Year of the UPE, what financial account data should be used for the GloBE computations of those Constituent Entities?

3.2.3. Guidance

6. The following paragraphs will be added after paragraph 13 of the Commentary to Article 1.1:

> 13.1 In some cases, an MNE Group may maintain the financial accounts of some Constituent Entities based on a different fiscal year than the UPE's Fiscal Year. For example, the UPE and other Constituent Entities in the MNE Group may maintain their financial accounts based on a 31 December Fiscal Year and the foreign subsidiary Constituent Entities may maintain their financial accounts based on a 30 November Fiscal Year. In such cases, MNE Groups may apply different accounting conventions in the preparation of the Consolidated Financial Statements depending upon the rules of the financial accounting standard used in the Consolidated Financial Statements.
>
> 13.2 Some MNE Groups will incorporate the Constituent Entity's financial accounting results for its fiscal period into the Consolidated Financial Statements. Thus, in the foregoing example, the UPE would include in its Consolidated Financial Statements the income and taxes of each foreign Constituent Entity for its 30 November Fiscal Year that ends within the UPE's 31 December Fiscal Year. In that case, some of the income or expenses reported in the Consolidated Financial Statements will be attributable to transactions before the beginning of the UPE's Fiscal Year.
>
> 13.3 Other MNE Groups will segregate the income of the Constituent Entity based on the UPE's Fiscal Year and combine the amounts from the Constituent Entity's two fiscal years that straddle the UPE's Fiscal Year. Thus, in the foregoing example, the Constituent

Entity would combine the income and expenses from the last 11 months of the fiscal year that ends within the UPE's Fiscal Year (i.e. January through November) with those of the first month of the fiscal year that begins in the UPE's Fiscal Year (i.e. December) and include the resulting combined amounts in the Consolidated Financial Statements.

13.4 The Fiscal Year for purposes of the GloBE Rules is generally the accounting period used by the UPE in the preparation of its Consolidated Financial Statements. See Article 10.1. When some Constituent Entities of an MNE Group maintain their financial accounts on a different fiscal year as described above, the GloBE computations for the UPE's Fiscal Year will be based on the method to address the discrepancy in the fiscal years that is used by the MNE Group in its Consolidated Financial Statements. Accordingly, for those MNE Groups that simply include the results of the Constituent Entity's fiscal year in the Consolidated Financial Statements, those are the amounts that must be used for GloBE computations. On the other hand, for those MNE Groups that determine the Constituent Entity's financial results for the UPE's Fiscal Year and include those results in the Consolidated Financial Statements, those are the amounts that must be used for GloBE computations.

3.2.4. Introduction

7. There may be situations where a Constituent Entity has a different fiscal year than the UPE. This can happen where a Constituent Entity is included in the Consolidated Financial Statements as explained above. It can also happen where a Constituent Entity is not included in the Consolidated Financial Statements, for example, where the Constituent Entity is excluded from the Consolidated Financial Statements on materiality grounds. In these latter cases, the MNE Group may be relying on Article 3.1.3 to determine the Financial Accounting Net Income or Loss of the Constituent Entity. Further, a Joint Venture or JV Group of the MNE Group may also maintain its financial accounts on a fiscal year different from the UPE's Fiscal Year.

3.2.5. Issue to be considered

8. When a Constituent Entity has a different fiscal year from the UPE and its financial accounts are not included in the preparation of the UPE's Consolidated Financial Statements, which Fiscal Year data is used for the GloBE computations?

3.2.6. Guidance

9. The following paragraphs will be added after paragraph 13 of the Commentary to Article 1.1:

13.5 In other situations, a Constituent Entity may have a different fiscal year than the UPE and it is not included in the Consolidated Financial Statements, for example, where the Constituent Entity is excluded from the Consolidated Financial Statements on materiality grounds. In these cases, the MNE Group may be relying on Article 3.1.3 to determine the Financial Accounting Net Income or Loss of the Constituent Entity. Further, a Joint Venture or JV Group of the MNE Group may also maintain its financial accounts on a fiscal year different from the UPE's Fiscal Year.

13.6 The GloBE Rules apply based on the Fiscal Year of the UPE. Where the financial accounts of a Constituent Entity are maintained on a fiscal year different from the UPE's Fiscal Year and are not included in the Consolidated Financial Statements, the GloBE computations for the Constituent Entity's Fiscal Year must be made based on the financial accounting period that ends during the UPE's Fiscal Year. Similarly, where a Joint Venture or JV Group's financial accounts are maintained on a different fiscal year, the GloBE

computations for the Joint Venture or JV Group's Fiscal Year must be made based on the financial accounting period that ends during the UPE's Fiscal Year. This will ensure that the data necessary to determine the MNE Group's Top-up Tax liability, if any, for a Reporting Fiscal Year is available when the GloBE Information Return for that Reporting Fiscal Year is due.

13.7 For example, MNE Group-A owns Constituent Entity-B located in jurisdiction B. MNE Group A has a Reporting Fiscal Year that ends on 31 December. Constituent Entity-B is not included in the Consolidated Financial Statements of MNE Group-A. The separate financial accounts of Constituent Entity-B are prepared using an Authorised Financial Accounting Standard and maintained on a fiscal year that ends on 30 November. For the Reporting Fiscal Year of 1 January 2024 to 31 December 2024, MNE Group-A shall use the separate financial statement of Constituent Entity-B that cover the period of 1 December 2023 to 30 November 2024.

3.3. Mismatch between Fiscal Year and Tax Year of Constituent Entity

3.3.1. Introduction

10. In some cases, a Constituent Entity will have a fiscal year different from its tax year. However, the MNE Group will need to determine its Adjusted Covered Taxes based on its Fiscal Year.

3.3.2. Issue to be considered

11. How should the MNE Group determine the Adjusted Covered Taxes for a Fiscal Year in a jurisdiction if the taxable period of Constituent Entities in the jurisdiction does not align with the Fiscal Year of the MNE Group?

3.3.3. Guidance

12. The following paragraphs will be added after paragraph 4 of the Commentary to Article 4.1.1:

4.1 In some cases, the fiscal year of a Constituent Entity may not correspond to the taxable year of the Entity in its location. For example, the Constituent Entity may maintain its financial accounts based on a Fiscal Year that ends on 31 December but it may be required to use a taxable year that ends on 30 April. In such cases, different MNE Groups may apply different accounting conventions in the preparation of the Consolidated Financial Statements depending upon the rules of the financial accounting standard used in the Consolidated Financial Statements. In the case of a Constituent Entity that has a tax year different from its Fiscal Year, the Constituent Entity should apply the method used in the Consolidated Financial Statements (or other financial statements used to determine the Financial Accounting Net Income or Loss of the Constituent Entity) to determine its Adjusted Covered Taxes for the Fiscal Year. A similar approach should be taken in determining the Adjusted Covered Taxes of a Joint Venture or JV Group that has a tax year different from its Fiscal Year.

4 Further Administrative Guidance on the allocation of Blended CFC Taxes

4.1. Introduction

1. Under Agreed Administrative Guidance that applies for a limited period (i.e. for Fiscal Years that begin on or before 31 December 2025 but not including a Fiscal Year that ends after 30 June 2027), CFC tax incurred under a Blended CFC Tax Regime is allocated to Entities located in jurisdictions in which the GloBE Jurisdictional ETR is below the Applicable Rate for the Blended CFC Tax Regime. The allocation formula, as set out in the Agreed Administrative Guidance on Allocation of taxes arising under a Blended CFC Tax Regime, is seen below:

Blended CFC Tax Allocated to an Entity:		
$\frac{\textit{Blended CFC Allocation Key}}{\textit{Sum of All Blended CFC Allocation Keys}}$	x	*Allocable Blended CFC Tax*

Blended CFC Allocation Key:		
Attributable Income of Entity	x	*(Applicable Rate – GloBE Jurisdictional ETR)*

2. The GloBE Jurisdictional ETR used in the allocation formula is the Effective Tax Rate for Entities located in a jurisdiction computed under Article 5.1 without regard to any Covered Taxes under a CFC Tax Regime. A GloBE Jurisdictional ETR is needed for every jurisdiction that has Attributable Income in order to compute the Sum of All Blended CFC Allocation Keys. In some cases, due to the application of special GloBE computation rules, an MNE Group may be required to compute separate GloBE Jurisdictional ETRs for different subgroups of Entities located in the same jurisdiction (blending groups), such as in the case of a Joint Venture or where there are Minority-Owned Constituent Entities or Investment Entities located in the jurisdiction. Further guidance is needed to clarify that where multiple GloBE Jurisdictional ETRs are computed for one jurisdiction due to the presence of multiple blending groups, the Blended CFC Allocation Key for an Entity shall be calculated using the GloBE Jurisdictional ETR that is applicable to the blending group to which such Entity belongs.

3. In some other cases, an MNE Group may not otherwise be required to compute an ETR under Article 5.1, for example, if the Entities located in a jurisdiction are eligible for a safe harbour, such as the Transitional CbCR Safe Harbor or the QDMTT Safe Harbour, or if the Filing Constituent Entity elects the De Minimis exclusion under Article 5.5. Requiring an MNE Group to compute an ETR under Article 5.1 for such jurisdictions would undermine the simplification benefits and purpose of the relevant safe harbour or

the de minimis exclusion. Therefore, guidance is needed on how to compute the GloBE Jurisdictional ETR for the purpose of calculating the Blended CFC Allocation Key of an Entity that is located in a jurisdiction for which the MNE Group is not otherwise required to compute an ETR under Article 5.1.

4.2. Issues to be considered

4. This item of Administrative Guidance considers the following three issues:

a. What GloBE Jurisdictional ETR should be used to compute the Blended CFC Allocation Key of an Entity when multiple GloBE Jurisdictional ETRs are computed for the same jurisdiction?

b. How should the GloBE Jurisdictional ETR be computed for the Blended CFC Allocation Key of a Constituent Entity, Joint Venture or member of a JV Group if that Entity is located in a jurisdiction for which the MNE Group is not otherwise required to compute an ETR under Article 5.1?

c. How should the GloBE Jurisdictional ETR be computed for the Blended CFC Allocation Key of non-GloBE Entities when there are multiple ETRs computed for Entities in the jurisdiction?

4.2.1. Computing an Entity's Blended CFC Allocation Key when multiple GloBE Jurisdictional ETRs are computed for a jurisdiction

5. In cases where an MNE Group computes multiple GloBE Jurisdictional ETRs for different blending groups of Entities located in the same jurisdiction, the Blended CFC Allocation Key for an Entity shall be calculated using the GloBE Jurisdictional ETR that is applicable to the blending group to which such Entity belongs. For instance, if an MNE Group has four Constituent Entities located in a jurisdiction, two of which are Investment Entities, the Blended CFC Allocation Key for each of the two blending groups of Constituent Entity will be determined based on the GloBE Jurisdictional ETR applicable to each blending group, which may be different because, under Article 7.4, the ETR is determined separately under Article 5.1 for Investment Entities from all other Constituent Entities located in the jurisdiction. The Sum of All Blended CFC Allocation Keys includes those computed for all of the Entities located in the jurisdiction notwithstanding that some may have been computed based on different GloBE Jurisdictional ETRs.

4.2.2. Computing an Entity's Blended CFC Allocation Key when it is not required to compute an ETR under Article 5.1

6. For a Tested Jurisdiction for which the MNE Group elects the simplified ETR test under the Transitional CbCR Safe Harbour, the MNE Group shall use that Tested Jurisdiction's Simplified ETR, as calculated under the Transitional CbCR Safe Harbour guidance in lieu of the GloBE Jurisdictional ETR when determining the Blended CFC Allocation Key for Entities in that Tested Jurisdiction. This will result in a Blended CFC Allocation Key of zero for the Entities in the blending group. If an MNE Group elects the de minimis test or the routine profits test for the Tested Jurisdiction under the Transitional CbCR Safe Harbour, the MNE Group shall calculate the Tested Jurisdiction's Simplified ETR following the guidance set forth in the Transitional CbCR Safe Harbour document (i.e., dividing the Tested Jurisdiction's Simplified Covered Taxes by its Profit (Loss) before Income Tax as reported on the MNE Group's Qualified CbC Report), as well as any Agreed Administrative Guidance that relates to the application of the Transitional CbCR Safe Harbour. Under this approach, MNE Groups that qualified for the Transitional CbCR Safe Harbour under the routine profits test or the de minimis test would need to obtain additional data points to

perform their Blended CFC Tax allocation. However, the additional data points needed should be easily accessible.

7. In cases where an MNE Group computes multiple Simplified ETRs for a jurisdiction under the Transitional CbCR Safe Harbour, the Blended CFC Allocation Key for an Entity shall be calculated using the Simplified ETR that is applicable to the blending group to which such Entity belongs. For example, an Entity that is a JV or member of a JV Group should use the Simplified ETR as calculated for the JV or JV Group's Tested Jurisdiction under the Transitional CbCR Safe Harbour guidance in lieu of the GloBE Jurisdictional ETR when determining its Blended CFC Allocation Key.

8. For a jurisdiction for which the MNE Group has elected the QDMTT Safe Harbour, the GloBE Jurisdictional ETR shall be determined based on the taxes and income used to determine the ETR for the jurisdiction pursuant to the jurisdiction's QDMTT, except that any creditable QDMTT payable in the jurisdiction for the Fiscal Year shall be added to the taxes in the numerator of the ETR computation. See example in the below table:

Item	Formula	Amount
GloBE Income or Loss	A	100
Adjusted Covered Taxes	B	10
GloBE ETR	C = B/A	10%
Substance-based Income Exclusion	D	60
Creditable QDMTT payable	E = (15%-C)*(A-D)	2
GloBE Jurisdictional ETR	F = (B+E)/A	12%

**Assume 0 Additional Current Top-up Tax*

9. A QDMTT is creditable for this purpose only if the Blended CFC Tax Regime allows a foreign tax credit for the QDMTT on the same terms as any other creditable Covered Tax. In cases where an MNE Group computes multiple ETRs for a QDMTT jurisdiction, the Blended CFC Allocation Key for an Entity shall be calculated using the ETR as determined under the QDMTT (with adjustments for the QDMTT payable in the jurisdiction) that is applicable to the blending group to which such Entity belongs. Any Blended CFC Tax allocated to an Entity in the QDMTT jurisdiction will not affect the ETR calculations under the QDMTT because CFC taxes and Blended CFC taxes are excluded for the purposes of the QDMTT.

10. For any other jurisdiction for which the MNE Group is not required to compute an ETR under Article 5.1, such as when the Article 5.5 de minimis election exclusion has been elected, the GloBE Jurisdictional ETR will be computed using the same rules for computing the Simplified ETR under the Transitional CbCR Safe Harbour, except that, instead of taking Profit (Loss) before Income Tax from a Qualified CbC Report, the MNE Group shall take such information from its Qualified Financial Statements.

11. Under both the Transitional CbCR Safe Harbour and the QDMTT Safe Harbour, scenarios may arise where some of the Entities located in a jurisdiction are not eligible for the safe harbour (e.g., Investment Entities or Joint Ventures). In those scenarios, an ETR would be computed under Article 5.1 for the blending group (or blending groups) that include(s) the Entities that are not eligible for the safe harbour, and this ETR shall be used to determine the GloBE Jurisdictional ETR and the Blended CFC Allocation Key for those Entities. The methodology described in this section would only apply to Entities for which the MNE Group is not required to compute an ETR under Article 5.1.

12. For example, an MNE Group has both a Joint Venture and a Constituent Entity located in a jurisdiction that has enacted a QDMTT that generally qualifies for the QDMTT Safe Harbour, except that the switch-off rule described in paragraph 38(d) of the Agreed Administrative Guidance on the QDMTT

Safe Harbour applies such that the safe harbour does not apply to the Joint Venture. In this case, the Constituent Entity would use the methodology applicable to an MNE Group that has elected to apply a QDMTT Safe Harbour in computing the Constituent Entity's Blended CFC Allocation Key. However, because the safe harbour does not apply to the Joint Venture, the MNE Group would use the GloBE Jurisdictional ETR computed under paragraph 58.6 (including the amount of any QDMTT payable) for computing the Joint Venture's Blended CFC Allocation Key. For purposes of allocating the Allocable Blended CFC Tax among Entities, the Blended CFC Allocation Keys of both Entities would be included in the Sum of All Blended CFC Allocation Keys for purposes of allocating the Allocable Blended CFC Taxes between them.

4.2.3. Computing a non-GloBE Entity's Blended CFC Allocation Key when multiple GloBE Jurisdictional ETRs are computed for a jurisdiction

13. To the extent a Constituent Entity is subject to a Blended CFC Tax Regime with respect to the income of non-GloBE Entities (i.e. Entities that are not Constituent Entities, Joint Ventures or JV Subsidiaries) in which it has a direct or indirect Ownership Interest, an amount of tax imposed under the Blended CFC Tax Regime must be allocated to such non-GloBE Entities to ensure such tax is properly excluded from the Adjusted Covered Taxes of the Constituent Entities, Joint Ventures or JV Subsidiaries of the MNE Group for GloBE purposes. Each such non-GloBE Entity should compute a Blended CFC Allocation Key using the GloBE Jurisdictional ETR for the blending group in the same jurisdiction that has the largest aggregate amount of Attributable Income of Entity and shall include its Blended CFC Allocation Key in the Sum of All Blended CFC Allocation Keys. This approach is simpler than requiring the MNE Group to determine which blending group the non-GloBE Entity would belong to if it were not a non-GloBE Entity. It also avoids an additional ETR computation that would have been required if the non-GloBE Entity would have formed a separate blending group.

4.3. Guidance

14. The bold text will be added to the first sentence of paragraph 58.6 of the Commentary to Article 4.3.2 for the sentence to read as follows:

> 58.6 GloBE Jurisdictional ETR means the Effective Tax Rate for **Entities located in** a jurisdiction as computed under Article 5.1 without regard to any Covered Taxes under a CFC Tax Regime.

15. The following guidance will be included after paragraph 58.6 of the Commentary to Article 4.3.2.

> 58.6.1 In cases where an MNE Group computes ETRs under Article 5.1 for multiple different subgroups of Entities located in the same jurisdiction (blending groups), such as when there are Joint Ventures, JV Subsidiaries, Minority-Owned Constituent Entities, or Investment Entities located in the jurisdiction, the Blended CFC Allocation Key for an Entity will be computed using the GloBE Jurisdictional ETR (computed under paragraph 58.6) that is applicable to the blending group to which such Entity belongs. Any QDMTT payable that could be taken into account under paragraph 58.6 with respect to a blending group shall be allocated to that blending group for purposes of determining its ETR. For purposes of allocating the Allocable Blended CFC Tax among Entities, the Sum of All Blended CFC Allocation Keys includes those computed for all of the Entities located in the jurisdiction notwithstanding that some may have been computed based on different GloBE Jurisdictional ETRs.
>
> 58.6.2 For jurisdictions for which the MNE Group is not required to compute an ETR under Article 5.1, the MNE Group shall calculate the Blended CFC Allocation Key of

Constituent Entities, Joint Ventures or JV Subsidiaries located in that jurisdiction using an alternative GloBE Jurisdictional ETR computed based on the following metrics, in lieu of the GloBE Jurisdictional ETR as described under paragraph 58.6:

(a) For a Tested Jurisdiction for which the MNE Group has elected the Transitional CbCR Safe Harbour, the MNE Group shall use the Simplified ETR, computed in accordance with the Safe Harbours and Penalty Relief document and any further Agreed Administrative Guidance, regardless of whether the election is based on the Simplified ETR test, the routine profits test, or the de minimis test.[1]

(b) For a jurisdiction for which the MNE Group has elected the QDMTT Safe Harbour, the MNE Group shall use an ETR determined by taking the sum of (1) taxes used to determine the ETR for the jurisdiction pursuant to the jurisdiction's QDMTT and (2) any QDMTT payable in the jurisdiction for the Fiscal Year that could be taken into account under paragraph 58.6, and dividing that sum by the income determined pursuant to the jurisdiction's QDMTT.

(c) For any other jurisdiction for which the MNE Group is not required to compute an ETR under Article 5.1, it shall use the Simplified ETR under the Transitional CbCR Safe Harbour, except that, instead of taking Profit (Loss) before Income Tax from a Qualified CbC Report, the MNE Group shall take such information from its Qualified Financial Statements.

58.6.3 In cases where an MNE Group computes Simplified ETRs or QDMTT ETRs for multiple Tested Jurisdictions/blending groups in a jurisdiction, the Blended CFC Allocation Key for an Entity shall be calculated using the Simplified ETR or QDMTT ETR that is applicable to the blending group to which such Entity belongs. Any QDMTT payable that could be taken into account under paragraph 58.6 with respect to a blending group shall be allocated to that blending group for purposes of determining its ETR under paragraph 58.6.2. In cases where a safe harbour applies only with respect to some Entities in a jurisdiction and not others, the MNE Group shall use the methodology described in paragraph 58.6.2 for computing the Blended CFC Allocation Keys of Entities that are eligible for the safe harbour; the MNE Group shall use the GloBE Jurisdictional ETR computed under paragraph 58.6 for computing the Blended CFC Allocation Keys of Entities that are not eligible for the safe harbour. For purposes of allocating the Allocable Blended CFC Tax among Entities, the Sum of All Blended CFC Allocation Keys includes those computed for all of the Entities located in the jurisdiction notwithstanding that some may have been computed based on different GloBE Jurisdictional ETRs.

16. Paragraph 58.7 of the Commentary to Article 4.3.2. shall be modified as follows, with deletions shown in strikethrough and insertions shown in bold:

58.7 To the extent **a Constituent Entity is subject to a Blended CFC Tax Regime with respect to** the income of non-~~Constituent~~**GloBE** Entities **(i.e. Entities that are not Constituent Entities, Joint Ventures or JV Subsidiaries)** ~~is subject to the Blended CFC Tax Regime~~ in which it has a direct or indirect Ownership Interest, an amount of ~~CFC~~ tax imposed under the Blended CFC Tax Regime must be allocated to such non-~~Constituent~~**GloBE** Entities to ensure such tax is properly excluded from **the Adjusted** Covered Taxes **of the Constituent Entities, Joint Ventures or JV Subsidiaries of the MNE Group** for GloBE purposes. ~~Accordingly,~~ **Each such** non-~~Constituent~~**GloBE** Entity shall ~~also be included in the allocation formula set out in paragraph 58.3~~ **compute a**

[1] For the purpose of the Transitional CbCR Safe Harbour and the QDMTT Safe Harbour, the jurisdiction of a JV or JV Subsidiary is treated as a separate jurisdiction from that of other Constituent Entities and other JV Groups.

Blended CFC Allocation Key using the GloBE Jurisdictional ETR that was computed under paragraph 58.6 through 58.6.3 for the blending group in the same jurisdiction that has the largest aggregate amount of Attributable Income of ~~the~~ Entity and shall include its Blended CFC Allocation Key in the Sum of All Blended CFC Allocation Keys. If the non-~~Constituent~~**GloBE** Entity is located in a jurisdiction in which the MNE Group does not compute a**n** ~~jurisdictional~~ ETR under Article 5.1 **or an alternative GloBE Jurisdictional ETR under paragraphs 58.6.2-3** (for instance, because the MNE Group has no Constituent Entities in the jurisdiction), the GloBE Jurisdictional ETR **for all such Entities located in that jurisdiction** will be computed based on the aggregate income and taxes shown in the financial accounts of all non-~~Constituent~~**GloBE** Entities in the jurisdiction **with respect to which the Constituent Entity is subject to the Blended CFC Tax Regime**.

5 Transitional Filing Deadlines for MNE Groups with Short Reporting Fiscal Years

5.1. Introduction

1. Under Article 8.1.6, the GloBE Information Return (GIR) and the domestic notifications shall be filed with the relevant tax administration no later than 15 months after the last day of the Reporting Fiscal Year. This deadline is extended to 18 months for the Transition Year (i.e., the first Fiscal Year that the MNE Group comes within the scope of the GloBE Rules) under Article 9.4.1.

2. In practice, Article 8.1.6 and 9.4.1 provides tax administrations with 30 months, starting from when the GloBE Rules become effective, to prepare and activate their filing systems. However, the 30-month window is shortened for MNE Groups with certain fact patterns, such as those that have a short Reporting Fiscal Year in the first Fiscal Year in which they come within the scope of the GloBE Rules (2024 for most MNE Groups).

3. For example, an MNE Group that has a 12-month Reporting Fiscal Year ending on 31 December 2024 that is subject to the GloBE rules for the first time in Fiscal Year 2024 would need to file its GIR and notifications by 30 June 2026. The same MNE Group, however, would need to file its GIR and notifications 6 months early (i.e., by 31 December 2025) if it had a 6-month Reporting Fiscal Year that ended on 30 June 2024. This accelerated deadline would not only impact MNE Groups but also tax administrations, who need to ensure their systems are ready to accept the early GIR and notification filings.

4. The same issue arose at the inception of Country-by-Country Reporting in 2016, and the Inclusive Framework provided relief. The Guidance on Implementation of Country-by-Country Reporting states that "jurisdictions may allow the Reporting Entity of an MNE Group with a short accounting period beginning on or after 1 January 2016 and ending before 31 December 2016 to file the required CbC report in accordance with the same timelines as for MNE Groups with a fiscal year ending on 31 December 2016." [2]

5. In addition, if an MNE Group had a Fiscal Year of less than 3 months that begins in 2025, the regular 15-month filing date could be before the 18-month filing date applicable to the Fiscal Year that begins in 2024. For example, if an MNE Group has a calendar Fiscal Year, its GIR for the 2024 Fiscal Year will be due on or before 30 June 2026. If that MNE Group then has a short Fiscal Year that spanned 1 January to 28 February 2025, the GIR for that short Fiscal Year would be due on 31 May 2026, one month before the Fiscal Year 2024 GIR.

6. The Inclusive Framework has agreed that administrative relief similar to the Country-by-Country Reporting relief is necessary for the filing of GIRs and notifications. MNE Groups that have short Reporting

[2] Source: OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, October 2022, p. 23.

Fiscal Years ending before 31 March 2025 should not be required to file their GIR or notifications prior to 30 June 2026.

7. The Inclusive Framework will consider further similar guidance to address short Reporting Fiscal Years of MNE Groups operating in jurisdictions that adopt the GloBE Rules for the first time for Fiscal Years that begin after 2024. The Inclusive Framework will also consider further guidance on Article 9.4.1 for MNE Groups that are subject to the GloBE rules in a jurisdiction for a Reporting Fiscal Year after being subject to those rules in another jurisdiction for a prior Reporting Fiscal Year.

5.2. Issues to be considered

8. Should all MNE Groups, regardless of their Reporting Fiscal Years, be given relief so that they do not need to file any GIR and notifications before 30 June 2026?

5.3. Guidance

9. Paragraph 32 of the Commentary to Article 9.4.1 shall be amended as follows (with strikethrough text removed and bold text added):

> 32. Article 9.4.1 provides transitional relief for the filing and notification obligations pursuant to Article 8.1 ~~with respect to the Transition Year.~~ The filing and notification obligations must be fulfilled within 18 months, rather than the normal 15 months, after the end of the Reporting Fiscal Year that is the Transition Year. **Further, the due date for filing and notification obligations for any Fiscal Year shall not be before 30 June 2026.**

6 Simplified Calculation Safe Harbour for Non-Material Constituent Entities

6.1. Introduction

1. It is common for MNEs to exclude subsidiaries from their consolidated financial statements where it could be reasonably expected that the omission of the subsidiary's financial data would not influence the decisions made by primary users of the financial statements. While the exclusion of these subsidiaries is not mandatory under the applicable accounting standards, the decision to exclude them from the consolidated financial statements is typically driven by a materiality test which uses a cost-benefit analysis where the expected cost of incorporating their financial information would be disproportionate in terms of its impact on those financial statements as a whole. While there is not an unequivocal bright-line definition of a materiality threshold within the relevant accounting principles, both IFRS[3] and US GAAP[4] provide for a general concept of materiality, which is essentially whether the omission or misstatement of an item could reasonably influence the judgement of a person who is relying on the financial report. This general concept needs to be adapted to the specifics of each MNE Group (e.g., industry, size, etc.).

2. Under the GloBE Rules, these subsidiaries are Constituent Entities of the MNE Group. Given that the starting point for determining the GloBE Income or Loss is the financial accounts used for the preparation of the Group's Consolidated Financial Statements determined in accordance with the financial accounting standards applied by the UPE of the MNE Group, non-material subsidiaries might not have financial accounts prepared in accordance with that standard. Instead, non-material subsidiaries might prepare their financial accounts in accordance with local accounting standards or may prepare management accounts if they do not have any legal obligation to prepare financial accounts. Although the external auditor will typically use these accounts to determine the materiality of the subsidiary, they are not required to be in line with the accounting standards of the UPE because they are not necessary for the preparation of the consolidated financial statements.

3. Where the financial statements of these subsidiary are prepared in accordance with local financial accounting standards other than the one used by the UPE, it is possible for the MNE Group to rely on

[3] IFRS definition of materiality: Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence the decisions that the primary users of general purpose financial statements make on the basis of those financial statements, which provide financial information about a specific reporting entity.

[4] US GAAP concept of materiality: The omission or misstatement of an item in a financial report is material if, in the light of surrounding circumstances, the magnitude of the item is such that it is probable that the judgment of a reasonable person relying upon the report would have been changed or influenced by the inclusion or correction of the item.

those financial accounts for GloBE purposes provided that the conditions set forth in Article 3.1.3 are met. However, there may be circumstances where these requirements are not met.

4. Even in cases where Article 3.1.3 is applicable, the inclusion of these subsidiaries within the scope of GloBE Rules may pose increased compliance challenges in terms of data collection, processing and recording. In particular, information may not be incorporated into the Group's accounting systems but may be kept and managed on separate accounting platforms or even outsourced to external providers. Even where the UPE maintains management accounts for these Entities under Acceptable or Authorised Financial Accounting Standards, the financial data in such accounts may not be sufficiently detailed and/or complete, and may not be available in a timely manner to comply with the GloBE-relevant obligations.

5. In this context, MNE Groups have raised concerns about incurring significant additional compliance costs in bringing the financial accounts (and financial accounting systems) of these subsidiaries located in jurisdictions in which no Top-up Tax would arise into line with GloBE requirements and the potential non-compliance consequences for failure to do so.

6. In response to these concerns, in December 2022 the Inclusive Framework agreed on providing a Simplified Income, Revenue and Tax Calculations for Non-material Constituent Entities (Simplified Calculations for NMCEs) as part of the Simplified Calculations Safe Harbour. The Simplified Calculations Safe Harbour provides a framework for the subsequent development of Agreed Administrative Guidance on the use of simplified calculations that will avoid detailed adjustments that would otherwise be required under the GloBE Rules. The Simplified Calculations for NMCEs are both simplified and conservative, and fall within the framework of the Simplified Calculations Safe Harbour as they will not undermine the integrity of the GloBE Rules. These simplified calculations apply only to Non-material Constituent Entities (NMCEs) as defined in the Simplified Calculations for NMCEs.

6.2. Definition of NMCE

7. For purposes of the Simplified Calculations for NMCEs, an NMCE is defined as an Entity that is not consolidated in the UPE's Consolidated Financial Statements but considered as a Constituent Entity in accordance with Article 1.2.2 (b) of the GloBE Rules and which meets the conditions described in Paragraphs 8 to 10. The NMCE definition includes all the subsidiaries and their Permanent Establishments (PEs), if any, that are excluded from the scope of the Consolidated Financial Statements in a given Fiscal Year solely on size or materiality ground. A PE will only be considered an NMCE if its Main Entity is itself an NMCE.

8. The NMCE definition will only be met when the MNE Group's Consolidated Financial Statements meet paragraphs (a) or (c) of the definition of Consolidated Financial Statements in Article 10.1.1. In other words, it only applies when Consolidated Financial Statements have been prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard adjusted to prevent material competitive distortions. The Simplified Calculation for NMCEs therefore does not apply to cases where the group did not prepare consolidated financial statements or to groups composed solely of a Main Entity and a PE.

9. The Consolidated Financial Statements must also be externally audited for the NMCE definition to apply. This is because the external auditor has an important role in determining whether an Entity is excluded from the Consolidated Financial Statements on materiality grounds. Therefore, an Entity will only be considered a NMCE if an external auditor has agreed that such Entity does not meet the materiality standards and has been excluded from the consolidation process on those grounds. This requirement ensures that there is an independent assessment of whether the entity is material and ensures the reliability of the NMCE's financial data because it is subject to certain checks in order to properly judge the relevant

materiality. In these respects, the external audit requirement could be considered as a safeguard to the integrity of the rule.

10. Finally, an Entity whose revenues exceed EUR 50 million will only be an NMCE if the Entity's financial accounts are prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard.

6.3. Simplified Income, Revenue and Tax calculations for NMCEs

11. This Agreed Administrative Guidance provides for Simplified Calculations for NMCEs as part of the Simplified Calculations Safe Harbour described in Chapter 2 of the Safe Harbours and Penalty Relief Document (December 2022). The Simplified Calculations for NMCEs provide for an alternative method for determining the GloBE Income or Loss, GloBE Revenue, and Adjusted Covered Taxes of such NMCEs, which is based on a conservative measure of income and taxes. The Simplified Calculations for NMCEs only apply for the purpose of the Simplified Calculations Safe Harbour. If the terms of the Simplified Calculations Safe Harbour are not met with respect to a Tested Jurisdiction (i.e. the Routine Profits, De Minimis and ETR tests were not met), then the general GloBE computations shall apply to that jurisdiction. This means that the Simplified Calculations are alternative to the regular GloBE computations and can only be used for the purposes of the Simplified Calculations Safe Harbour and not the regular GloBE computations.

12. The Simplified Calculations for NMCEs is composed of a Simplified Income, Revenue and Tax calculations.

13. In the case of the Simplified Income Calculation, instead of computing the GloBE Income or Loss of an NMCE (i.e., the Financial Accounting Net Income or Loss adjusted in accordance with the GloBE Rules), the MNE Group will determine the NMCE's GloBE Income based on its Total Revenue as determined under CbCR.

14. In the case of the Simplified Revenue Calculation, the GloBE Revenue of the NMCE will also equal the Total Revenue of such Entity as determined under CbCR. This means that the GloBE Income and GloBE Revenue will be the same under the Simplified Income and Revenue calculations.

15. Similarly, the Simplified Tax Calculation will be based on the information being used by the MNE Group to prepare its CbC Report. The Adjusted Covered Taxes of the Constituent Entity under this calculation will be the Entity's Current Year's Accrued Income Tax, which excludes any deferred tax expenses, adjustments for non-current items and provisions for uncertain tax liabilities. The Simplified Calculations for NMCEs shall be extracted, on a Constituent Entity-by-Constituent Entity basis, from the financial accounts available to NMCEs using definitions stipulated in the Relevant CbC Regulations.

6.4. Application of the Simplified Calculations for NMCEs as part of the Simplified Calculations Safe Harbour

16. The Simplified Calculations Safe Harbour for NMCEs is an annual election and is made for each NMCE individually.

17. Assuming that the Simplified Calculations for NMCEs are the only Simplified Calculations elected by the MNE Group in the Tested Jurisdiction for the Fiscal Year, the MNE Group shall apply the regular GloBE Rules for all the other Constituent Entities of the Tested Jurisdiction, other than NMCEs, and shall apply the Simplified Calculations for NMCEs in accordance with the present guidance. As a consequence, the MNE Group will apply the following tests, after taking into account the Simplified Calculations for NMCEs to determine whether the terms of the Simplified Calculations Safe Harbour are met:

a. The Routine Profits Test shall mirror Article 5.3 with the only difference that the GloBE Income for the NMCEs (for which the election is performed) shall be equal to the relevant Total Revenue as determined under the relevant CbC regulations;

b. The De Minimis Test shall mirror Article 5.5, with the only difference that both the GloBE Revenue and the GloBE Income for the NMCEs (for which the election is performed) shall be equal to the relevant Total Revenue as determined under the relevant CbC regulations;

c. The ETR test shall mirror the GloBE rules, and in particular Article 5.1, with the only difference that the GloBE Income and the Adjusted Covered Taxes for the NMCEs (for which the election is performed) shall be respectively equal to the relevant Total Revenue and Accrued Income Tax (Current Year) for the Current Year as determined under the relevant CbC regulations.

18. If one of the tests above is met for a Tested Jurisdiction, then the terms of the Simplified Calculations Safe Harbour are met, and the Top-up Tax of that jurisdiction shall be deemed to be zero in accordance with Article 8.2.1 of the GloBE Rules.

6.5. NMCE Simplified Calculations do not undermine the integrity of GloBE Rules

19. The Inclusive Framework agreed on a framework to develop Simplified Income, Revenue and Tax calculations as part of the Simplified Calculation Safe Harbour, which are alternative calculations to the GloBE Income or Loss, GloBE Revenue, and Adjusted Covered Taxes required under the GloBE Rules. In order to meet the standards to become a simplified calculation, such alternative calculation shall:

a. provide for the same final outcome as the one provided under the GloBE Rules; or

b. should not otherwise undermine the integrity of the GloBE Rules.

20. In this context, the Simplified Income Calculation for NMCEs will not undermine the integrity of the GloBE Rules because it does not take into account expenses making it a very conservative calculation of the GloBE Income. Theoretically, there can be a situation in which the NMCE's Total Revenue can be less than the NMCE's GloBE Income because it was not subject to net upward adjustments required under GloBE (e.g. due to a Qualified Refundable Tax Credit). This creates a minor risk that does not undermine the integrity of the GloBE Rules given the size and materiality of these Entities and the limited circumstances in which the NMCE's GloBE Income would be greater than the NMCE's Total Revenue.

21. Similarly, the Simplified Revenue Calculation for NMCEs will not undermine the integrity of the GloBE Rules because it is a reasonable approximation of the GloBE Revenue. As stated above, the GloBE Revenue will not be subject to the adjustments required under the GloBE Rules, however, this minor risk is deemed acceptable because (i) the GloBE Revenue is only used for the De Minimis test under the Safe Harbour which also takes into account the GloBE Income of the Entity; and (ii) the size of such Entities should not impact significantly the jurisdiction's Safe Harbour calculations. Therefore, this minor risk does not undermine the integrity of the GloBE Rules.

22. The Simplified Tax Calculation is based on the Current Year's Accrued Income Tax as determined under CbCR which excludes any deferred tax expenses, adjustments for non-current items and provisions for uncertain tax liabilities. This calculation does not undermine the integrity of the GloBE Rules because it does not systematically overstate the tax expense for the year. Although deferred tax expense is not taken into account in the calculation, deferred tax expense has a neutral effect on the Entity's tax expense over time (i.e. in the year a DTA (or DTL) arises, it will reduce (increase) tax expense and in the year it reverses, it will increase (reduce) tax expense). In addition, some deferred tax expenses relate to the timing

of expenses and expenses are not taken into account in the denominator of the calculation, therefore, such deferred tax expenses should not be reflected in the numerator. In addition, this calculation excludes any Covered Taxes that are not reported as income taxes in the CbCR. Thus, there is little risk of consistently overstating the numerator of the ETR fraction. Given the size and materiality of such Entities, such simplified calculation should not impact significantly the calculations for the jurisdiction.

23. Therefore, given the broader definition of income and the narrower definition of taxes, the Simplified Income, Revenue and Tax Calculations for NMCEs are expected to generally result in a higher income and lower ETR than that provided under the GloBE Rules. Accordingly, the Inclusive Framework considers that the Simplified Income, Revenue, and Tax Calculations for NMCEs should not undermine the integrity of the GloBE Rules. The Inclusive Framework will review the methodology used in these Simplified Calculations no later than 2028 to evaluate whether these conclusions remain valid.

6.6. Guidance

24. Paragraph 32 of the Commentary to Article 8.2.1 would be replaced to read as follows:

> 32. The GloBE Safe Harbours are designed to limit compliance costs for MNE Groups as well as administrative burden for tax authorities and incorporate thresholds that ensure only those parts of the MNE Group's operations that are nearly certain to have no Top-up Tax liability would be eligible for the GloBE Safe Harbour. Article 8.2.1 and the definition of GloBE Safe Harbour contemplate that any GloBE Safe Harbour will be developed and released as part of the GloBE Implementation Framework. The GloBE Safe Harbours that have been agreed by the Inclusive Framework are the following:
>
> 1. Transitional CbCR Safe Harbour, set out in Annex A, Chapter 1;
> 2. Simplified Calculations Safe Harbour, set out in Annex A, Chapter 2;
> 3. QDMTT Safe Harbour, set out in Annex A, Chapter 3; and
> 4. Transitional UTPR Safe Harbour, set out in Annex A, Chapter 4.

25. The following paragraph will be added after paragraph 32:

> 32.1 The framework for a potential Simplified Calculations Safe Harbour is based on simplified calculations that will be developed as part of the GloBE Implementation Framework. The simplified calculations that have been developed by the Inclusive Framework are:
>
> a. *Non-material Constituent Entity Simplified Calculations*, set out in Annex A, Chapter 2, Section 1.

26. The following section will be added to Chapter 2 of Annex A:

Section 1 – Non-material Constituent Entity (NMCE) Simplified Calculations

Non-material Constituent Entity (NMCE) Simplified Calculations

1. In order to determine the eligibility for the Simplified Calculations Safe Harbour for a Tested Jurisdiction, a Filing Constituent Entity may make an Annual Election to determine the GloBE Income or Loss, GloBE Revenue and Adjusted Covered Taxes of a Non-Material Constituent Entity using the **NMCE Simplified Calculations.**

2. A **Non-material Constituent Entity** is an Entity, including its Permanent Establishments, that is not consolidated on a line-by-line basis in the UPE's Consolidated Financial Statements solely on size or materiality grounds and is considered a Constituent Entity in accordance with Article 1.2.2, provided that:
   a. the Consolidated Financial Statements are those that are described in paragraphs (a) or (c) of the definition provided under Article 10.1.1;
   b. the Consolidated Financial Statements are externally audited; and
   c. in the case of an Entity with a Total Revenue that exceeds EUR 50 million, its financial accounts that are used to complete the CbC Report are prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard.
3. Using the **NMCE Simplified Calculations** means applying all of the following calculations with respect to a Non-material Constituent Entity for purposes of applying the tests under the Permanent Safe Harbour:
   a. under the **Simplified Income Calculation**, the GloBE Income of a Non-Material Constituent Entity is equal to the Total Revenue as determined in accordance with the **Relevant CbC Regulations**;
   b. under the **Simplified Revenue Calculation**, the GloBE Revenue of a Non-Material Constituent Entity is equal to its Total Revenue as determined in accordance with the **Relevant CbC Regulations**; and
   c. under the **Simplified Tax Calculation**, the Adjusted Covered Taxes of a Non-Material Constituent Entity is equal to its Income Tax Accrued (Current Year) as determined in accordance with the **Relevant CbC Regulations**.
4. Relevant CbC Regulations means the Country-by-Country Reporting regulations of the UPE Jurisdiction or of the surrogate parent entity jurisdiction if a Country-by-Country Report is not filed in the UPE Jurisdiction. If the UPE jurisdiction does not have CbC requirements and an MNE Group is not required to file a CbC Report in any jurisdiction, Relevant CbC Regulations shall mean the OECD BEPS Action 13 Final Report and the OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting.

27. The Inclusive Framework agreed on a framework to develop Simplified Income, Revenue and Tax calculations as part of the Permanent Safe Harbour, which are alternative calculations to the GloBE Income or Loss, GloBE Revenue, and Adjusted Covered Taxes calculations required under the GloBE Rules. In this context, the Inclusive Framework agreed to incorporate into the Simplified Calculations Safe Harbour the Simplified Income, Revenue, and Tax Calculations for Non-Material Constituent Entities (NMCEs).

Definition Non-Material Constituent Entity

28. Under the definition set out in paragraph 2 of the box above, NMCE means an Entity that is excluded from the Consolidated Financial Statements solely on size or materiality ground of the Ultimate Parent Entity (UPE) and is considered a Constituent Entity in accordance with Article 1.2.2 of the GloBE Rules. Additionally, three additional conditions need to be met so the Constituent Entity is considered a NMCE.

29. The first condition, described in paragraph 2(a) of the box above, is that the UPE has to prepare Consolidated Financial Statements as defined by paragraphs (a) and (c) of the Consolidated Financial Statements definition in Article 10.1.1. This means that the UPE has to prepare Consolidated Financial Statements in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorized Financial Accounting Standard subject to adjustments to prevent any Material Competitive Distortions.

30. The definition of an NMCE is not met where the MNE Group has Consolidated Financial Statements as defined by paragraphs (b) or (d) of the definition of the Consolidated Financial Statements in Article 10.1.1. Consolidated Financial Statements as defined by paragraph (b) of the definition do not meet the standards of the NMCE definition because paragraph (b) refers to the financial statements of a Main Entity with its foreign Permanent Establishments (i.e. an MNE Group in accordance with Article 1.2.3). Therefore, an MNE Group that is composed exclusively of a Main Entity and its Permanent Establishments does not have NMCEs and cannot apply the NMCE Simplified Calculations.

31. Similarly, the Consolidated Financial Statements as defined by paragraph (d) do not meet the standards set in the NMCE definition because paragraph (d) is a deeming provision that applies where the UPE has not prepared a set of consolidated financial accounts. The NMCE definition requires the existence of financial statements that have been consolidated and that have been externally audited to determine the non-materiality of the Entity, and therefore, Constituent Entities of an MNE Group that has deemed Consolidated Financial Statements cannot meet the definition of NMCE.

32. The second condition is included in paragraph 2(b) of the box above which requires the Consolidated Financial Statements of the MNE Group to be externally audited. This condition requires the auditor's opinion not to contain objections (i.e. qualifications) in relation to the exclusion of the Entity from the consolidation perimeter. There is no definition for "external auditor" in the box, however, it is recognized that it has to be a legal person or individual with the expertise to undertake the relevant audit tasks. A person registered as an auditor under the laws of a jurisdiction is considered as having this expertise.

33. Lastly, the third condition in paragraph 2(c) of the above states that in the case of an Entity with a Total Revenue that exceeds EUR 50 million, the Entity's financial accounts that are used to fill in the CbC Report must be prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard.

34. Where a Main Entity with a Permanent Establishment (PE) is consolidated on a line-by-line basis, then the PE shall not be considered a NMCE irrespective of its size or materiality. On the other hand, if the Main Entity is an NMCE then all of its PEs are also considered NMCEs.

Simplified Income, Revenue and Tax Calculations

35. The Simplified Calculations for NMCEs provide for an alternative method for determining the GloBE Income or Loss, GloBE Revenue, and Adjusted Covered Taxes of such Entities as part of the Simplified Calculations Safe Harbour. The election to apply the Simplified Calculations for NMCEs to determine the eligibility for the Simplified Calculations Safe Harbour for a jurisdiction is an Annual Election that applies on an Entity-by-Entity basis not on a jurisdictional basis. For the purposes of the Simplified Calculations Safe Harbour Tests (i.e., De minimis Test, Routine Profit Test and ETR Test), the following Simplified Income, Revenue and Tax Calculations shall be undertaken for each NMCE subject to the election.

36. Under the Simplified Income Calculation, GloBE Income or Loss for an NMCE will be the Total Revenue as determined in accordance with the Relevant CbC Regulations.[5] Therefore, instead of computing the GloBE Income or Loss of an NMCE (i.e. the Financial Accounting Net Income or Loss

[5] The OECD CbCR guidance provides for a broad definition of Revenue, which includes: "revenues from sales of inventory and properties, services, royalties, interest, premiums and any other amounts", including any "extraordinary income and gains from investment activities". Revenue excludes dividends received from other Constituent Entities and other comprehensive income (e.g., "comprehensive income/earnings, revaluation, and/or unrealized gains reflected in net assets and the equity section"). Source: OECD BEPS Action 13 Final Report; OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting.

adjusted in accordance with the GloBE Rules), the GloBE Income or Loss of the NMCE will be equal to its Total Revenue as determined under the Relevant CbC Regulations.

37. Under the Simplified Revenue Calculation for an NMCE, the GloBE Revenue is equal to the Total Revenue of the Entity as determined under the Relevant CbC Regulations. This means that both the GloBE Income and GloBE Revenue will be the same amount in the context of the NMCE Simplified Calculations.

38. Under the Simplified Tax Calculation, the measure of Adjusted Covered Taxes of NMCEs is the Current Year's Accrued Income Tax as determined under the Relevant CbC Regulations. This means that the Simplified Tax Calculation excludes any deferred tax expenses, adjustments for non-current items, and provisions for uncertain tax liabilities.

39. In the case of a PE that is an NMCE, the amount of the GloBE Income, GloBE Revenue, and Adjusted Covered Tax is the Total Revenue and Income Tax Accrued as determined under the Relevant CbC Regulations with respect to such PE. For example, the total revenue reported in the financial statements of an NMCE that is a Main Entity is 100. Under the Relevant CbC Regulations, 60 of such revenue is reported in the jurisdiction of the Main Entity and 40 is reported in the jurisdiction of the PE. In this case, the GloBE Income and Revenue for the Main Entity is 60, and the GloBE Income and Revenue for the PE is 40.

Relevant CbC Regulations

40. Paragraph 4 of the box above defines the term Relevant CbC Regulations for purposes of the Simplified Calculations for NMCEs. Such term means the Country-by-Country Reporting legislation or regulations applicable in the UPE Jurisdiction or in the surrogate parent entity jurisdiction if a Country-by-Country Report is not filed in the UPE Jurisdiction. If the UPE jurisdiction does not have CbC requirements and an MNE Group is not required to file a CbC Report in any jurisdiction, Relevant CbC Regulations shall mean the OECD BEPS Action 13 Final Report and the OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting.

Monitoring

41. The OECD's CbCR Model Rules are undergoing review as part of the 2020 Review of Country-by-Country Reporting. The Inclusive Framework will monitor changes to the CbCR Model Rules as they relate to Total Revenues and Income Tax Accrued, so that any changes do not give rise to issues which may cause the NMCE Simplified Calculations to undermine the integrity of the GloBE Rules.

42. In addition, the Inclusive Framework will review the methodology used in these Simplified Calculations no later than 2028 to evaluate whether in practice these simplified calculations meet the conditions of the Permanent Safe Harbour.

Example

43. Assuming an MNE Group has two NMCEs located in jurisdiction A and three NMCEs located in jurisdiction B. In jurisdiction A, there are no other Constituent Entities other than the NMCEs, while in jurisdiction B, there are 50 Constituent Entities which are consolidated on a line-by-line basis in the Consolidated Financial Statements.

44. The MNE Group performs an election for the Simplified Calculations Safe Harbour and decides to apply the Simplified Calculations for NMCEs for the Fiscal Year. It decides to apply the Simplified Calculations for the two NMCEs located in jurisdiction A, and for only one NMCE in respect of jurisdiction B.

45. As for jurisdiction A, the overall Total Revenue of the two NMCEs is equal to EUR 250,000 and the Income Tax Accrued (Current Year), as determined under the Relevant CbC Regulation, is equal to EUR 50,000. For the purposes of the ETR test under the Simplified Calculations Safe Harbour, the GloBE Income of the jurisdiction is equal to EUR 250,000 and the Adjusted Covered Taxes of the jurisdiction is equals to EUR 50,000. The ETR will therefore be 20% test and the Top-up Tax for jurisdiction A will be deemed to be zero.

46. As for Jurisdiction B, the MNE decides to undertake the Simplified Calculations for NMCEs only with respect to one NMCE located in jurisdiction B. The 50 Constituent Entities which are consolidated on a line-by-line basis, as well as the two NMCEs for which the election is not performed, shall perform regular GloBE computations as part of the Simplified Calculations Safe Harbour. These 52 Constituent Entities are regular Constituent Entities which are blended together for the purposes of the ETR computation (i.e., no MOCEs, no JVs, nor Investment Entities). The aggregate Net GloBE Income and Adjusted Covered Taxes computed for these 52 Constituent Entities are EUR 10 million and EUR 1.6 million respectively. The Simplified Income and Simplified Tax computed for the NMCE for which the election is performed are respectively equal to EUR 100,000 and EUR 10,000. Therefore, the ETR test under the Simplified Calculation is equal to 15.94% (i.e., EUR 1,610,000/10,100,000). The ETR test under the Simplified Calculations Safe Harbour is met and therefore, the Top-up Tax of jurisdiction B is also deemed to be zero.

Sammanfattning av promemorian Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

I denna promemoria lämnas förslag på kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, lagen (2023:875) om tilläggsskatt. Genom lagen om tilläggsskatt genomfördes direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (minimibeskattningsdirektivet). Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler avseende en global minimibeskattning som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF). Modellreglerna kompletteras av förklaringar och exempel i Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), även kallad kommentaren, som godkänts av IF. Kommentaren syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna. Vidare har IF antagit administrativa riktlinjer (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) med kompletteringar till kommentaren som syftar till att ytterligare klargöra tolkning och tillämpning av reglerna.

Den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och den 15 december 2023 antog IF tre sådana administrativa riktlinjer. I den utsträckning det är fråga om förtydliganden och exempel omfattas riktlinjerna redan av de bestämmelser som infördes i lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner behöver dock kompletteras med ytterligare eller ändrade bestämmelser till den del som det är nödvändigt med ny lagstiftning med anledning av dessa administrativa riktlinjer. Detta innebär att förslag på bestämmelser lämnas t.ex. för att regelverket ska uppfylla villkoren för att vara ett godkänt regelverk för nationell tilläggsskatt så att regelverket ska kunna omfattas av andra staters förenklingsregler. Det lämnas också förslag på bestämmelser om bl.a. hur konstlade arrangemang ska behandlas vid beräkningen av den tillfälliga förenklingsregeln, en bestämmelse om en uppskjuten tillämpning av kompletteringsregeln och en ny valutaregel. Därutöver föreslås lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ändras så att utländsk nationell tilläggsskatt kan avräknas från CFC-beskattning.

I skatteförfarandelagen (2011:1244) föreslås att en övergångsbestämmelse som innebär att någon tilläggsskatterapport inte behöver lämnas in före den 30 juni 2026 förs in.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025. Det lämnas dock ett förslag om att det ska införas en möjlighet för den rapporterande enheten att begära att samtliga eller vissa av bestämmelserna ska tillämpas för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Promemorians lagförslag

Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 3 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

1 kap.

3 §[1]

Med utländsk skatt avses i denna lag följande skatter som betalats till en utländsk stat, delstat, lokal myndighet eller till Europeiska unionen:

1. allmän slutlig skatt på inkomst,
2. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
3. skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
4. skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund som uppburits i den utländska staten av skattskyldig som bedriver sjöfart eller luftfart i internationell trafik.

Med utländsk skatt avses även belopp som anges i 2 kap. 8 § första stycket 2 och 3.

Med utländsk skatt avses i 2 kap. 3–6 §§, 9 § andra stycket, 15 och 18–20 §§ även motsvarande preliminär skatt.

Med utländsk skatt avses även skatt som tas ut enligt en regel om nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 och 5 a §§ lagen (2023:875) om tilläggsskatt och som betalats till en utländsk stat.

Med utländsk skatt avses i 5 kap. skatt som beräknats på underlag som motsvarar underlaget för riskskatt enligt lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

[1] Senaste lydelse 2022:1852.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) att det i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2023:880) om ändring i den lagen ska införas en ny punkt, 2, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.	*1.* Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024. *2. Om ett beskattningsår har avslutats före 31 mars 2025 ska en tilläggsskatterapport enligt 33 d kap. 13 § ha kommit in senast den 30 juni 2026.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

Förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om tilläggsskatt (2023:875)

dels att 2 kap. 11–14, 30 och 32 §§, 3 kap. 9, 18, 20, 23, 27–29, 34 och 37–39 §§, 4 kap. 13, 17, 18, 27 och 28 §§, 5 kap. 2–4, 8 och 14 §§, 6 kap. 2 och 16 §§, 7 kap. 1, 25, 27–33, 36–41, 63, 64 och 83 §§, 8 kap. 1, 5, 6 och 13 §§ ska ha följande lydelse och att rubrikerna närmast före 2 kap. 30 §, 4 kap. 18 § och 8 kap. 1 § ska ha följande lydelse

dels att det ska införas 69 nya paragrafer, 1 kap. 4 a, 4 b, 7 a §§, 2 kap. 5 a § och 29 a–f §§, 3 kap. 6 a, 6 b, 9 a, 18 a–d, 29 a, 31 a, 31 b, 32 a, 32 b, 37 a, 37 b §§, 4 kap. 12 a–k, 19 a, 25 a–c, 28 a och 28 b §§, 5 kap. 4 a och 9 a §§, 7 kap. 30 a och 63 a–f §§, 8 kap. 4 a, 6 a, 6 b, 7 a, 11 a–f och 14– 21 §§, och närmast före 2 kap. 29 a och 29 f §§, 3 kap. 9 a, 18, 18 a och 18 d §, 4 kap. 12 a, 12 b, 12 e och 12 f §§, 5 kap. 9 a §, 8 kap. 11 a, 14, 15 och 19 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	4 a §
	De beräkningar som ska göras för att bestämma ett tilläggsskattebelopp ska göras i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning (presentationsvalutan).
	Belopp i annan valuta än presentationsvalutan ska räknas om till denna enligt de principer som används för valutaomräkning vid upprättandet av koncern-redovisningen.
	4 b §
	Om det justerade resultatet vad avser svensk nationell tilläggsskatt beräknas enligt 3 kap. 6 §, ska beräkningarna av tilläggsskatt göras i svenska kronor om samtliga koncernenheter använder svenska kronor som redovisningsvaluta.
	Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta får den rapporterande enheten välja att beräkna tilläggsskatten antingen i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets

koncernredovisning eller i svenska kronor. Vad gäller de koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutan ska omräkning ske enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt.

Ett val enligt andra stycket avser samtliga koncernenheter. Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser.

7 a §

Som en undantagen enhet behandlas också en enhet vars värde uteslutande ägs av en eller flera ideella organisationer, direkt eller indirekt, om följande kriterier är uppfyllda:

1. enheten och andra enheter som ingår i samma koncern och som inte är undantagna enheter enligt 5, 6 eller 7 § har en sammanlagd årlig intäkt som understiger 750 miljoner euro, och

2. den sammanlagda årliga intäkten för enheterna i 1 utgör mindre än 25 procent av koncernens sammanlagda årliga intäkt enligt moderföretagets koncernredovisning.

Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen i första stycket 1 justeras proportionellt.

Vid tillämpningen av beloppsgränsen i euro ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 4 §.

2 kap.

5 a §

En stats regler anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

11 §

Med moderföretag avses

1. en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över den, eller

2. huvudenheten i en sådan koncern som avses i 7 § 2.

En sådan myndighetsenhet som avses i 32 § andra stycket anses dock inte vara ett moderföretag även om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda.

12 §

Med mellanliggande moderenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe *eller* en investeringsenhet.

Med mellanliggande moderenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe, en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

13 §

Med delägd moderenhet avses en koncernenhet

1. där mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen,

2. som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen, och

3. som inte är ett moderföretag, ett fast driftställe *eller* en investeringsenhet.

3. som inte är ett moderföretag, ett fast driftställe, en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

14 §

Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse som innebär att innehavaren

1. är skyldig att post-för-post konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

2. skulle ha varit skyldig att konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post-för-post om innehavaren hade upprättat en koncernredovisning.

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

En sådan myndighetsenhet som avses i 32 § andra stycket anses inte ha bestämmande inflytande över en annan enhet.

Marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 a §

Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande

1. som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,

2. som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende skatt enligt 3 kap. 24 § i den stat som beviljar tillgodohavandet,

3. som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b §, och

4. vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c §.

29 b §

För en koncernenhet för vilken ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om skattetillgodohavandet kan överlåtas till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår då rättigheten uppkommer (uppkomståret) eller inom 15 månader från uppkomstårets utgång.

För ett företag som har förvärvat rätten till ett skattetillgodohavande är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om rätten kan överlåtas vidare till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår som rätten förvärvades. Rätten att överlåta tillgodohavandet vidare får inte vara mer begränsad än vad som gällde för det företag för vilket skattetillgodohavandet beviljades.

29 c §

För en koncernenhet för vilket skattetillgodohavandet beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om skattetillgodohavandet överlåts till någon som inte är närstående enligt 29 e § inom 15 månader från uppkomstårets

utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §. Kriteriet är uppfyllt även om skattetillgodohavandet inte har överlåtits eller har överlåtits till en närstående part om liknande skattetillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.

För ett företag som har förvärvat rätten till ett skattetillgodohavande är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om skattetillgodohavandet har förvärvats från en part som inte är närstående enligt 29 e § för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.

29 d §

Det lägsta marknadsmässiga priset motsvarar 80 procent av nuvärdet av den skatteminskning enligt 29 a § 2 som ännu inte har utnyttjats.

Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skattetillgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om tillgodohavandet inte har överlåtits, uppkomståret. Nuvärdet ska också beräknas med hänsyn till det maximala belopp som skatten kan minskas med varje år enligt villkoren för tillgodohavandet.

29 e §

Vid tillämpning av 29 b och 29 c §§ ska parterna anses vara närstående om

– en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om

bolag, av sammanlagda röster och värdet av den andra parten, eller

– någon annan, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av var och en av parterna.

Parterna ska alltid anses vara närstående om en av dem har bestämmande inflytande över den andra eller om någon annan har bestämmande inflytande över båda parterna.

Icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 f §

Med icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande och som

– om det innehas av det företag för vilket det beviljades, uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b § och inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 29 a §, eller

– om det innehas av ett företag som har förvärvat tillgodohavandet, inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 29 a §.

Icke kvalificerat skattetillgodohavande

Med *icke kvalificerat* skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte omfattas av 29 § *men som är helt eller delvis återbetalningsbart.*

Övrigt skattetillgodohavande

30 §

Med *övrigt* skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte omfattas av 29, *29 a eller 29 f §*.

32 §

Med myndighetsenhet avses en enhet

1. som helt och hållet ägs av ett offentligt organ,

2. som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som har som huvudsakligt ändamål att

a) fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller

b) förvalta och investera det offentliga organets tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar,

fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter,

3. som är redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och som årligen rapporterar in uppgifter till detta,

4. vars nettoinkomster, om dessa fördelas, endast tillgodogörs det offentliga organet utan att någon del av nettoinkomsterna fördelas till förmån för någon privatperson, och

5. vars tillgångar tillfaller det offentliga organet vid upplösning.

Med myndighetsenhet avses också en enhet som uppfyller kriterierna i första stycket men som i stället för det ändamål som anges i 2 har som huvudsakligt ändamål att förvalta eller investera det offentliga organets tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar.

3 kap.

6 §

Vad avser nationell tilläggsskatt *får* det justerade resultatet för koncernenheter *i en stat*, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§, beräknas enligt en *allmänt erkänd* redovisningsstandard *eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.*

Vad avser nationell tilläggsskatt *ska* det justerade resultatet för *svenska* koncernenheter, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§, beräknas enligt *en nationell* redovisningsstandard*. Detta gäller om alla koncernenheter i en koncern beräknar det justerade resultatet enligt den standarden.*

Första stycket gäller även för samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

	6 a § *Med en nationell redovisningsstandard avses en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.* *Som ytterligare förutsättning gäller att redovisningsstandarden är tillåten enligt lag eller av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. Dessutom ska det vara ett krav enligt lag att alla koncernenheter upprättar redovisning eller att redovisningen är föremål för en extern revision för att redovisningsstandarden ska anses vara nationell.* *6 b §* *Om inte alla svenska koncernenheter använder samma nationella redovisningsstandard eller om koncernenheternas redovisning avser ett annat räkenskapsår än vad som gäller för koncernredovisningen, ska det justerade resultatet beräknas enligt 2–5 §§.*

9 §

Utdelning eller annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen ska inte tas med i det justerade resultatet.

Detta gäller dock inte om

1. de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav, och
2. koncernenheten som tar emot utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen.

En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.	En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.

	Utdelning på vissa finansiella instrument
	9 a § *Om ett finansiellt instrument i redovisningen delas upp på en del eget kapital och en del skuld ska mottagen utdelning som är hänförlig till den del som redovisas som skuld inte behandlas som utdelning eller annan värdeöverföring enligt 9 §.* *Om ett finansiellt instrument som utfärdats av en koncernenhet och som innehas av en koncernenhet i samma koncern behandlas som skuld i redovisningen hos en av dessa och som eget kapital hos den andra, ska utfärdarens klassificering gälla vid tillämpning av 9 §.*
Skattetillgodohavanden	*Kvalificerade skattetillgodohavanden*
18 §	
Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt. *Icke kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.*	Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt.
	Om en koncernenhet har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen. *En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och avyttrar det ska behandla avyttringen enligt 18 b §. En koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla detta enligt 18 c §.*

Marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

18 a §

En koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska ta upp detta som intäkt.

Om en koncernenhet har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får denna välja att i stället minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del som skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja det skattemässiga värdet på tillgången.

18 b §

Om en koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats överlåter detta inom 15 månader från uppkomstårets utgång, ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för vad som anges i 18 a § andra stycket.

Om en koncernenhet överlåter tillgodohavandet senare än 15 månader från uppkomstårets utgång, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad proportionellt över

tillgångens återstående nyttjande-period.

18 c §

En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och använder detta för att minska sådan medräknad skatt som anges i 3 kap. 24 och 25 §§ ska ta upp skillnaden mellan skatte-minskningen och anskaffnings-värdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas som intäkt samma år som skatte-minskningen erhålls.

Om förvärvaren säljer skatte-tillgodohavandet vidare ska en vinst tas upp som intäkt eller en förlust dras av som kostnad under försäljningsåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försälj-ningspriset

– minskat med anskaffnings-värdet för tillgodohavandet,

– ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och

– minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

Om skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska ett belopp dras av som kostnad samma år som skattetillgodohavandet löper ut. Beloppet motsvarar anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

– ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket, och

– minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

<u>Övriga skattetillgodohavanden</u>

18 d §

Ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eller ett övrigt

skattetillgodohavande ska inte tas upp som intäkt.

20 §

Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag som har redovisat en sådan skattekostnad som avses i *26* § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.

I det justerade resultatet ska *ett försäkringsföretag ta med* eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.

Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag som har redovisat en sådan skattekostnad som avses i *25* § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.

Vid beräkningen av det justerade resultatet ska eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust *tas med*, i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.

Till den del en förändring av försäkringsföretagets skuld till försäkringstagare motsvaras av en utdelning eller annan värdeöverföring som vid tillämpning av 9 § inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, ska förändringen av skulden inte tas med vid beräkningen. Detsamma gäller för vinster och förluster som vid tillämpning av 10 § inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet.

23 §

Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för

1. nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt *29* och *30* §§,
2. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt *31*–34 §§, och

Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för

1. nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt *28* och *29* §§,
2. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt *30*–34 §§, och

3. nettoförändringen av skatter som redovisas direkt mot eget kapital till den del de hänför sig till intäkter eller kostnader som ingår i det justerade resultatet och som beskattas enligt lokala skatteregler.

Beräkningen av den justerade skattekostnaden ska utgå från den redovisning som används vid beräkning av det justerade resultatet enligt

2–7 §§. Vid beräkningen ska justering bara göras en gång även om flera bestämmelser skulle kunna gälla för samma skattebelopp.

I 27 § och i 7 kap. 11, 25, 63 och 64 §§ finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter till en annan koncernenhet än den som har tagit upp skatterna i sin redovisning.

27 §

Skattekostnader som avses i 24 och 25 §§ i en koncernenhets räkenskaper och avser utdelning under räkenskapsåret från en annan koncernenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnade utdelningen.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska en skattekostnad som avser utländsk skatt och som fördelas till en svensk koncernenhet enligt första stycket inte beaktas.

28 §

Skattekostnaden ska ökas med medräknade skatter enligt följande:

1. skatt som redovisats som en kostnad som påverkar resultatet före skatt,
2. skatt som avser uppskjutna skattefordringar som hanteras enligt 4 kap. 14 § första stycket,
3. belopp som avser betalning under räkenskapsåret av skatt som tidigare år inte räknats med som en skattekostnad för att skattesituationen då var osäker, och
4. belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

4. belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande *eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande* om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

29 §

Skattekostnaden ska minskas med

1. aktuell skattekostnad som avser intäkter om intäkterna inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,
2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett icke kvalificerat skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,
3. skatt som har återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, om skatten inte har behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna,
4. aktuell skattekostnad som är hänförlig till en osäker skattesituation, och
5. aktuell skattekostnad som inte förväntas bli betald inom tre år från räkenskapsårets utgång.

Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden,

marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden eller icke

marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden. För icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden gäller i stället 29 a §.

29 a §

För en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten har tagit emot med stöd av tillgodohavandet under året och det belopp som enheten har erhållit som ersättning för skattetillgodohavandet under året.

För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas och skatteminskningen som erhålls det året.

Om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare ska en vinst på tillgodohavandet minska skattekostnaden det året och en förlust dras av som kostnad.

31 a §

För en moderenhet som är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1,

3. utländsk skatt inte får avräknas senare år, och

4. belopp som inte avräknats ett tidigare år beaktas vid

omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk.

Skattefordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas enligt 1 multiplicerad med det lägre av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen ska den fiktiva uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

31 b §

När en sådan omklassificering som anges i 31 a § första stycket 4 sker och utländsk skatt därför avräknas ska den justerade skattekostnaden ökas med ett belopp som motsvarar så stor del av den fiktiva uppskjutna skattefordran beräknad enligt 31 a § som motsvarar det belopp som avräknats till följd av omklassificeringen.

32 a §

För en moderenhet som är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en särskild uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1, och

3. belopp som inte avräknats ett tidigare år får avräknas senare år mot skatt på den inhemska inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat.

Den särskilda uppskjutna skattefordran i första stycket ska uppgå till det lägsta av

1. det högsta tillåtna avräkningsbeloppet som enligt nationella regler får beaktas ett senare år, och

2. moderenhetens inhemska förlust för beskattningsåret enligt nationella regler multiplicerad med den nationella skattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen ska den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

32 b §

När avräkning av utländsk skatt sker ett senare år på det sätt som anges i 32 a § första stycket 3, ska den justerade skattekostnaden ökas med ett belopp som motsvarar den särskilda uppskjutna skattefordran.

34 §

Följande ska inte räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet:

1. skattekostnad som är hänförlig till poster som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,
2. skattekostnad som är osäker,
3. skattekostnad som avser utdelning från en koncernenhet,
4. skattekostnad som avser en uppskjuten skatteskuld om skatteskulden omfattas av ett val enligt 4 kap. 17 §,
5. effekter som uppstår när värdet i redovisningen på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i redovisningen ändras,
6. skattekostnad som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras, och
7. effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas.

Första stycket 7 ska inte tillämpas på en sådan särskild uppskjuten skattefordran som avses i 32 a §.

37 §	
Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten.	Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten. *Om de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat uppgår till ett negativt belopp, ska en överskjutande skattefordran bestämmas. Den överskjutande skattefordran ska bestämmas till samma belopp som den sammanlagda justerade skattekostnaden uppgår till. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten ökas med ett positivt belopp motsvarande den överskjutande skattefordran.*
Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för *investeringsenheter* finns i 7 kap. 28 och 29 §§.	Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för *sådana enheter* finns i 7 kap. 28 och 29 §§.
	37 a § *En överskjutande skattefordran enligt 37 § eller enligt 4 kap. 19 a § ska, under varje efterföljande räkenskapsår då det uppkommer ett positivt justerat resultat i den aktuella staten och då den justerade skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp, minska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten, dock lägst till noll.*
	37 b § *När en överskjutande skattefordran bestäms ska fordran*

registreras i en förteckning över överskjutande skattefordringar.

När en överskjutande skattefordran minskar den justerade skattekostnaden enligt 37 a § ska den överskjutande skattefordran i förteckningen minskas med samma belopp.

38 §

Om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen ska en procentsats för tilläggsskatt beräknas. Med procentsats för tilläggsskatt avses minimiskattesatsen minskad med koncernens effektiva skattesats för räkenskapsåret i den aktuella staten.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med *överskjutande vinst* avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Tilläggsskattebelopp som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter finns i 7 kap. 30 §§.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med *överskjutande vinst* avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Tilläggsskattebelopp som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter* finns i 7 kap. 30 §§.

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det aktuella räkenskapsåret. Nationell tilläggsskatt ska dras ifrån eller läggas till enligt förutsättningarna i 39 §.

39 §[1]

Tilläggskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheterna hör hemma.

Om utländsk nationell tilläggsskatt för koncernenheterna i en medlemsstat i Europeisk unionen beräknats med utgångspunkt i IFRS som antagits av International Accounting Standards Board eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med

[1] Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

förordning (EG) nr 1606/2002, alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp inte beräknas för enheterna i staten.

Till den del nationell tilläggsskatt inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den skulle ha betalats ska den läggas till tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i den staten i form av ett tillkommande tilläggsskattebelopp.

4 kap.

Säkringsinstrument

12 a §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med vinster och förluster hänförliga till valutakursförändringar avseende säkringsinstrument som återspeglas i koncernenhetens redovisade resultat, om

1. den aktuella valutakursrisken som har säkrats genom säkringsinstrumentet avser ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav,

2. vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital i moderföretagets koncernredovisning, och

3. säkringsinstrumentet bedöms utgöra en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Ackordsvinster

12 b §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med en ackordsvinst om förutsättningarna i 1 eller 2 är uppfyllda:

1. Ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som

a) övervakas av en domstol eller motsvarande instans, eller

b) hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande.

2. Ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i intressegemenskap med gäldenären och det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom tolv månader, om det inte vore för det medgivna ackordet.

Om en ackordsuppgörelse omfattar både borgenärer som är och som inte är i intressegemenskap med gäldenären, gäller första stycket hela ackordsuppgörelsen.

12 c §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten också välja att inte ta med en ackordsvinst i det justerade resultatet om

1. ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i intressegemenskap med gäldenären, och

2. gäldenärens skulder omedelbart före ackordsuppgörelsen översteg värdet av dess tillgångar.

Det belopp som får undantas vid beräkningen uppgår till det lägsta av

1. det belopp med vilket gäldenärens skulder översteg värdet av dess tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen, och

2. det belopp av ackordsvinsten som inte är en skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där gäldenären hör hemma.

12 d §

Bedömningen av om två företag är i intressegemenskap ska vid tillämpning av 12 b och 12 c §§ göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Undantagna utdelningar och andra värdeöverföringar

12 e §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att ta med sådana utdelningar och andra värdeöverföringar från portföljinnehav som enligt 3 kap. 9 § inte ska tas med.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

12 f §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att ta med redovisad vinst eller förlust avseende ägarintressen som enligt 3 kap. 10 § inte ska tas med. Detta gäller för ägarintressen som inte utgör kvalificerade ägarintressen om någon av följande förutsättningar är uppfyllda:

1. Den redovisade posten avser vinst eller förlust hänförlig till värdering till verkligt värde eller

nedskrivning av ett ägarintresse och ägarenheten beskattas för värdeförändringen eller, om ägarenheten beskattas först vid realisering, ägarenhetens bokförda uppskjutna skatt har påverkats av värdeförändringen.

2. Den redovisade posten är en vinst eller förlust hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet som ägarenheten redovisar enligt kapitalandelsmetoden.

3. Vid avyttring av ägarintresset är vinst skattepliktig och förlust avdragsgill vid den nationella inkomstbeskattningen.

12 g §

Ett val enligt 12 f § gäller för samtliga koncernenheter som hör hemma i samma stat och för samtliga sådana ägarintressen som dessa koncernenheter innehar. Valet gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Om ett ägarintresse har gett upphov till en förlust eller ett kostnadsavdrag som har beaktats vid beräkningen av det justerade resultatet ska dock det ägarintresset fortsatt omfattas av valet, även om valet i övrigt återkallas.

12 h §

Med kvalificerat ägarintresse avses ett ägarintresse i en skattetransparent enhet under förutsättning att

– investeringen behandlas som en ägarandel enligt nationell skattelagstiftning och enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den

skattetransparenta enheten bedriver verksamhet,

– den skattetransparenta enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inte ingår i samma koncernredovisning som ägarenheten, och

– en investering i ägarintresset rimligen kan förväntas ge en positiv avkastning endast på grund av möjligheten för ägarenheten att tillgodogöra sig skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden.

Bedömningen av vilken avkastning som rimligen kan förväntas ska baseras vad som är känt vid tidpunkten för investeringen.

12 i §

För en ägarenhet som omfattas av ett val enligt 12 f § gäller följande avseende en kvalificerad transparent skatteförmån hänförlig till innehav av ett kvalificerat ägarintresse. Om ägarenheten i sin redovisning har hanterat skatteförmånen som en minskning av enhetens skattekostnad, får skatteförmånen läggas till vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheten. Förmånen får behandlas som en återbetalning av investerat belopp, till den del förmånen tillsammans med utdelning, återbetalning från det kvalificerade ägarintresset eller köpeskilling vid avyttring av ägarintresset sammantaget motsvarar ägarenhetens anskaffningskostnad för det kvalificerade ägarintresset.

När anskaffningskostnaden för det kvalificerade ägarintresset till sin helhet anses återbetalad enligt första stycket, ska ytterligare kvalificerad transparent skatteförmån, utdelning eller återbetalning från det kvalificerade ägarintresset som tillkommer

ägarenheten, i stället minska den justerade skattekostnaden. Motsvarande gäller för köpeskilling vid avyttring av det kvalificerade ägarintresset.

12 j §

Om koncernenheten i sin redovisning periodiserar den kvalificerade transparenta skatteförmånen proportionerligt över det kvalificerade ägarintressets förväntade innehavstid, ska samma periodisering gälla vid tillämpning av 12 i §.

Om koncernenheten inte tillämpar proportionerlig periodisering i sin redovisning kan den rapporterande enheten välja att ändå tillämpa den principen vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för ägarenheten. Ett sådant val måste göras avseende det tidigaste av antingen det första år som ägarenheten innehar det aktuella kvalificerade ägarintresset eller det första år som ägarenheten omfattas av denna lag eller av utländsk lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna.

12 k §

Med kvalificerad transparent skatteförmån avses det belopp som motsvarar summan av

– skattetillgodohavanden som tillgodoräknas en ägarenhet av ett kvalificerat ägarintresse, och

– underskott hänförligt till ett kvalificerat ägarintresse som är skattemässigt avdragsgillt för ägarenheten, multiplicerat med den nominella inkomstskattesatsen som ägarenheten beskattas med i den stat där den hör hemma.

13 §

Vid beräkning av den effektiva skattesatsen i en stat enligt 3 kap. 37 § får den rapporterande enheten välja att, i stället för att för koncernenheterna i staten beakta uppskjutna skattejusteringsbelopp beräknade enligt 3 kap. 31–36 §§, ta upp en särskild uppskjuten skattefordran. Detta gäller bara om det sammanlagda justerade resultatet för de koncernenheter som hör hemma i staten är en förlust. Den särskilda uppskjutna skattefordran ska motsvara koncernenheternas sammanlagda justerade förlust multiplicerad med minimiskattesatsen.

Ett val enligt första stycket gäller för samtliga koncernenheter i den aktuella staten och får inte göras avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem.

Ett val enligt första stycket gäller för samtliga koncernenheter i den aktuella staten och får inte göras avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem *som kan vara tillämpligt för någon av de aktuella koncernenheterna.*

Ett val enligt första stycket får göras endast för det första räkenskapsår som en enhet i den stat som valet gäller ingår i den koncern som omfattas av denna lag eller av utländsk lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet.

17 §

Den rapporterande enheten får välja att vid beräkningen av den justerade skattekostnaden inte beakta en uppskjuten skatteskuld som inte förväntas bli reglerad inom den tid som anges i 3 kap. 35 § första stycket.

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser. *Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet.*

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Tillkommande tilläggsskattebelopp när *koncernenheterna* i en stat *inte redovisar vinst*

Tillkommande tilläggsskattebelopp när *det sammanlagda justerade resultatet* i en stat *är en förlust*

18 §

Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas, om

1. koncernenheterna i en stat *sammantaget inte redovisar någon justerad nettovinst*, och

1. *det sammanlagda justerade resultatet för* koncernenheterna i en stat *är en förlust*, och

2. den justerade skattekostnaden är

a) ett negativt belopp, och

b) lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

19 a §

Om ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas enligt 18 § kan den rapporterande enheten välja att i stället för att tillämpa 18 och 19 §§ beräkna en överskjutande skattefordran. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Den överskjutande skattefordran ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vad som sägs i 3 kap. 37–37 b §§ gäller för en överskjutande skattefordran beräknad enligt första och andra styckena.

25 a §

Om en fordran avseende avräkning av utländsk skatt har beräknats enligt en skattesats som överstiger minimiskattesatsen, ska den räknas om genom att det redovisade beloppet multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

25 b §

En fordran avseende uppskjuten skatt som tas upp enligt 25 § och som är hänförlig till ett övrigt skattetillgodohavande ska inte minska skattekostnaden enligt 3 kap. 29 §.

25 c §

Vid tillämpning av 25 § ska en koncernenhet ta upp sådana uppskjutna skattefordringar avseende ej utnyttjade förlustavdrag som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att

kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda.

27 §

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som avses i 25 § ska inte justeras enligt 3 kap. 34 eller 35 §.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat ska undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat ska *dock* undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

28 §

Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna, med undantag för lager, motsvara det värde som de överförda tillgångarna hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde.

Första stycket gäller för samtliga transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätten från en part till en annan. Bestämmelsen ska även tillämpas om en koncernenhet skriver upp värdet på tillgångar i redovisningen.

Om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår ska inte första och andra styckena tillämpas på leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar totalavkastning.

28 a §

Vid transaktioner som avses i 28 § får den förvärvande koncernenheten ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del som den avyttrande

koncernenheten har beskattats för transaktionen.

En fordran avseende uppskjuten skatt enligt första stycket får inte överstiga skillnaden mellan det skattemässiga värdet på en tillgång enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen. En sådan fordran ska inte påverka det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt 3 kap. 30–34 §§ för det år då fordran skapas. I stället ska fordrans värde justeras årligen i proportion till den minskning av det bokförda värdet för tillgången som görs det året.

28 b §

Vid transaktioner som avses i 28 § kan den förvärvande koncernenheten välja att, i stället för värdet enligt den paragrafen, använda tillgångens verkliga värde. Detta gäller om

– koncernenheten i redovisningen tar upp den förvärvade tillgången till verkligt värde, och

– en fordran avseende uppskjuten skatt enligt 28 a § skulle uppgå till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen.

5 kap.

2 §

Vid beräkningen enligt 3 kap. 38 § av den överskjutande vinsten ska en koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat minskas med ett substansbelopp. Substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat är summan av ett belopp som avser personalkostnader beräknade enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar beräknat enligt 4 §.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter*.

3 §

Beloppet för personalkostnader för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar för koncernen i den staten i enhetens ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll.

Om anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar i en koncernenhets ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll, arbetar mer än femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma är beloppet för personalkostnader för koncernenheten fem procent av kostnaderna för dessa anställda och oberoende uppdragstagare.

Om anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar i en koncernenhets ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll, arbetar högst femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet för personalkostnaderna för den koncernenheten den andel av kostnaderna som härför sig till arbetet där.

Följande ska inte ingå i beräkningen:

1. personalkostnader som lagts till balansvärdet på sådana materiella anläggningstillgångar som avses i 4 §, och
2. personalkostnader som kan hänföras till det resultat som inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §.

4 §

Beloppet för materiella anläggningstillgångar *för en koncernenhet är fem procent av balansvärdet på sådana tillgångar i den stat där koncernenheten hör hemma.*

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar *befinner sig mer än femtio procent av tiden i den stat där koncernenheten hör hemma är beloppet för materiella anläggningstillgångar fem procent av balansvärdet på tillgångarna.*

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar befinner sig högst femtio procent av tiden i den stat där koncernenheten hör hemma, uppgår beloppet för tillgångar till högst den andel av beloppet som motsvaras av den tid som tillgångarna befinner sig där.

Som materiella anläggningstillgångar behandlas också följande tillgångar om de finns i eller kan hänföras till samma stat:

1. naturresurser,

2. leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen, och

3. en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser och som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Följande ska inte ingå i beräkningen:

1. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering, och

2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i verksamhet som avses i 15 §.

4 a §

Följande ska inte ingå i beräkningen enligt 4 §:

1. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering, och

2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i verksamhet som avses i 15 §.

Materiella anläggningstillgångar som är belägna i samma stat som leasegivaren hör hemma i ska dock inte undantas enligt första stycket 1. Detta gäller till den del balansvärdet på tillgångarna hos leasegivaren överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren utifrån värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

Om en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång men använder den återstående delen av tillgången för eget bruk ska värdet fördelas mellan delarna utifrån vad som är

skäligt. För den del som leasas ut ska andra stycket tillämpas.	
8 §	
Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt *med* 7 kap. 12 och 13 §§.	Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt 7 kap. 12 och 13 §§.
	Moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning
	9 a § *För ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beloppet för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där moderföretaget hör hemma sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som delas ut som sådan avdragsgill utdelning som avses i 7 kap. 66–70 §§.* *Första stycket gäller även andra koncernenheter om de omfattas av 7 kap. 70 §.*
14 §	
Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter eller på *investeringsenheter*. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.	Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter, *investeringsenheter* eller på *försäkringsinvesteringsenheter*. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.

6 kap.

2 §

Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §.

En minoritetsägd koncernenhet, ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag är skattskyldiga för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 eller 45 §.

Om ett fast driftställe ska behandlas som statslöst enligt 1 kap. 15 § är det skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §.

16 §

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 2 § sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Om tilläggsskatt ska sättas ned enligt första stycket ska även tilläggsskatt enligt 2 § för andra svenska koncernenheter i samma koncern sättas ned till noll under samma period. Detta gäller dock inte för en svensk koncernenhet som innehas av en *mellanliggande* moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om *den mellanliggande* moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

Om tilläggsskatt ska sättas ned enligt första stycket ska även tilläggsskatt enligt 2 § för andra svenska koncernenheter i samma koncern sättas ned till noll under samma period. Detta gäller dock inte för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 4 eller 5 § avseende svenska koncernenheter sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

För en koncern med samtliga koncernenheter i Sverige ska den tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 2, 4 eller 5 § sättas ned till noll under de första fem åren som koncernen omfattas av denna lag.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

7 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– delägarbeskattade enheter (2–16 §§),

– fasta driftställen (17–26 §§),

– investeringsenheter (27–40 §§),

– investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter* (27–40 §§),

– minoritetsägda koncernenheter (41 och 42 §§),

– samriskföretag (43–47 §§),

– enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern (48–56 §§),

– överföring av tillgångar och skulder (57–62 §§),

– kontrollerade utländska företag och hybridenheter (63–65 §§),

– koncernenheter med flera moderföretag (71–77 §§), och

– godkänt utdelningsskattesystem (78–83 §§).

25 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som enligt första stycket fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

27 §

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska beräknas enligt 28–32 §§. Detta gäller dock inte om

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska beräknas enligt 28–32 §§. Detta gäller dock inte om

1. enheten är en skattetransparent enhet, eller
2. den rapporterande enheten har gjort ett val enligt 33 eller 36 §.

28 §

En investeringsenhets effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade resultat.

En investeringsenhets *och en försäkringsinvesteringsenhets* effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av *enhetens* justerade resultat.

Den effektiva skattesatsen *för investeringsenheten* ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där *investeringsenheten* hör hemma. Om flera investeringsenheter hör

Den effektiva skattesatsen ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där *enheten* hör hemma. Om flera investeringsenheter *respektive försäkringsinvesteringsenheter* hör

hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.	hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.
29 §	
Vid beräkningen enligt 28 § ska beaktas endast den del av den justerade skattekostnaden som är hänförlig till koncernens andel av	
1. justerad vinst, och	
2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.	2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten *eller försäkringsinvesteringsenheten* i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.
Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst ska inte beaktas.	Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *enhetens* justerade vinst ska inte beaktas.
30 §	
Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.	Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *och för en försäkringsinvesteringsenhet* ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.
Tilläggsskattebeloppet för *investeringsenheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.	Tilläggsskattebeloppet för *enheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *enhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.
Om flera investeringsenheter hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av *investeringsenheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.	Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av *enheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.

30 a §

Tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma.

31 §

En investeringsenhets substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Beloppet för personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar ska tas med i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst.

En investeringsenhets *och en försäkringsinvesteringsenhets* substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Beloppet för personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar ska tas med i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av *enhetens* justerade vinst.

En rapporterande enhet får välja att inte göra avdrag för substansbelopp. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

32 §

Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhets justerade vinst motsvara moderföretagets andel av dess justerade resultat enligt 6 kap. 4 och 7 §§. Vid beräkningen av andelen ska ägarintressen som omfattas av ett val enligt 33 eller 36 § inte beaktas.

Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhets *eller en försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst motsvara moderföretagets andel av dess justerade resultat enligt 6 kap. 4 och 7 §§. Vid beräkningen av andelen ska ägarintressen som omfattas av ett val enligt 33 eller 36 § inte beaktas.

33 §

En rapporterande enhet får välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet om ägarenheten

1. är skattskyldig i den stat där den hör hemma enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten, och

1. är skattskyldig i den stat där den hör hemma enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten och beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen, *eller*

2. beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.	2. *är ett ömsesidigt försäkringsföretag*.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

36 §

En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet, om	En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, om
1. ägarenheten inte är en investeringsenhet, och	1. ägarenheten inte är en investeringsenhet *respektive en försäkringsinvesteringsenhet*, och
2. *ägarenheten* rimligen kan förväntas *bli föremål för beskattning av utdelningar från investeringsenheten till* en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.	2. *det* rimligen kan förväntas *att utdelningar från investeringsenheten respektive försäkringsinvesteringsenheten till ägarenheten sammantaget beskattas med* en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

37 §

Vid ett val enligt 36 § gäller följande:

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.	1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets *eller en försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.
2. Investeringsenhetens medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från *investeringsenheten*.	2. Investeringsenhetens *respektive försäkringsinvesteringsenhetens* medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från *enheten*.
3. Investeringsenhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens	3. Investeringsenhetens *respektive försäkringsinvesterings-*

andel av *investeringsenhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt bestämmelserna i 3, 4, 5 kap. och 27–30 §§ i detta kapitel. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.

enhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av *enhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens *respektive försäkringsinvesteringsenhetens* justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt bestämmelserna i 3, 4, 5 kap. och 27–30 §§ i detta kapitel. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.

38 §

En investeringsenhets ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret ska beräknas genom att *investeringsenhetens* justerade vinst för det året minskas med följande poster, dock lägst till noll:

1. *investeringsenhetens* medräknade skatter,

2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,

En investeringsenhets *respektive en försäkringsinvesteringsenhets* ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret ska beräknas genom att *enhetens* justerade vinst för det året minskas med följande poster, dock lägst till noll:

1. *enhetens* medräknade skatter,

2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter *respektive försäkringsinvesteringsenheter* under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,

3. justerade förluster som uppstår under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår, och

4. återstående justerade förluster som har uppstått före beräkningsperioden.

39 §

Med uppskattad utdelning avses att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte

Med uppskattad utdelning avses sådan värdeöverföring eller annan transaktion som beskattas som utdelning i den stat där ägarenheten hör hemma. Med

tillhör koncernen. Utdelningen *ska* anses uppgå till den andel av den ej utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.	*uppskattad utdelning avses också* att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet *respektive en försäkrings-investeringsenhet*, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. *Vid en sådan överföring ska* utdelningen anses uppgå till den andel av den ej utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.

Med *beräkningsår* avses det tredje året som föregår räkenskapsåret.

Med *beräkningsperiod* avses den period som börjar den första dagen av det tredje året som föregår räkenskapsåret och som slutar den sista dagen av räkenskapsåret.

40 §

Om den rapporterande enheten återkallar valet ska investeringsenhetens justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som återkallelsen avser. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att en sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.	Om den rapporterande enheten återkallar valet ska investeringsenhetens *respektive försäkrings-investeringsenhetens* justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som återkallelsen avser. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att en sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

41 §

Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska, vad avser koncernenheter som ingår i en minoritetsägd undergrupp, göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en egen koncern. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad enligt 3 kap. 37 § och dess tilläggsskattebelopp beräknat enligt 3 kap. 38 §.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som	Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som

inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet.	inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*.
63 §	
Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag.	Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en svensk koncernenhet som är ett kontrollerat utländskt företag enligt lagstiftningen i en annan stat f inte beaktas.*

I fråga om skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen enligt första stycket motsvara det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna.

Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

63 a §

Vid fördelningen enligt 63 § av kostnaden för medräknade skatter som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag, vilket beräknar skatten för samtliga sådana företag gemensamt, ska bestämmelserna i 63 b–63 f §§ tillämpas.

63 b §

För varje kontrollerat utländskt företag som omfattas av ett system som anges i 63 a § ska ett fördelningsbelopp beräknas genom

att företagets andel av den inkomst som den skattekostnad som avses i 63 a § är hänförlig till multipliceras med skillnaden mellan skattesatsen enligt nämnda system och den effektiva skattesatsen.

63 c §

Kostnaden för medräknade skatter enligt 63 a § ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag med ett belopp som motsvaras av skattekostnaden multiplicerad med kvoten av företagets fördelningsbelopp och fördelningsbeloppen för samtliga kontrollerade utländska företag.

63 d §

Med effektiv skattesats i 63 b § avses den effektiva skattesatsen för enheterna i en stat med följande avvikelser. Beräkningen ska ske utan hänsyn till skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag och med beaktande av sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a §.

63 e §

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att enheten omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln i 8 kap. 3–5 §§, ska den effektiva skattesatsen utgöras av den skattesats som framgår av 8 kap. 4 §.

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att en stat omfattas av förenklingsregeln i 8 kap. 19 §, ska den effektiva skattesatsen motsvara

– summan av skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv

skattesats och nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a §,

– dividerat med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt.

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag av andra skäl än de som anges i första och andra styckena, ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten mellan koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport.

63 f §

För ett kontrollerat utländskt företag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska den effektiva skattesatsen motsvara den skattesats som beräknas gemensamt enligt 63 d–e §§ för enheter i koncernen som hör hemma i samma stat som företaget om dessa enheters inkomst motsvarar den största andelen av den inkomst som anges i 63 b § första stycket.

Om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där företaget hör hemma ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten och den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten och som omfattas av det system för beskattning som anges i 63 a §.

64 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser

hybridenhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena.	hybridenhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybridenhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas.*

Med hybridenhet avses en enhet som är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma.

83 §

Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt *med* 3 kap. 40 och 41 §§.	Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt 3 kap. 40 och 41 §§.

8 kap. Förenklingsreg*eln*

8 kap. Förenklingsreg*ler*

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om
– tidsgräns för förenklingsregeln (2 §),
– villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–7 §§),
– särskilda enheter och koncerner (8–11 §§),

	– konstlade arrangemang (11 a–11 f §§)
– undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §), och – övergångsår (13 §),	
	– tillfällig förenklingsregel vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt (14 §), *– förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen (14–18 §§), och* *– en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt (19 och 20 §§).*
	4 a § *En skattekostnad som ett fast driftställe har haft i den stat där det hör hemma ska inte inkluderas vid beräkningen enligt 4 § första stycket i den stat där huvudenheten hör hemma.* *Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte tillämpar 3–5 §§ i den stat där en sådan enhet hör hemma, behöver en skattekostnad som en ägarenhet eller huvudenhet har haft enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller fasta driftställen inte fördelas vid beräkningen enligt 4 § första stycket vad avser den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.*
5 §	
Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna som hör hemma i den staten har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet, beräknat enligt 5 kap. 2–10 §§. Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade *land-för-land-rapport*.	Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna som hör hemma i den staten har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet, beräknat enligt 5 kap. 2–10 §§. Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade *finansiella rapport*.

6 §

Med kvalificerad land-för-land-rapport avses i 3–5 §§ en rapport som har upprättats på grundval av en kvalificerad finansiell rapport.

Med kvalificerad finansiell rapport avses

1. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning,

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt

– en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller

– en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig, eller

3. om en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl, koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten.

4. om inte ett fast driftställes uppgifter framgår av 1–3, en separat finansiell rapport där det fasta driftställets andel av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt framgår.

Uppgifter för en koncernenhet som grundar sig på en kvalificerad finansiell rapport får inte hämtas från olika rapporter.

Uppgifter för koncernenheter som hör hemma i samma stat får inte hämtas från olika slags rapporter. Detta gäller dock inte för fasta driftställen och en sådan koncernenhet utan väsentlig betydelse som avses i 16 §.

6 a §

Med kvalificerad finansiell rapport avses även en förvärvad koncernenhets räkenskaper i vilken värdet på tillgångarna och skulderna har justerats utifrån köpeskillingen för enheten

– om samma justeringar har gjorts i koncernens land-för-land-rapportering för räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022, eller

– om justeringarna har gjorts enligt lag eller annan författning.

En kvalificerad finansiell rapport enligt första stycket ska justeras enligt följande vid tillämpningen av

4–5 §§. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021 ska läggas till vinsten före bolagsskatt. Vid tillämpningen av 4 § gäller detta dock bara om räkenskaperna inte innehåller motsvarande justering av uppskjuten skatt hänförlig till goodwillposten.

6 b §

En koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln i 3–5 §§. Uppgifterna om koncernenhetens totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt ska då hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.

7 a §

När den tillfälliga förenklingsregeln i 3–5 §§ tillämpas ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagande koncernenhets kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport inkluderas i respektive koncernenhets totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt. Även sådana finansiella rapporter anses vara kvalificerade finansiella rapporter enligt 6 §.

Konstlade arrangemang

11 a §

Vid tillämpningen av 3–7 §§ ska följande justeringar göras om ett konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022:

1. Kostnader eller förluster som uppstår till följd av arrangemang enligt 11 b § 1 eller 2 ska inte tas

med i koncernenheternas sammanlagda vinst eller förlust i staten.

2. Skattekostnader som uppstår till följd av ett arrangemang enligt 11 b § 3 ska inte tas med i koncernenheternas sammanlagda skattekostnader i staten.

11 b §

Med konstlat arrangemang avses:

1. ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning,

2. ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger, eller

3. ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger

11 c §

Med arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning avses en överenskommelse där en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i den förstnämnda koncernenhetens redovisning under förutsättning att

1. kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos den andra koncernenheten, eller

2. den andra koncernenheten beskattningsbara inkomst inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid.

Första stycket gäller inte om kostnaden eller förlusten endast kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål

11 d §

Med arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att en kostnad eller förlust tas med i en koncernenhets finansiella rapporter och

1. kostnaden eller förlusten tas med i en annan koncernenhets finansiella rapporter, eller

2. det uppstår ett avdragsgillt belopp vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för en annan koncernenhet som hör hemma i en annan stat.

11 e §

Med arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att mer än en koncernenhet inkluderar delar av eller hela skattekostnaden:

1. i sin justerade skattekostnad, eller

2. vid beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt 4 §.

Första stycket gäller dock inte om den inkomst som skattekostnaden är hänförlig till tas med i de finansiella rapporterna för varje sådan koncernenhet.

11 f §

En koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 bara om

– arrangemanget har ingåtts, ändrats eller överförts efter den 15 december 2022,

– fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget skiljer sig från fullgörandet före den 15 december 2022, eller

– det har skett en förändring i redovisningen efter den 15 december 2022 vad avser arrangemanget.

13 §

Vid tillämpningen av 4 kap. *26 och 28 §§* ska ett övergångsår enligt 4 kap. *25* § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år då 3–5 §§ tillämpas av koncernenheten.

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska *övergångsåret vara det första* räkenskapsår då 3–5 §§ *inte längre* tillämpas i fråga om *en koncernenhet till vilken en tillgång har överlåtits. Detta gäller dock inte om den avyttrande koncernenheten omfattas av en regel om tilläggsskatt eller om överföringen ger upphov till en skattepliktig vinst enligt denna lag.*

Vid tillämpningen av 4 kap. *25* § ska ett övergångsår enligt 4 kap. *26* § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år då 3–5 §§ tillämpas av koncernenheten.

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska *en överförande koncernenhets övergångsår enligt 4 kap. 26 § inte inkludera ett* räkenskapsår då 3–5 §§ tillämpas i fråga om *enheten*.

Tillfällig förenklingsregel vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt

14 §

Tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma. Detta gäller om den stat där moderföretaget hör hemma har en bolagsskattesats om minst 20 procent för varje räkenskapsår under övergångsperioden.

Med övergångsperioden avses de räkenskapsår som inte omfattar mer än tolv månader och som börjar den 31 december 2025 eller tidigare och slutar före den 31 december 2026.

Förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen

15 §

Den rapporterande enheten får välja att göra en förenklad beräkning för att fastställa justerat resultat, intäkt och justerad skattekostnad för en koncernenhet utan väsentlig betydelse.

16 §

Med koncernenhet utan väsentlig betydelse avses en koncernenhet, inklusive dess fasta driftställen, som inte konsolideras post-för-post i moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av dess storlek eller att den inte är av väsentlig betydelse. Detta gäller bara om

1. koncernredovisningen omfattas av 2 kap. 19 § 1 och 3, och

2. koncernredovisningen är föremål för en extern revision.

Om koncernenheten har intäkter som överstiger 50 miljoner euro ska dess räkenskaper som ligger till grund för en land-för-land-rapport vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Vid tillämpningen av den beloppsangivelse i euro som finns i andra stycket ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

17 §

En förenklad beräkning för en koncernenhet utan väsentlig betydelse innebär att

1. justerat resultat utgörs av enhetens intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler,

2. intäkt utgörs av enhetens intäkt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler, och

3. justerad skattekostnad utgörs av årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Punkterna 1–3 gäller även vid tillämpningen av 3–5 §§.

18 §

Med relevanta land-för-land-rapporteringsregler avses rapporteringsbestämmelserna i den stat där moderföretaget hör hemma eller, om en land-för-land-rapport inte lämnas in i den stat moderföretaget hör hemma, i den stat där ett ställföreträdande moderföretag hör hemma.

Om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat där moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler OECD:s standard om land-för-land-rapportering (BEPS åtgärd 13) och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering.

Förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt

19 §

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska anses vara noll om statens regler uppfyller villkoren för att omfattas av en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt. En stats regler anses uppfylla sådana villkor om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

20 §

Vad som sägs i 19 § gäller bara om det är en sådan tilläggsskatt som avses i 3 kap. 39 § första stycket.

Val

21 §

Den rapporterande enheten får välja att tillämpa förenklingsreglerna i detta kapitel. Ett sådant

val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

3. Bestämmelserna i 7 kap. 63 a–f §§ tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

4. Om den rapporterande enheten begär det får dock samtliga eller vissa av bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över promorian Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner lämnats av Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Ekobrottsmyndigheten, Fastighetsägarna Sverige, FAR, Finansinspektionen, Finansbolagens förening, Föreningen Svensk Sjöfart, Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Göteborgs kommun, Kammarrätten i Göteborg, Malmö kommun, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Skatteverket, Stockholms kommun, Svensk Försäkring, Stockholms universitet (juridiska fakulteten), Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund och Uppsala universitet (juridiska fakulteten).

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Kronofogdemyndigheten, Lantbrukarnas Riksförbund, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Näringslivets Regelnämnd, Riksrevisionen, Region Stockholm, Region Skåne, Srf konsulternas förbund, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Svensk värdepappersmarknad, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Västra Götalandsregionen, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA) och Svenska Bankföreningen.

Utöver instanserna på remisslistan har yttranden också inkommit från Länsförsäkringar AB, Skandia och Movestic Livförsäkring AB.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

dels att 1 kap. 3 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 1 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

1 kap.

3 §[1]

Med utländsk skatt avses i denna lag följande skatter som betalats till en utländsk stat, delstat, lokal myndighet eller till Europeiska unionen:

1. allmän slutlig skatt på inkomst,
2. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
3. skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
4. skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund som uppburits i den utländska staten av skattskyldig som bedriver sjöfart eller luftfart i internationell trafik.

Med utländsk skatt avses även belopp som anges i 2 kap. 8 § första stycket 2 och 3.

Med utländsk skatt avses i 2 kap. 3–6 §§, 9 § andra stycket, 15 och 18–20 §§ även motsvarande preliminär skatt.

Med utländsk skatt avses även skatt som tas ut enligt en sådan regel om nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 och 5 a §§ lagen (2023:875) om tilläggsskatt och som betalats till en utländsk stat.

Med utländsk skatt avses i 5 kap. skatt som beräknats på underlag som motsvarar underlaget för riskskatt enligt lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut.

5 a §

Vad avser sådan utländsk skatt som anges i 3 § fjärde stycket tillämpas bestämmelserna i 2 och 4 kap. även om skatten enligt lagstiftningen i den utländska

[1] Senaste lydelse 2022:1852.

staten tas ut av en annan koncernenhet eller enhet som hör hemma där än den enhet eller koncernenhet som skatten avser.

Vad som avses med enhet, koncernenhet och hör hemma i framgår av lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att ikraftträdandebestämmelsen till lagen (2023:880) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse,

dels att det i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2023:880) om ändring i den lagen ska införas en ny punkt, 2, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.	*1.* Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024. *2. Om ett beskattningsår har avslutats före den 31 mars 2025 ska en tilläggsskatterapport enligt 33 d kap. 13 § ha kommit in senast den 30 juni 2026.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

Förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om tilläggsskatt (2023:875)

dels att 1 kap. 2 §, 2 kap. 1, 11–14, 30 och 32 §§, 3 kap. 1, 6, 9, 18, 20, 23, 27–29, 33, 34 och 37–39 §§, 4 kap. 1, 13, 17, 18, 27 och 28 §§, 5 kap. 2–4, 8 och 14 §§, 6 kap. 1, 2 och 16 §§, 7 kap. 1, 25, 27–33, 36–41, 45–47, 63, 64 och 83 §§, 8 kap. 1, 2, 5, 6 och 13 §§ ska ha följande lydelse och att rubrikerna närmast före 2 kap. 30 §, 3 kap. 18 §, 4 kap. 18 §, 8 kap. 1 och 2 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas 73 nya paragrafer, 1 kap. 4 a, 4 b och 7 a §§, 2 kap. 5 a § och 29 a–29 f §§, 3 kap. 6 a, 6 b, 9 a, 18 a–18 d, 29 a, 31 a, 31 b, 32 a, 32 b, 37 a och 37 b §§, 4 kap. 12 a–12 k, 19 a, 25 a–25 c, 28 a och 28 b §§, 5 kap. 4 a och 9 a §§, 6 kap. 2 a och 16 a–16 c §§, 7 kap. 30 a och 63 a–63 f §§, 8 kap. 4 a, 6 a, 6 b, 7 a, 11 a–11 g och 14–21 §§, och närmast före 2 kap. 29 a och 29 f §§, 3 kap. 9 a, 18 a och 18 d §§, 4 kap. 12 a, 12 b, 12 e och 12 f §§, 5 kap. 9 a §, 8 kap. 11 a, 14, 15, 19 och 21 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	2 §
Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande:	
– lagens innehåll och tillämpningsområde (1 kap.),	
– definitioner och förklaringar (2 kap.),	
– beräkning av tilläggsskattebeloppet (3 kap.),	
– val, tillkommande tilläggsskattebelopp i vissa fall och justering av skattekostnad (4 kap.),	
– substansbelopp, verksamhet av begränsad betydelse och internationell sjöfartsverksamhet (5 kap.),	
– skattskyldighet för tilläggsskatt (6 kap.),	
– särskilda enheter och transaktioner (7 kap.), och	
– *förenklingsregeln* (8 kap.)	– *förenklingsregler* (8 kap.).
	4 a §
	De beräkningar som ska göras för att bestämma ett tilläggsskattebelopp ska göras i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning (presentationsvalutan).
	Belopp i annan valuta än presentationsvalutan ska räknas om till denna enligt de principer som används för valutaomräkning vid upprättandet av koncernredovisningen.

4 b §

Om det justerade resultatet vad avser svensk nationell tilläggsskatt beräknas enligt 3 kap. 6 §, ska beräkningarna av tilläggsskatt göras i svenska kronor om samtliga koncernenheter använder svenska kronor som redovisningsvaluta.

Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta får den rapporterande enheten välja att beräkna tilläggsskatten antingen i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning eller i svenska kronor. Vad gäller de koncern-enheter som inte har sin redovisning i den valda valutan ska omräkning ske enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskatte-beloppet för nationell tilläggsskatt.

Ett val enligt andra stycket avser samtliga koncernenheter. Ett sådant val gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser.

7 a §

Som en undantagen enhet behandlas också en enhet vars värde uteslutande ägs av en eller flera ideella organisationer, direkt eller indirekt, om

1. enheten och andra enheter som ingår i samma koncern och som inte är undantagna enheter enligt 5, 6 eller 7 § har en sammanlagd årlig intäkt som understiger 750 miljoner euro, och

2. den sammanlagda årliga intäkten för enheterna i 1 utgör mindre än 25 procent av koncernens sammanlagda årliga intäkt enligt moderföretagets koncernredovisning.

Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska

beloppsgränsen i första stycket 1 justeras proportionellt.

Vid tillämpningen av beloppsgränsen i euro ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 4 §.

2 kap.

1 §

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner av vissa begrepp och förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen också i andra kapitel.

Definitioner av följande begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 §
asymmetrisk vinst och förlust i utländsk valuta i 3 kap. 13 §
balansvärde i 5 kap. 5 §
beskattningsår i 24 §
bestämmande inflytande i 14 §
betydande snedvridning av konkurrensen i 3 kap. 7 §
bokfört nettovärde av materiella tillgångar i 23 §
delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2 §
delägd moderenhet i 13 §
effektiv skattesats i 3 kap. 37 §
enhet i 6 § första stycket
fast driftställe i 7 kap. 17 §
fastighetsinvesteringsföretag i 40 §
försäkringsinvesteringsenhet i 41 §
godkänd redovisningsstandard i 21 §
godkänt utdelningsskattessystem i 31 §
huvudenhet i 7 kap. 18 §
huvudregel för tilläggsskatt i 4 §
hör hemma i 1 kap. 11–16 §§
icke kvalificerat imputationsbelopp i 28 §
icke kvalificerat skattetillgodohavande i 30 §
icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 f §
ideell organisation i 34 §
internationell organisation i 33 §
investeringsenhet i 38 §
investeringsenhet för pensioner i 37 §
investeringsfond i 39 §
justerat resultat i 3 kap. 2 §
justerad skattekostnad i 3 kap. 23 §
kompletteringsregel för tilläggsskatt i 5 §
koncern i 7 §
koncernenhet i 8 §
koncernredovisning i 19 §
kvalificerat imputationsbelopp i 27 §

kvalificerat skattetillgodohavande i 29 §
lågbeskattad koncernenhet i 44 §
lågskattestat i 45 §
marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i 29 a–29 e §§
medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§
mellanliggande moderenhet i 12 §
minimiskattesats i 25 §
modellreglerna i 47 §
moderenhet i 10 §
moderföretag i 11 §
myndighetsenhet i 32 §
nettoskattekostnad i 3 kap. 8 §
offentligt organ i 6 § tredje stycket
omorganisering i 7 kap. 59 §
omvänd hybridenhet i 7 kap. 4 §
pensionsenhet i 35 §
pensionsfond i 36 §
portföljinnehav i 17 §
procentsats för tilläggsskatt i 3 kap. 38 § första stycket
rapporterande enhet i 43 §
redovisat resultat i 18 §
regel om nationell tilläggsskatt i 3 §
räkenskapsår i 22 §
skattetransparent enhet i 7 kap. 3 §
stat i 46 §
statslös koncernenhet i 48 §
substansbelopp i 5 kap. 2 §
svensk koncernenhet i 9 §
system för beskattning av kontrollerade utländska företag i 26 §
särskild uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13 §
tilläggsskatt i 2 §
tilläggsskattebelopp i 3 kap. 37–39 §§
tilläggsskatterapport i 42 §
undantagna utdelningar i 3 kap. 9 §
undantagen vinst och förlust avseende ägarintressen i 3 kap. 10 §
undantagna enheter i 1 kap. 5–8 §§
ägarenhet i 16 §
ägarintresse i 15 §
överskjutande vinst i 3 kap. 38 § andra stycket.

överskjutande vinst i 3 kap. 38 § andra stycket
övrigt skattetillgodohavande i 30 §.

5 a §

En stats regler anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

11 §

Med moderföretag avses

1. en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över den, eller

2. huvudenheten i en sådan koncern som avses i 7 § 2.

En sådan myndighetsenhet som avses i 32 § andra stycket anses dock inte vara ett moderföretag även om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda.

12 §

Med mellanliggande moderenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe *eller* en investeringsenhet.

Med mellanliggande moderenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe*,* en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

13 §

Med delägd moderenhet avses en koncernenhet

1. där mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen,

2. som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen, och

3. som inte är ett moderföretag, ett fast driftställe *eller* en investeringsenhet.

3. som inte är ett moderföretag, ett fast driftställe, en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

14 §

Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse som innebär att innehavaren

1. är skyldig att post-för-post konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

2. skulle ha varit skyldig att konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post-för-post om innehavaren hade upprättat en koncernredovisning.

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

En sådan myndighetsenhet som avses i 32 § andra stycket anses inte ha bestämmande inflytande över en annan enhet.

Marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 a §

Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande

1. som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,

2. som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende skatt enligt 3 kap. 24 § i den stat som beviljar tillgodohavandet,

3. som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b §, och

4. vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c §.

29 b §

För en koncernenhet för vilken ett skattetillgodohavande har beviljats är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om skattetillgodohavandet kan överlåtas till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår då rättigheten uppkommer (uppkomståret) eller inom 15 månader från uppkomstårets utgång.

För ett företag som har förvärvat rätten till ett skattetillgodohavande är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om rätten kan överlåtas vidare till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår då rätten förvärvades. Rätten att överlåta tillgodohavandet vidare får inte vara mer begränsad än vad som gällde för det företag för vilket skattetillgodohavandet beviljades.

29 c §

För en koncernenhet för vilken skattetillgodohavandet beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om skattetillgodohavandet överlåts till någon som inte är närstående enligt 29 e § inom 15 månader från uppkomstårets

utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §. Kriteriet är uppfyllt även om skattetillgodohavandet inte har överlåtits eller har överlåtits till en närstående part om liknande skattetillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.

För ett företag som har förvärvat rätten till ett skattetillgodohavande är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om skattetillgodohavandet har förvärvats från en part som inte är närstående enligt 29 e § för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.

29 d §

Det lägsta marknadsmässiga priset motsvarar 80 procent av nuvärdet av den skatteminskning enligt 29 a § 2 som ännu inte har utnyttjats.

Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skattetillgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om tillgodohavandet inte har överlåtits, uppkomståret. Nuvärdet ska också beräknas med hänsyn till det maximala belopp som skatten kan minskas med varje år enligt villkoren för tillgodohavandet.

29 e §

Vid tillämpning av 29 b och 29 c §§ ska parterna anses vara närstående, om

– en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om

bolag, av sammanlagda röster och värdet av den andra parten, eller

– någon annan, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av var och en av parterna.

Parterna ska alltid anses vara närstående om en av dem har bestämmande inflytande över den andra eller om någon annan har bestämmande inflytande över båda parterna.

Icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 f §

Med icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande och som

– om det innehas av det företag för vilket det beviljades, uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b § och inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 29 a §, eller

– om det innehas av ett företag som har förvärvat tillgodohavandet, inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande enligt 29 a §.

Icke kvalificerat skattetillgodohavande

Med *icke kvalificerat* skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte omfattas av 29 § *men som är helt eller delvis återbetalningsbart.*

Övrigt skattetillgodohavande

30 §

Med *övrigt* skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte omfattas av 29, *29 a eller 29 f §*.

32 §

Med myndighetsenhet avses en enhet

1. som helt och hållet ägs av ett offentligt organ,

2. som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som har som huvudsakligt ändamål att

a) fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller	*fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter,*
b) förvalta eller investera det offentliga organets tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar,	

3. som är redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och som årligen rapporterar in uppgifter till detta,

4. vars nettoinkomster, om dessa fördelas, endast tillgodogörs det offentliga organet utan att någon del av nettoinkomsterna fördelas till förmån för någon privatperson, och

5. vars tillgångar tillfaller det offentliga organet vid upplösning.

Med myndighetsenhet avses också en enhet som uppfyller kriterierna i första stycket men som i stället för det ändamål som anges i 2 har som huvudsakligt ändamål att förvalta eller investera det offentliga organets tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets tillgångar.

3 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– beräkning av det justerade resultatet (2–22 §§),

– justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen (23–*37* §§),	– justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen (23–*37 b* §§), och

– beräkning av tilläggsskattebelopp (38–42 §§).

6 §

Vad avser nationell tilläggsskatt *får* det justerade resultatet för koncernenheter *i en stat*, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§, beräknas enligt en *allmänt erkänd* redovisningsstandard *eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att*	Vad avser *svensk* nationell tilläggsskatt *ska* det justerade resultatet för *svenska* koncernenheter, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§, beräknas enligt *en nationell* redovisningsstandard. *Detta gäller om alla svenska koncernenheter i en koncern beräknar det justerade resultatet enligt den standarden.*

resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

6 a §

Med en nationell redovisningsstandard avses en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

Som ytterligare en förutsättning gäller att redovisningsstandarden är tillåten enligt lag eller av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. Dessutom ska det vara ett krav enligt lag att alla koncernenheter upprättar redovisning eller att redovisningen är föremål för en extern revision för att redovisningsstandarden ska anses vara nationell.

6 b §

Om inte alla svenska koncernenheter använder samma nationella redovisningsstandard eller om koncernenheternas redovisning avser ett annat räkenskapsår än vad som gäller för koncernredovisningen, ska det justerade resultatet beräknas enligt 2–5 §§.

9 §

Utdelning eller annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen ska inte tas med i det justerade resultatet.

Detta gäller dock inte om

1. de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav, och
2. koncernenheten som tar emot utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen.

En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet

En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesterings-*

	och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.	*enhet* och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.
		Utdelning på vissa finansiella instrument
		9 a § *Om ett finansiellt instrument i redovisningen delas upp på en del eget kapital och en del skuld ska mottagen utdelning som är hänförlig till den del som redovisas som skuld inte behandlas som utdelning eller annan värdeöverföring enligt 9 §.* *Om ett finansiellt instrument som utfärdats av en koncernenhet och som innehas av en annan koncernenhet i samma koncern behandlas som skuld i redovisningen hos en av dessa och som eget kapital hos den andra, ska utfärdarens klassificering gälla vid tillämpning av 9 §.*
Skattetillgodohavanden		*Kvalificerade skattetillgodohavanden*
		18 §
Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt. *Icke kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.*		Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt.
		Om en koncernenhet har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen. *En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och avyttrar det ska behandla avyttringen enligt 18 b §. En koncernenhet som*

förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla detta enligt 18 c §.

Marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

18 a §

En koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska ta upp detta som intäkt.

Om en koncernenhet har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får koncernenheten välja att i stället minska värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja värdet beträffande tilläggsskatt på tillgången.

18 b §

Om en koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats överlåter detta inom 15 månader från uppkomstårets utgång, ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för vad som anges i 18 a § andra stycket.

Om en koncernenhet överlåter tillgodohavandet senare än 15 månader från uppkomstårets utgång, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att ta upp en intäkt

under tillgångens nyttjandeperiod, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad proportionellt över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

18 c §

En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och använder detta för att minska sådan medräknad skatt som anges i 24 och 25 §§ ska ta upp skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas som intäkt samma år som skatteminskningen erhålls.

Om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare ska en vinst tas upp som intäkt eller en förlust dras av som kostnad under försäljningsåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

– minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,

– ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och

– minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

Om skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska ett belopp dras av som kostnad samma år som skattetillgodohavandet löper ut. Beloppet ska motsvara anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

– ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket, och

– minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

	Övriga skattetillgodohavanden
	18 d §
	Ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eller ett övrigt skattetillgodohavande ska inte tas upp som intäkt.
20 §	
Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag som har redovisat en sådan skattekostnad som avses i *26* § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.	Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag som har redovisat en sådan skattekostnad som avses i *25* § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.
I det justerade resultatet ska *ett försäkringsföretag ta med* eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.	*Vid beräkningen av* det justerade resultatet ska eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust *tas med*, i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.
	Till den del en förändring av försäkringsföretagets skuld till försäkringstagare motsvaras av en utdelning eller annan värdeöverföring som vid tillämpning av 9 § inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, ska förändringen av skulden inte tas med vid beräkningen. Detsamma gäller för vinster och förluster som vid tillämpning av 10 § inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet.
23 §	
Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för	
1. nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt *29* och *30* §§,	1. nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt *28* och *29* §§,
2. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt *31*–34 §§, och	2. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt *30*–34 §§, och

3. nettoförändringen av skatter som redovisas direkt mot eget kapital till den del de hänför sig till intäkter eller kostnader som ingår i det justerade resultatet och som beskattas enligt lokala skatteregler.

Beräkningen av den justerade skattekostnaden ska utgå från den redovisning som används vid beräkning av det justerade resultatet enligt 2–7 §§. Vid beräkningen ska justering bara göras en gång även om flera bestämmelser skulle kunna gälla för samma skattebelopp.

I 27 § och i 7 kap. 11, 25, 63 och 64 §§ finns bestämmelser om fördelning av medräknade skatter till en annan koncernenhet än den som har tagit upp skatterna i sin redovisning.

27 §

Skattekostnader som avses i 24 och 25 §§ i en koncernenhets räkenskaper och avser utdelning under räkenskapsåret från en annan koncernenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnade utdelningen.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska en skattekostnad som avser utländsk skatt och som fördelas till en svensk koncernenhet enligt första stycket inte beaktas.

28 §

Skattekostnaden ska ökas med medräknade skatter enligt följande:

1. skatt som redovisats som en kostnad som påverkar resultatet före skatt,

2. skatt som avser uppskjutna skattefordringar som hanteras enligt 4 kap. 14 § första stycket,

3. belopp som avser betalning under räkenskapsåret av skatt som tidigare år inte räknats med som en skattekostnad för att skattesituationen då var osäker, och

4. belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

4. belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande *eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande* om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

29 §

Skattekostnaden ska minskas med

1. aktuell skattekostnad som avser intäkter om intäkterna inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,

2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett *icke kvalificerat* skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,

2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett *övrigt* skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,

3. skatt som har återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, om skatten inte har behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna,

4. aktuell skattekostnad som är hänförlig till en osäker skattesituation, och

5. aktuell skattekostnad som inte förväntas bli betald inom tre år från räkenskapsårets utgång.

Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden.	Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden*, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden eller icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden. För icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden gäller i stället 29 a §.*
	29 a § *För en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten har tagit emot med stöd av tillgodohavandet under året och det belopp som enheten har erhållit som ersättning för skattetillgodohavandet under året.* *För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet och anskaffningsvärdet. Detta gäller om inte annat framgår av tredje stycket. För ett visst år ska minskningen göras med så stor del av beloppet som årets utnyttjade skattetillgodohavande utgör av det totala återstående skattetillgodohavandet vid förvärvet.* *Om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare ska en vinst på tillgodohavandet minska skattekostnaden och en förlust dras av som kostnad det året.*
	31 a § *För en moderenhet som är skattskyldig för inkomst i ett*

kontrollerat utländskt företag ska en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1,

3. utländsk skatt inte får avräknas senare år, och

4. den inhemska förlust som helt eller delvis har kvittats enligt 1 ett tidigare år beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk.

Skattefordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas enligt 1 multiplicerad med det lägsta av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen ska den fiktiva uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

31 b §

När en sådan omklassificering som anges i 31 a § första stycket 4 sker och utländsk skatt därefter avräknas ska den justerade skattekostnaden ökas med ett belopp som motsvarar så stor del av den fiktiva uppskjutna skattefordran beräknad enligt 31 a § som motsvarar det belopp som avräknats till följd av omklassificeringen.

32 a §

För en moderenhet som är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en särskild uppskjuten skattefordran beräknas, om

1. enhetens inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot den utländska inkomsten,

2. utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter kvittning enligt 1, och

3. belopp som inte avräknats ett tidigare år får avräknas senare år mot skatt på den inhemska inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat.

Den särskilda uppskjutna skattefordran ska uppgå till det lägsta av

1. det högsta tillåtna avräkningsbeloppet som enligt nationella regler får beaktas ett senare år, och

2. moderenhetens inhemska förlust för beskattningsåret enligt nationella regler multiplicerad med den nationella skattesatsen.

Om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen ska den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

32 b §

När avräkning av utländsk skatt sker ett senare år på det sätt som anges i 32 a § första stycket 3, ska den justerade skattekostnaden ökas med ett belopp som motsvarar den särskilda uppskjutna skattefordran till den del avräkning har medgetts.

33 §

Följande ska läggas till vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet:

1. belopp som *avser betalning av en uppskjuten skatteskuld, om skatteskulden* inte har räknats med *i det justerade resultatet* för tidigare räkenskapsår men har betalats under det aktuella räkenskapsåret, och

1. belopp som *enligt 34 § första stycket 2–4* inte har räknats med *vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet* för tidigare räkenskapsår men *som* har betalats under det aktuella räkenskapsåret, och

2. belopp som har minskat den justerade skattekostnaden enligt 35 § första stycket för ett tidigare räkenskapsår, om beloppet har betalats under det aktuella räkenskapsåret.

34 §

Följande ska inte räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet:

1. skattekostnad som är hänförlig till poster som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,
2. skattekostnad som är osäker,
3. skattekostnad som avser utdelning från en koncernenhet,
4. skattekostnad som avser en uppskjuten skatteskuld om skatteskulden omfattas av ett val enligt 4 kap. 17 §,
5. effekter som uppstår när värdet i redovisningen på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i redovisningen ändras,
6. skattekostnad som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras, och
7. effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas.

Första stycket 7 ska inte tillämpas på en sådan särskild uppskjuten skattefordran som avses i 32 a §.

37 §

Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten.

Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten.

Om de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat uppgår till ett negativt belopp, ska ett överskjutande skattebelopp bestämmas. Detta gäller under förutsättning att underskottet som ger upphov till den negativa skattekostnaden inte kvittas mot tidigare års överskott

	vid inkomstbeskattningen. Det överskjutande skattebeloppet ska bestämmas till samma belopp som den sammanlagda justerade skattekostnaden uppgår till. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten ökas med ett positivt belopp motsvarande det överskjutande skattebeloppet.
Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för *investeringsenheter* finns i 7 kap. 28 och 29 §§.	Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för *sådana enheter* finns i 7 kap. 28 och 29 §§.
	37 a § *Ett överskjutande skattebelopp enligt 37 § eller 4 kap. 19 a § ska, under varje efterföljande räkenskapsår då det uppkommer ett positivt justerat resultat i den aktuella staten och då den justerade skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp, minska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten, dock lägst till noll.*
	37 b § *När ett överskjutande skattebelopp bestäms ska beloppet registreras i en förteckning över överskjutande skattebelopp.* *När ett överskjutande skattebelopp minskar den justerade skattekostnaden enligt 37 a § ska det överskjutande skattebeloppet i förteckningen minskas med samma belopp.* *Om en, flera eller samtliga de koncernenheter som hör hemma i den aktuella staten upphör att vara en del av koncernen, ska förteckningen över överskjutande*

skattebelopp kvarstå hos den koncern som koncernenheterna tillhörde under den tid då det överskjutande skattebeloppet registrerades. Det som anges i 37 a § ska tillämpas på de kvarstående beloppen i förteckningen.

38 §

Om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen ska en procentsats för tilläggsskatt beräknas. Med *procentsats för tilläggsskatt* avses minimiskattesatsen minskad med koncernens effektiva skattesats för räkenskapsåret i den aktuella staten.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med *överskjutande vinst* avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Tilläggsskattebelopp som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter finns i 7 kap. 30 §§.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med *överskjutande vinst* avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Tilläggsskattebelopp som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter* finns i 7 kap. 30 §.

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det aktuella räkenskapsåret. Nationell tilläggsskatt ska dras ifrån eller läggas till enligt förutsättningarna i 39 §.

39 §[1]

Tilläggskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheterna hör hemma.

Om utländsk nationell tilläggsskatt för koncernenheterna i en medlemsstat i Europeisk unionen beräknats med utgångspunkt i IFRS som antagits av International Accounting Standards Board eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002,

[1] Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp inte beräknas för enheterna i den staten.

Till den del nationell tilläggsskatt inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den skulle ha betalats ska den läggas till tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i den staten i form av ett tillkommande tilläggsskattebelopp.

4 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– de val som får göras i fråga om beräkning av det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden (2–17 §§),

– tillkommande tilläggsskattebelopp i vissa fall när det inte redovisas vinst i en stat (18 och *19* §§),

– tillkommande tilläggsskattebelopp i vissa fall när det inte redovisas vinst i en stat (18 och *19 a* §§),

– justering av skattekostnad i efterhand (20–24 §§), och

– uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (25–*28* §§).

– uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (25–*28 b* §§).

<u>Nettoinvestering i utlandsverksamhet</u>

12 a §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med vinster och förluster som återspeglas i koncernenhetens redovisade resultat och som är hänförliga till valutakursförändringar avseende säkringsinstrument, om

1. den aktuella valutakursrisken som har säkrats genom säkringsinstrumentet avser ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav,

2. vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital i moderföretagets koncernredovisning, och

3. säkringsinstrumentet bedöms utgöra en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som

tillämpas i moderföretagets koncernredovisning.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Ackordsvinster

12 b §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med en ackordsvinst om förutsättningarna i 1 eller 2 är uppfyllda:

1. Ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som

a) övervakas av en domstol eller motsvarande instans, eller

b) hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande.

2. Ackordet beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i intressegemenskap med gäldenären och det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom tolv månader, om det inte vore för det medgivna ackordet.

Om en ackordsuppgörelse omfattar både borgenärer som är och som inte är i intressegemenskap med gäldenären, gäller första stycket hela ackordsuppgörelsen.

12 c §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten också välja att inte ta med en ackordsvinst i det justerade resultatet, om

1. ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i

intressegemenskap med gäldenären, och

2. gäldenärens skulder omedelbart före ackordsuppgörelsen översteg det verkliga värdet av dess tillgångar.

Det belopp som får undantas vid beräkningen uppgår till det lägsta av

1. det belopp med vilket gäldenärens skulder översteg det verkliga värdet av dess tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen, och

2. det belopp av ackordsvinsten som inte är en skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där gäldenären hör hemma.

12 d §

Bedömningen av om två företag är i intressegemenskap ska vid tillämpning av 12 b och 12 c §§ göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Undantagna utdelningar och andra värdeöverföringar

12 e §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att ta med sådana utdelningar och andra värdeöverföringar från portföljinnehav som enligt 3 kap. 9 § inte ska tas med.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

12 f §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att ta med redovisad vinst eller förlust avseende ägarintressen som enligt 3 kap. 10 § inte ska tas med och som inte utgör kvalificerade ägarintressen. Valet innebär att följande poster ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet:

1. redovisade poster avseende vinst eller förlust hänförlig till värdering till verkligt värde eller nedskrivning av ett ägarintresse om ägarenheten beskattas för värdeförändringen eller, om ägarenheten beskattas först vid realisering, ägarenhetens bokförda uppskjutna skatt har påverkats av värdeförändringen,

2. redovisade poster avseende vinst eller förlust hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet som ägarenheten redovisar enligt kapitalandelsmetoden, och

3. vinst eller förlust hänförlig till avyttring av ett ägarintresse om vinsten är skattepliktig och förlusten avdragsgill vid den nationella inkomstbeskattningen.

12 g §

Ett val enligt 12 f § gäller för samtliga koncernenheter som hör hemma i samma stat och för samtliga sådana ägarintressen som dessa koncernenheter innehar. Valet gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Om ett ägarintresse har gett upphov till en förlust eller ett kostnadsavdrag som har beaktats vid beräkningen av det justerade resultatet ska dock det ägarintresset fortfarande omfattas av valet, även om valet i övrigt återkallas.

12 h §

Med kvalificerat ägarintresse avses ett ägarintresse i en skattetransparent enhet under förutsättning att

– investeringen behandlas som en ägarandel enligt nationell skattelagstiftning och enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den skattetransparenta enheten bedriver verksamhet,

– den skattetransparenta enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inte ingår i samma koncernredovisning som ägarenheten, och

– investeringen i ägarintresset rimligen kan förväntas ge en positiv avkastning endast på grund av möjligheten för ägarenheten att tillgodogöra sig skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden.

Bedömningen av vilken avkastning som rimligen kan förväntas ska baseras på vad som är känt vid tidpunkten för investeringen.

12 i §

För en ägarenhet som omfattas av ett val enligt 12 f § gäller följande avseende en kvalificerad transparent skatteförmån hänförlig till innehav av ett kvalificerat ägarintresse. Om ägarenheten i sin redovisning har hanterat skatteförmånen som en minskning av enhetens skattekostnad, får skatteförmånen läggas till vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncern-

enheten. Förmånen får behandlas som en återbetalning av investerat belopp, till den del förmånen tillsammans med utdelning, återbetalning från det kvalificerade ägarintresset eller köpeskilling vid avyttring av ägarintresset sammantaget motsvarar ägarenhetens anskaffningskostnad för det kvalificerade ägarintresset.

När anskaffningskostnaden för det kvalificerade ägarintresset anses helt återbetald enligt första stycket, ska ytterligare kvalificerad transparent skatteförmån, utdelning eller återbetalning från det kvalificerade ägarintresset som tillkommer ägarenheten, i stället minska den justerade skattekostnaden. Motsvarande gäller för köpeskilling vid avyttring av det kvalificerade ägarintresset.

12 j §

Om koncernenheten i sin redovisning periodiserar den kvalificerade transparenta skatteförmånen proportionerligt över det kvalificerade ägarintressets förväntade innehavstid, ska samma periodisering gälla vid tillämpning av 12 i §.

Om koncernenheten inte tillämpar proportionerlig periodisering i sin redovisning kan den rapporterande enheten välja att ändå tillämpa den principen vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för ägarenheten. Ett sådant val måste göras avseende det tidigaste av antingen det första år som ägarenheten innehar det aktuella kvalificerade ägarintresset eller det första år som ägarenheten omfattas av denna lag eller av utländsk lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller en

stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna.

12 k §

Med kvalificerad transparent skatteförmån avses det belopp som motsvarar summan av

– skattetillgodohavanden som tillgodoräknas en ägarenhet av ett kvalificerat ägarintresse, och

– underskott hänförligt till ett kvalificerat ägarintresse som är skattemässigt avdragsgillt för ägarenheten, multiplicerat med den nominella inkomstskattesats som ägarenheten beskattas med i den stat där den hör hemma.

13 §

Vid beräkning av den effektiva skattesatsen i en stat enligt 3 kap. 37 § får den rapporterande enheten välja att, i stället för att för koncernenheterna i staten beakta uppskjutna skattejusteringsbelopp beräknade enligt 3 kap. 31–36 §§, ta upp en särskild uppskjuten skattefordran. Detta gäller bara om det sammanlagda justerade resultatet för de koncernenheter som hör hemma i staten är en förlust. Den särskilda uppskjutna skattefordran ska motsvara koncernenheternas sammanlagda justerade förlust multiplicerad med minimiskattesatsen.

Ett val enligt första stycket gäller för samtliga koncernenheter i den aktuella staten och får inte göras avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem.

Ett val enligt första stycket gäller för samtliga koncernenheter i den aktuella staten och får inte göras avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem *som kan vara tillämpligt för någon av de aktuella koncernenheterna.*

Ett val enligt första stycket får göras endast för det första räkenskapsår som en enhet i den stat som valet gäller ingår i den koncern som omfattas av denna lag eller av utländsk lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet.

17 §

Den rapporterande enheten får välja att vid beräkningen av den justerade skattekostnaden inte beakta en uppskjuten skatteskuld som inte förväntas bli reglerad inom den tid som anges i 3 kap. 35 § första stycket.

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser. *Därefter fortsätter valet att gälla,*

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

om den rapporterande enheten inte återkallar valet.

Tillkommande tilläggsskatte-belopp när *koncernenheterna* i en stat *inte redovisar vinst*	**Tillkommande tilläggsskatte-belopp när *det sammanlagda justerade resultatet* i en stat *är en förlust***
18 §	
Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas, om	
1. koncernenheterna i en stat *sammantaget inte redovisar någon justerad nettovinst*, och	1. *det sammanlagda justerade resultatet för* koncernenheterna i en stat *är en förlust*, och
2. den justerade skattekostnaden är	
a) ett negativt belopp, och	
b) lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.	
Det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.	
	19 a §
	Om ett tillkommande tilläggs-skattebelopp ska beräknas enligt 18 § kan den rapporterande enheten välja att i stället för att tillämpa 18 och 19 §§ beräkna ett överskjutande skattebelopp. Detta gäller under förutsättning att underskottet som ger upphov till den negativa skattekostnaden inte kvittas mot tidigare års överskott vid inkomstbeskattningen. Ett sådant val gäller för det räken-skapsår som valet avser.
	Det överskjutande skattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multi-plicerad med minimiskattesatsen.
	Vad som sägs i 3 kap. 37–37 b §§ gäller för ett över-skjutande skattebelopp beräknat enligt första och andra styckena.
	25 a §
	Om en fordran avseende avräkning av utländsk skatt har beräknats enligt en skattesats som överstiger minimiskattesatsen, ska den räknas om genom att det

redovisade beloppet multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

25 b §

Om ett skattetillgodohavande har uppkommit före övergångsåret men återbetalas under ett senare år ska skattekostnaden inte minskas enligt 3 kap. 29 § för återbetalningsåret.

25 c §

Vid tillämpning av 25 § ska en koncernenhet ta upp sådana uppskjutna skattefordringar som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda.

27 §

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som avses i 25 § ska inte justeras enligt 3 kap. 34 eller 35 §.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat ska undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat ska *dock* undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

28 §

Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före *övergångsårets* början ska *det skattemässiga* värdet för de överförda tillgångarna*, med undantag för lager,* motsvara *det värde som de överförda tillgångarna hade vid tidpunkten för överföringen* enligt den

Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före början *av den överförande koncernenhetens övergångsår,* ska värdet *beträffande tilläggsskatt* för de överförda tillgångarna *vid överföringen anses* motsvara *tillgångarnas värde* enligt den överförande koncernenhetens

	överförande koncernenhetens redovisning. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde.	redovisning. *Detta gäller dock inte för lagertillgångar.* Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde. *Första stycket gäller för samtliga transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätten från en part till en annan. Bestämmelsen ska även tillämpas om en koncernenhet skriver upp värdet på tillgångar i redovisningen.* *Om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår ska inte första och andra styckena tillämpas på leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar total-avkastning.* *28 a §* *Vid transaktioner som avses i 28 § får den förvärvande koncern-enheten ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del den avyttrande koncernenheten har beskattats för transaktionen.* *En fordran avseende uppskjuten skatt enligt första stycket får inte överstiga skillnaden mellan det skattemässiga värdet på en tillgång enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen. En sådan fordran ska inte påverka det upp-skjutna skattejusteringsbeloppet enligt 3 kap. 30–34 §§ för det år då fordran skapas. I stället ska fordrans värde justeras årligen i proportion till den minskning av det bokförda värdet för tillgången som görs det året.* *28 b §* *Vid transaktioner som avses i 28 § kan den förvärvande koncernenheten välja att, i stället för värdet enligt den paragrafen, använda tillgångens verkliga värde. Detta gäller om*

– koncernenheten i redovisningen tar upp den förvärvade tillgången till verkligt värde, och

– en fordran avseende uppskjuten skatt enligt 28 a § skulle ha uppgått till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen om denna paragraf hade tillämpats.

5 kap.

2 §

Vid beräkningen enligt 3 kap. 38 § av den överskjutande vinsten ska en koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat minskas med ett substansbelopp. Substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat är summan av ett belopp som avser personalkostnader beräknade enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar beräknat enligt 4 §.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter*.

3 §

Beloppet för personalkostnader *för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna* för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar *för koncernen i den staten i enhetens* ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll.

Beloppet för personalkostnader för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar *i en koncernenhets* ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll *beräknas enligt följande. Om dessa anställda och uppdragstagare arbetar mer än femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet för koncernenheten fem procent av kostnaderna för dem. För dem som arbetar högst femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet i stället fem procent av den andel av kostnaderna som hänför sig till arbetet där.*

Följande ska inte ingå i beräkningen:

1. personalkostnader som lagts till balansvärdet på sådana materiella anläggningstillgångar som avses i 4 §, och
2. personalkostnader som kan hänföras till det resultat som inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §.

4 §

Beloppet för materiella anläggningstillgångar *för en koncernenhet är fem procent av balansvärdet på sådana tillgångar i den stat där koncernenheten hör hemma.*

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar *befinner sig mer än femtio procent av tiden i den stat där koncernenheten hör hemma är beloppet för materiella anläggningstillgångar fem procent av balansvärdet på tillgångarna.*

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar befinner sig högst femtio procent av tiden i den stat där koncernenheten hör hemma, uppgår beloppet för tillgångar till högst fem procent av den andel av beloppet som motsvaras av den tid som tillgångarna befinner sig där.

Som materiella anläggningstillgångar behandlas också följande tillgångar om de finns i eller kan hänföras till samma stat:

1. naturresurser,
2. leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen, och
3. en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser och som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Följande ska inte ingå i beräkningen:

1. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering, och

2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i verksamhet som avses i 15 §.

4 a §

Följande ska inte ingå i beräkningen enligt 4 §:

1. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning, leasing eller investering, och

2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i verksamhet som avses i 15 §.

Materiella anläggningstillgångar som finns i samma stat som leasegivaren hör hemma i ska dock

inte undantas enligt 1. Detta gäller till den del balansvärdet på tillgångarna hos leasegivaren överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren utifrån värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren är leasetagarens nyttjanderätts-värde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

Om en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång men använder den återstående delen av tillgången för eget bruk, ska värdet fördelas mellan delarna utifrån vad som är skäligt. För den del som leasas ut ska andra stycket tillämpas.

8 §

Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägar-beskattade enheten. Personal-kostnaderna och värdet av till-gångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt *med* 7 kap. 12 och 13 §§.

Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägar-beskattade enheten. Personal-kostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt 7 kap. 12 och 13 §§.

Moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning

9 a §

För ett moderföretag som om-fattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beloppet för personalkostnader och för materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där moder-företaget hör hemma sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som delas ut som sådan avdragsgill utdelning som avses i 7 kap. 66–70 §§.

Första stycket gäller även andra koncernenheter om de omfattas av 7 kap. 70 §.

14 §

Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter eller på *investeringsenheter*. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.

Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter*, investeringsenheter* eller *försäkringsinvesteringsenheter*. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.

6 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt (2 §),

– skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt (2–*2 a §*§),

– skattskyldighet enligt huvudregeln för tilläggsskatt (3–8 §§),

– skattskyldighet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt (9–15 §§), och

– undantag från reglerna under fem år (16–18 §§).

I 7 kap. finns bestämmelser om hur bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas för särskilda enheter och transaktioner.

2 §

Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §.

En minoritetsägd koncernenhet som är en svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 §.

Ett fast driftställe som är statslöst enligt 1 kap. 15 § är skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §, om

1. platsen för affärsverksamhet från vilken verksamhet bedrivs finns i Sverige, eller

2. verksamheten, ifall den inte bedrivs från någon viss plats, är att likställa med affärsverksamhet som bedrivs av en huvudenhet på en plats i Sverige.

2 a §

En svensk koncernenhet är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag enligt 7 kap. 45 § om företaget

1. hör hemma i Sverige, och

2. tillhör den koncern som den svenska koncernenheten ingår i.

Om en koncern har flera svenska koncernenheter ska skattskyldigheten för tilläggsskattebeloppet fördelas mellan dessa i proportion till varje enhets andel av koncernens anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser.

16 §

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 2 § sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Om tilläggsskatt ska sättas ned enligt första stycket ska även tilläggsskatt enligt 2 § för andra svenska koncernenheter i samma koncern sättas ned till noll under samma period. Detta gäller dock inte för en svensk koncernenhet som innehas av en *mellanliggande* moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om *den mellanliggande* moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 4 eller 5 § avseende svenska koncernenheter sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Om tilläggsskatt ska sättas ned enligt första stycket ska även tilläggsskatt enligt 2 § för andra svenska koncernenheter i samma koncern sättas ned till noll under samma period. Detta gäller dock inte för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

För en koncern med samtliga koncernenheter i Sverige ska den tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 2, 4 eller 5 § sättas ned till noll under de första fem åren som koncernen omfattas av denna lag.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

16 a §

Tilläggsskatt som en svensk koncernenhet enligt 2 a § är skattskyldig för avseende ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag ska sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet. Detta gäller dock inte till den del ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag innehas av en koncernenhet som omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

16 b §

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 4 eller 5 § avseende svenska koncernenheter sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Femårsperioden börjar löpa tidigast det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

16 c §

För en koncern i vilken samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige ska den tilläggsskatt som

en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 2, 2 a, 4 eller 5 § sättas ned till noll under de första fem åren som koncernen omfattas av denna lag.

7 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– delägarbeskattade enheter (2–16 §§),

– fasta driftställen (17–26 §§),

– investeringsenheter (27–40 §§),

– investeringsenheter *och försäkringsinvesteringsenheter* (27–40 §§),

– minoritetsägda koncernenheter (41 och 42 §§),

– samriskföretag (43–47 §§),

– enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern (48–56 §§),

– överföring av tillgångar eller skulder (57–62 §§),

– kontrollerade utländska företag och hybridenheter (63–65 §§),

– moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning (66–70 §§),

– koncernenheter med flera moderföretag (71–77 §§), och

– godkänt utdelningsskattesystem (78–83 §§).

25 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som enligt första stycket fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

27 §

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska beräknas enligt 28–32 §§. Detta gäller dock inte om

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet* ska beräknas enligt 28–32 §§. Detta gäller dock inte om

1. enheten är en skattetransparent enhet, eller
2. den rapporterande enheten har gjort ett val enligt 33 eller 36 §.

28 §

En investeringsenhets effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade resultat.

En investeringsenhets *och en försäkringsinvesteringsenhets* effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med

Den effektiva skattesatsen *för investeringsenheten* ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där *investeringsenheten* hör hemma. Om flera investeringsenheter hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

koncernens andel av *enhetens* justerade resultat.

Den effektiva skattesatsen ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där *enheten* hör hemma. Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

29 §

Vid beräkningen enligt 28 § ska beaktas endast den del av den justerade skattekostnaden som är hänförlig till koncernens andel av

1. justerad vinst, och
2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.

Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst ska inte beaktas.

2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten *eller försäkringsinvesteringsenheten* i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.

Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *enhetens* justerade vinst ska inte beaktas.

30 §

Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.

Tilläggsskattebeloppet för *investeringsenheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.

Om flera investeringsenheter hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens

Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *och för en försäkringsinvesteringsenhet* ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.

Tilläggsskattebeloppet för *enheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *enhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.

Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* hör hemma i samma stat,

andelar av *investeringsenheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.

ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av *enheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.

30 a §

Tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma.

31 §

En investeringsenhets substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Beloppet för personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar ska tas med i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av *investeringsenhetens* justerade vinst.

En investeringsenhets *och en försäkringsinvesteringsenhets* substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Beloppet för personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar ska tas med i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av *enhetens* justerade vinst.

En rapporterande enhet får välja att inte göra avdrag för substansbelopp. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

32 §

Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhets justerade vinst motsvara moderföretagets andel av dess justerade resultat enligt 6 kap. 4 och 7 §§. Vid beräkningen av andelen ska ägarintressen som omfattas av ett val enligt 33 eller 36 § inte beaktas.

Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhets *eller en försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst motsvara moderföretagets andel av dess justerade resultat enligt 6 kap. 4 och 7 §§. Vid beräkningen av andelen ska ägarintressen som omfattas av ett val enligt 33 eller 36 § inte beaktas.

33 §

En rapporterande enhet får välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet om ägarenheten

1. är skattskyldig i den stat där den hör hemma enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga

1. är skattskyldig i den stat där den hör hemma enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga värdet på dess ägarintressen i

värdet på dess ägarintressen i enheten, och

2. *beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.*

enheten och *beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen, eller*

2. *är ett ömsesidigt försäkringsföretag*.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

36 §

En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet, om

1. ägarenheten inte är en investeringsenhet, och

2. *ägarenheten* rimligen kan förväntas *bli föremål för beskattning av utdelningar från investeringsenheten till* en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, om

1. ägarenheten inte är en investeringsenhet *respektive en försäkringsinvesteringsenhet*, och

2. *det* rimligen kan förväntas *att utdelningar från investeringsenheten respektive försäkringsinvesteringsenheten till ägarenheten sammantaget beskattas med* en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterande enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

37 §

Vid ett val enligt 36 § gäller följande:

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.

2. Investeringsenhetens medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets *eller en försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.

2. Investeringsenhetens *respektive försäkringsinvesteringsenhetens* medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld

för ägarenheten till följd av utdelning från *investeringsenheten*.

3. Investeringsenhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av *investeringsenhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens *respektive försäkringsinvesteringsenhetens* justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt bestämmelserna i 3, 4, 5 kap. och 27–30 §§ i detta kapitel. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.

som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från *enheten*.

3. Investeringsenhetens *respektive försäkringsinvesteringsenhetens* justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av *enhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens *respektive försäkringsinvesteringsenhetens* justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt bestämmelserna i 3, 4, 5 kap. och 27–30 §§ i detta kapitel. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.

38 §

En investeringsenhets ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret ska beräknas genom att *investeringsenhetens* justerade vinst för det året minskas med följande poster, dock lägst till noll:

1. *investeringsenhetens* medräknade skatter,

2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,

En investeringsenhets *eller en försäkringsinvesteringsenhets* ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret ska beräknas genom att *enhetens* justerade vinst för det året minskas med följande poster, dock lägst till noll:

1. *enhetens* medräknade skatter,

2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter *respektive försäkringsinvesteringsenheter* under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,

3. justerade förluster som uppstår under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår, och

4. återstående justerade förluster som har uppstått före beräkningsperioden.

39 §

Med *uppskattad utdelning* avses att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. *Utdelningen ska* anses uppgå till den andel av den ej utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.	Med *uppskattad utdelning* avses *sådan värdeöverföring eller annan transaktion som beskattas som utdelning i den stat där ägarenheten hör hemma. Med uppskattad utdelning avses också* att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. *Vid en sådan överföring ska utdelningen* anses uppgå till den andel av den ej utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.

Med *beräkningsår* avses det tredje året som föregår räkenskapsåret.

Med *beräkningsperiod* avses den period som börjar den första dagen av det tredje året som föregår räkenskapsåret och som slutar den sista dagen av räkenskapsåret.

40 §

Om den rapporterande enheten återkallar valet ska investeringsenhetens justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som återkallelsen avser. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att en sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.	Om den rapporterande enheten återkallar valet ska investeringsenhetens *respektive försäkringsinvesteringsenhetens* justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens *eller försäkringsinvesteringsenhetens* ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som återkallelsen avser. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att en sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

41 §

Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska, vad avser koncernenheter som ingår i en minoritetsägd undergrupp, göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en egen koncern. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad

enligt 3 kap. 37 § och dess tilläggsskattebelopp beräknat enligt 3 kap. 38 §.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*.

45 §

Beräkningen av tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag (en samriskföretagskoncern) ska göras i enlighet med 3 kap. *37–41 §§* som om enheterna hade varit koncernenheter i en egen koncern med samriskföretaget som moderföretag.

Beräkningen av tilläggsskattebeloppet för ett samriskföretag och dess dotterföretag (en samriskföretagskoncern) ska göras i enlighet med 3–*8* kap. som om enheterna hade varit koncernenheter i en egen koncern med samriskföretaget som moderföretag.

46 §

En moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för samriskföretaget eller för dotterföretaget tillämpa bestämmelserna i 6 kap. 3–8 §§.

Om ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag hör hemma i Sverige ska i stället för vad som sägs i första stycket bestämmelserna i 6 kap. 2 a § tillämpas.

47 §

Det tilläggsskattebelopp som belöper på en samriskföretagskoncern ska minskas med varje moderenhets andel av det tilläggsskattebelopp som ska tas ut enligt 46 §. Återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt bestämmelserna i 6 kap. 11 §.

Det tilläggsskattebelopp som belöper på en samriskföretagskoncern ska minskas med varje moderenhets andel av det tilläggsskattebelopp som ska tas ut enligt 46 § *och med tilläggsskattebelopp som ska tas ut av en koncernenhet enligt 6 kap. 2 a §*. Återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggs-

skattebeloppet enligt bestämmelserna i 6 kap. 11 §.

63 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag.	Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en svensk koncernenhet som är ett kontrollerat utländskt företag enligt lagstiftningen i en annan stat inte beaktas.*

I fråga om skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen enligt första stycket motsvara det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna.

Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

63 a §

Vid fördelningen enligt 63 § av kostnaden för medräknade skatter som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag, vilket beräknar skatten för samtliga sådana företag gemensamt, ska bestämmelserna i 63 b–63 f §§ tillämpas.

63 b §

För varje kontrollerat utländskt företag som omfattas av ett system som anges i 63 a § ska företagets fördelningsbelopp beräknas genom att ägarenhetens andel av företagets inkomst multipliceras med skillnaden mellan skattesatsen enligt nämnda system och den effektiva skattesatsen.

63 c §

Kostnaden för medräknade skatter enligt 63 a § ska fördelas

till varje kontrollerat utländskt företag med ett belopp som motsvaras av skattekostnaden multiplicerad med kvoten av företagets fördelningsbelopp och fördelningsbeloppen för samtliga kontrollerade utländska företag.

63 d §

Med effektiv skattesats i 63 b § avses den effektiva skattesatsen för enheterna i en stat med följande avvikelser. Beräkningen ska ske

– utan hänsyn till skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag, och

– med beaktande av sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a §.

Om flera effektiva skattesatser beräknas för koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag i en stat, är den effektiva skattesatsen i första stycket den skattesats som beräknas för det kontrollerade utländska företaget. Vid beräkningen ska sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a § beaktas.

63 e §

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att enheten omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln i 8 kap. 3–5 §§, ska den effektiva skattesatsen utgöras av den skattesats som framgår av 8 kap. 4 §.

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att en stat omfattas av förenklingsregeln i 8 kap. 19 §, ska den effektiva skattesatsen beräknas på följande sätt. Summan av skatt som enligt en

regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats och nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a § ska divideras med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt.

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag av andra skäl än de som anges i första och andra styckena, ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten mellan koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport.

Om flera effektiva skattesatser beräknas för koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till ett samriskföretag i en stat, är den effektiva skattesatsen i andra stycket den skattesats som beräknas för det kontrollerade utländska företaget. Vid beräkningen ska sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a § beaktas.

63 f §

För ett kontrollerat utländskt företag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska den effektiva skattesatsen motsvara den skattesats som beräknats enligt 63 d–63 e §§ för de koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i samma stat som företaget, och som har den största andelen av den inkomst för ägarenheten som anges i 63 b § första stycket.

Om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där företaget hör hemma, ska

	den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten och den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten och som omfattas av det system för beskattning som anges i 63 a §.

64 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena.	Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst. Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybridenhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas.*

Med *hybridenhet* avses en enhet som är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma.

83 §

Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat	Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat

är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt *med* 3 kap. 40 och 41 §§.	är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt 3 kap. 40 och 41 §§.
8 kap. ***Förenklingsregeln***	**8 kap.** ***Förenklingsregler***
1 §	
I detta kapitel finns bestämmelser om	
– tidsgräns för förenklingsregeln (2 §),	– tidsgräns för *den tillfälliga* förenklingsregeln (2 §),
– villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–*7* §§),	– villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–*7 a* §§),
– särskilda enheter och koncerner (8–11 §§),	
	– konstlade arrangemang (11 a–11 g §§),
– undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §), *och*	– undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §),
– övergångsår (13 §).	– övergångsår (13 §)*,*
	– förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt (14 §),
	– förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen (15–18 §§),
	– förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt (19 och 20 §§), och
	– val (21 §).
Tidsgräns för förenklingsregeln	**Tidsgräns för *den tillfälliga* förenklingsregeln**
2 §	
Bestämmelserna i *detta kapitel* gäller för koncernenheter i en stat för tid som	Bestämmelserna i *3–13 §§* gäller för koncernenheter i en stat för tid som
– motsvarar de räkenskapsår som gäller för enheternas moderföretag, och	
– börjar närmast efter den 31 december 2023 men före den 1 januari 2027.	
Bestämmelserna gäller dock inte för räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028.	
	4 a §
	En skattekostnad som en huvudenhet har haft för ett fast driftställe i den stat där det hör hemma ska

inte inkluderas vid beräkningen enligt 4 § första stycket i den stat där huvudenheten hör hemma.

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte omfattas av 3–5 §§ i den stat där en sådan enhet hör hemma, ska 7 kap. 25 eller 63–65 §§ inte tillämpas vid beräkningen enligt 4 § första stycket vad avser den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

5 §

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna som hör hemma i den staten har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet, beräknat enligt 5 kap. 2–10 §§. Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade *land-för-land-rapport*.

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat ska anses vara noll, om koncernenheterna som hör hemma i den staten har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet, beräknat enligt 5 kap. 2–10 §§. Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade *finansiella rapport*.

6 §

Med *kvalificerad land-för-land-rapport* avses i 3–5 §§ en rapport som har upprättats på grundval av en kvalificerad finansiell rapport.

Med *kvalificerad finansiell rapport* avses

1. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning,

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt

– en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller

– en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig, *eller*

3. om en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl, koncernenhetens räkenskaper som används som

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt

– en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller

– en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig,

3. om en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl, koncernenhetens räkenskaper som används som

	underlag för land-för-land-rapporten.	underlag för land-för-land-rapporten*, eller* *4. om inte ett fast driftställes uppgifter framgår av 1–3, en separat finansiell rapport där det fasta driftställets andel av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt framgår.* *Uppgifter för en koncernenhet som grundar sig på en kvalificerad finansiell rapport får inte hämtas från olika rapporter.* *Uppgifter för koncernenheter som hör hemma i samma stat får inte hämtas från olika slags rapporter. Detta gäller dock inte för fasta driftställen och en sådan koncernenhet utan väsentlig betydelse som avses i 16 §.* *6 a §* *Med kvalificerad finansiell rapport avses även en förvärvad koncernenhets räkenskaper i vilka värdet på tillgångarna och skulderna har justerats utifrån köpeskillingen för enheten* *– om samma justeringar har gjorts i koncernens land-för-land-rapportering för räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022, eller* *– om justeringarna har gjorts enligt lag eller annan författning.* *En kvalificerad finansiell rapport enligt första stycket ska justeras enligt följande vid tillämpningen av 4 och 5 §§. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021 ska läggas till vinsten före bolagsskatt. Vid tillämpningen av 4 § gäller detta dock bara om räkenskaperna inte innehåller motsvarande justering av uppskjuten skatt hänförlig till goodwillposten.*

6 b §

En koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln i 3–5 §§. Uppgifterna om koncernenhetens totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt ska då hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.

7 a §

När den tillfälliga förenklingsregeln i 3–5 §§ tillämpas ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagande koncernenhets kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport inkluderas i respektive koncernenhets totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt. Även sådana finansiella rapporter anses vara kvalificerade finansiella rapporter enligt 6 §.

Konstlade arrangemang

11 a §

Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska följande justeringar göras om ett konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022:

1. Kostnader eller förluster som uppstår till följd av arrangemang enligt 11 b § 1 eller 2 ska inte tas med i koncernenheternas sammanlagda vinst eller förlust i staten.

2. Skattekostnader som uppstår till följd av ett arrangemang enligt 11 b § 3 ska inte tas med i koncernenheternas sammanlagda skattekostnader i staten.

11 b §

Med konstlat arrangemang avses

1. ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning,

2. ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger, eller

3. ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger.

11 c §

Med arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning avses en överenskommelse där en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i en koncernenhets redovisning, under förutsättning att

1. kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos koncernenhetens motpart enligt 11 g §, eller

2. koncernenhetens beskattningsbara inkomst inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid.

Första stycket gäller inte om kostnaden eller förlusten endast kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål.

11 d §

Med arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att en kostnad eller förlust tas med i en koncernenhets finansiella rapporter, och

1. kostnaden eller förlusten tas med i en annan koncernenhets finansiella rapporter, eller

2. det uppstår ett avdragsgillt belopp vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för en annan koncernenhet som hör hemma i en annan stat.

11 e §

Med arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att mer än en koncernenhet inkluderar delar av eller hela skattekostnaden

1. i sin justerade skattekostnad, eller

2. vid beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt 4 §.

Första stycket gäller dock inte om den inkomst som skattekostnaden är hänförlig till tas med i de finansiella rapporterna för varje sådan koncernenhet.

11 f §

En koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 bara om

1. arrangemanget har ingåtts, ändrats eller överförts efter den 15 december 2022,

2. fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget skiljer sig från fullgörandet före den 15 december 2022, eller

3. det har skett en förändring i redovisningen efter den 15 december 2022 vad avser arrangemanget.

11 g §

En kostnad eller förlust motsvaras inte av en redovisad intäkt eller vinst hos en koncernenhets motpart, om

1. ökningen av motpartens beskattningsbara inkomst kvittas mot underskott som ger upphov till en uppskjuten skattefordran vars värde skulle ha justerats ned om inte hänsyn hade tagits till möjligheten att använda skattefordran i ett konstlat arrangemang, eller

2. den betalning som ger upphov till kostnaden eller förlusten även ger upphov till en avdragsgill

kostnad eller förlust för en koncernenhet som hör hemma i samma stat som motparten utan att betalningen ingår som en kostnad eller förlust vid fastställandet av vinst eller förlust före inkomstskatt för koncernenheterna där.

13 §

Vid tillämpningen av 4 kap. *26 och 28 §§* ska ett övergångsår enligt 4 kap. 2*5* § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år då 3–5 §§ tillämpas av koncernenheten.

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska *övergångsåret vara det första* räkenskapsår då 3–5 §§ *inte längre* tillämpas i fråga om *en koncernenhet till vilken en tillgång har överlåtits*. *Detta gäller dock inte om den avyttrande koncernenheten omfattas av en regel om tilläggsskatt eller om överföringen ger upphov till en skattepliktig vinst enligt denna lag.*

Vid tillämpningen av 4 kap. *25* § ska ett övergångsår enligt 4 kap. 2*6* § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år då 3–5 §§ tillämpas av koncernenheten.

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska *en överförande koncernenhets övergångsår enligt 4 kap. 26 § inte inkludera ett* räkenskapsår då 3–5 §§ tillämpas i fråga om *enheten*.

Förenkling av kompletteringsregeln för tilläggsskatt

14 §

Tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma. Detta gäller om den stat där moderföretaget hör hemma har en bolagsskattesats om minst 20 procent för varje räkenskapsår under övergångsperioden.

Med övergångsperioden avses de räkenskapsår som inte omfattar mer än tolv månader och som börjar den 31 december 2025 eller tidigare och slutar före den 31 december 2026.

Förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen

15 §

Den rapporterande enheten får välja att göra en förenklad beräkning för att fastställa justerat resultat, intäkt och justerad skattekostnad för en koncernenhet utan väsentlig betydelse.

16 §

Med koncernenhet utan väsentlig betydelse avses en koncernenhet, inklusive dess fasta driftställen, som inte konsolideras post-för-post i moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av dess storlek eller att den inte är av väsentlig betydelse. Detta gäller bara om

1. koncernredovisningen omfattas av 2 kap. 19 § 1 och 3, och

2. koncernredovisningen är föremål för en extern revision.

Om koncernenheten har intäkter som överstiger 50 miljoner euro ska dess räkenskaper som ligger till grund för en land-för-land-rapport vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Vid tillämpningen av den beloppsangivelse i euro som finns i andra stycket ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

17 §

En förenklad beräkning för en koncernenhet utan väsentlig betydelse innebär att

1. justerat resultat utgörs av enhetens intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler,

2. intäkt utgörs av enhetens intäkt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler, och

3. justerad skattekostnad utgörs av årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Första stycket gäller även vid tillämpningen av 3–5 §§.

18 §

Med relevanta land-för-land-rapporteringsregler avses rapporteringsbestämmelserna i den stat där moderföretaget hör hemma eller, om en land-för-land-rapport inte lämnas in i den stat moderföretaget hör hemma, i den stat där ett ställföreträdande moderföretag hör hemma.

Om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat där moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler OECD:s standard om land-för-land-rapportering (BEPS åtgärd 13) och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering.

Förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt

19 §

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag i en utländsk stat ska anses vara noll om statens regler uppfyller villkoren för att omfattas av en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt. En stats regler anses uppfylla sådana villkor om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Första stycket gäller inte till den del enheter och koncernenheter undantas från godkännandet av

statens regel om nationell tilläggsskatt.

20 §

Vad som sägs i 19 § gäller bara om det är en sådan tilläggsskatt som avses i 3 kap. 39 § första stycket.

Val

21 §

Den rapporterande enheten får välja att tillämpa förenklingsreglerna i detta kapitel. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.
3. Bestämmelserna i 7 kap. 63 a–f §§ tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.
4. Den rapporterande enheten får dock tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2024-09-10

Närvarande: F.d. justitierådet Sten Andersson samt justitieråden Ulrik von Essen och Cecilia Renfors

Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Enligt en lagrådsremiss den 15 augusti 2024 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244), och
3. lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Bo Lindén, Eva-Lisa Olsson och Christina Svanhagen samt departementssekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Allmänt

Behovet av nya regler

I lagrådsremissen föreslås omfattande ändringar i lagen om tilläggsskatt. Lagen syftar till att säkerställa att multinationella koncerner betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Lagen går tillbaka på dels inom OECD utarbetade modellregler[1], dels ett EU-direktiv (minimibeskattningsdirektivet)[2] som anknyter till modellreglerna. De nu föreslagna ändringarna i lagen är föranledda av att det inom OECD har utarbetats administrativa riktlinjer som är avsedda att klargöra hur modellreglerna ska tolkas och tillämpas. De aktuella riktlinjerna är antagna i februari, juli och december 2023.

I vissa delar utgör de administrativa riktlinjerna förtydliganden av sådant som redan gäller enligt lagen om tilläggsskatt. I andra delar står det klart att det som sägs i riktlinjerna går utöver vad som anges i modellreglerna – och därmed också utöver vad som sägs i lagen om tilläggsskatt – och att det fordras lagstiftning för att riktlinjerna ska bli en del av svensk rätt. Om den svenska lagstiftningen om tilläggsskatt inte uppfyller de krav som

[1] The Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), antagna av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS den 14 december 2021.
[2] Rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

uppställs i modellreglerna, inbegripet de administrativa riktlinjerna, finns det en risk för att svenska företag kommer att beskattas enligt utländsk lagstiftning om tilläggsskatt.

Mot den bakgrunden ifrågasätter Lagrådet inte behovet av att lagen om tilläggsskatt nu anpassas till de administrativa riktlinjerna.

Komplexiteten i regelverket

Lagen om tilläggsskatt utgör, i sin nuvarande lydelse, ett synnerligen komplicerat regelverk. Det beror bland annat på att man vid fastställandet av tilläggsskatt i Sverige måste ta hänsyn till de olika slag av skattelagar som andra länder har och som kan påverka hur svensk tilläggsskatt ska bestämmas. Åtskilliga bestämmelser i lagen om tilläggsskatt tar därför sikte på utländska beskattningsmetoder- och regler utan motsvarighet i Sverige. För en svensk läsare kan dessa bestämmelser vara mycket svåra att ta till sig.

Lagrådsremissens förslag innebär att lagens komplexitet ökar ytterligare, bortom gränsen för vad som är begripligt för den genomsnittligt insatte juristen. Detta är givetvis att beklaga och har också medfört att Lagrådet inte har kunnat göra någon fullödig analys av ändamålsenligheten hos och konsekvenserna av förslagen. Samtidigt synes den ökade komplexiteten vara en oundviklig konsekvens av den utformning som det bakomliggande OECD-regelverket har och måste därför accepteras.

Med den reservation som nu har lämnats vill Lagrådet inte motsätta sig att lagrådsremissens förslag i huvudsakliga delar läggs till grund för lagstiftning. Det är emellertid uppenbart att den nya lagstiftningen bör utvärderas i närtid så att eventuella feltolkningar av de administrativa riktlinjerna kan rättas till. Lagrådet noterar i samman-hanget att det svenska regelverket kommer att granskas av OECD.[3] Den granskningen får antas ge förutsättningar för att det inom några år kommer till stånd en översyn av de nu föreslagna reglerna.

Förenligheten med EU-direktivet

En förutsättning för att de administrativa riktlinjerna ska kunna läggas till grund för svensk lagstiftning är att de är förenliga med minimibeskattningsdirektivet.

Det framgår av skälen till direktiven att medlemsstaterna vid genomförandet av direktivet bör använda sig av bland annat modellreglerna och de administrativa riktlinjerna som en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten i övrigt. Avsikten har uppenbarligen varit att direktivet så långt möjligt ska tolkas i enlighet med vad som har överenskommits inom OECD (se särskilt punkterna 4, 6 och 24 i skälen till direktivet). I

[3] Granskningen kommer att genomföras av OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), även kallat IF.

lagstiftningsärendet har upplysts att Kommissionen i november 2023 uttalade att dittills beslutade administrativa riktlinjer bedömdes vara förenliga med direktivet. Det finns mot den bakgrunden knappast anledning anta annat än att de riktlinjer som beslutades i februari och juli 2023 står i överensstämmelse med direktivet. Vid lagrådsföredragningen har inte framkommit något som ger anledning att bedöma riktlinjerna från december 2023 på annat sätt.

Förslaget till lag om ändring i lagen om tilläggsskatt

1 kap. 4 a och 4 b §§

De båda paragraferna är placerade under rubriken Lagens tillämpningsområde.

Det som sägs i 4 a § har emellertid ingenting med lagens tillämpningsområde att göra. I stället innehåller paragrafen en särskild bestämmelse om vilken valuta som ska användas vid bestämmandet av tilläggsskattebelopp samt anknytande bestämmelser om valutaomräkning. Inte heller 4 b § – som innehåller vissa bestämmelser om i vilken valuta som justerat resultat ska beräknas – har något samband med frågan om lagens tillämpningsområde. Lagrådet föreslår att paragraferna placeras längre fram i kapitlet, lämpligen som 17 a och 17 b §§, och att det före 17 a § införs en ny rubrik ”Val av valuta vid beräkningar enligt lagen”. Rubriken ”Valuta” före 1 kap. 4 § – som behandlar sådana valuta-omräkningar som kan behöva göras när lagens tillämpningsområde bestäms – torde kunna strykas.

2 kap. 5 a §

I paragrafen anges att en stats regler anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

I 2 kap. 3–5 §§ definieras vad som utgör en regel om nationell tilläggsskatt, en huvudregel för tilläggsskatt och en kompletteringsregel för tilläggsskatt samt anges att de aktuella reglerna i respektive stat dessutom måste vara likvärdiga med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet (jfr artiklarna 3.28, 3.18 och 3.43), i den ursprungliga lydelsen, eller, när det gäller stater utanför EU, modellreglerna (jfr artikel 10.1.1). Regler som uppfyller de villkor som ställs upp anses vara ”kvalificerade”. Endast om en stats regler är kvalificerade anses den skatt som tas ut enligt dessa vara en tilläggsskatt. Är så inte fallet betraktas den i stället som en medräknad skatt enligt 3 kap. 24 §, vilket innebär att andra stater kan använda huvudregeln eller kompletteringsregeln för att beskatta lågbeskattade koncern-enheter som hör hemma i den staten.

För att säkerställa en korrekt och enhetlig bedömning av staters regelverk kommer OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS kontinuerligt att göra en bedömning av om en stats regler uppfyller kraven och därmed kan anses vara kvalificerade. Resultatet av dessa granskningar – inklusive slutsatsen

om en viss stat har lagstiftning som uppfyller kriterierna för att utgöra en regel om nationell tilläggsskatt, en huvudregel för tilläggsskatt respektive en kompletteringsregel för tilläggsskatt – kommer löpande att offentliggöras. Avsikten med förevarande paragraf är att den bedömning som OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS gör ska vara bindande vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt.

Enligt Lagrådet får det godtas att det på detta sätt överlämnas till ett internationellt organ att avgöra huruvida ett nationellt regelverk är kvalificerat med följd att uttagen skatt ska betraktas som en tilläggsskatt. Däremot anser Lagrådet att det tydligare bör framgå av paragrafen dels att ett godkännande från OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS måste finnas vid tidpunkten för tillämpningen, dels att godkännandet utgör en nödvändig förutsättning för att en annan stats regelverk ska anses uppfylla det som krävs. Lagrådet föreslår därför att paragrafen ges följande lydelse.

> En stats regler ska anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ endast om regelverket är godkänt av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Paragrafen är avsedd att tas in i lagens kapitel om definitioner och förklaringar (2 kap.) i direkt anslutning till de paragrafer, 3–5 §§, som den kopplar till. Dessa paragrafer har emellertid egna rubriker, vilket leder till att förevarande paragraf kommer att hamna under rubriken ”Kompletteringsregel för tilläggsskatt”. En sådan rubriksättning blir missvisande. Enligt Lagrådets mening bör det därför införas en ny rubrik direkt före den föreslagna paragrafen som speglar dess innehåll.

2 kap. 29 e §

I paragrafen regleras under vilka förutsättningar som parter i överlåtelser vid tillämpningen av 29 b och 29 c §§ ska anses vara *närstående*. Så ska bland annat vara fallet om ”en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset, eller i fråga om bolag, av sammanlagda röster eller värdet av den andra parten”. Förslaget väcker en del frågor, t.ex. vad som avses med vinstintresse, och om ”bolag” är rätt ordval.

Bestämmelsen har beröringspunkter med 4 kap. 12 d §. Den paragrafen reglerar hur bedömningen av om två företag är i *intressegemenskap* med varandra ska göras vid tillämpningen av 12 b och 12 c §§, som handlar om beräkning av det justerade resultatet för en koncernenhet när det har förekommit ackordsvinster. Den bedömningen ska enligt 12 d § göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. De förutsättningar som anges i artikel 5.8. har samma materiella innehåll som de villkor som finns i 2 kap. 29 e §.

Enligt Lagrådets mening bör samma lagstiftningsteknik användas i båda paragraferna. Den teknik som används i 4 kap. 12 d §, att hänvisa till modellavtalet, är i detta fall att föredra. Det gäller särskilt då en översättning till svenska av de uttryck som förekommer i artikeln inte bidrar till förståelsen av deras innebörd.

Vid den fortsatta beredningen bör dessutom övervägas om det är nödvändigt att använda två olika begrepp (*närstående* respektive *intressegemenskap*) i paragraferna (och i de ytterligare paragrafer som använder dessa begrepp). Lagrådet noterar att artikel 5.8 enligt sin ordalydelse handlar om när en person eller ett företag ska anses vara ”closely related” till andra företag och att det närmast motsvarar uttrycket närstående. Vidare kan noteras att uttrycket intresse-gemenskap används vid beskrivningen av en annan artikel i modell-avtalet; artikel 9 om prissättning mellan ”associated enterprises” – och att de förutsättningar som anges där skiljer sig från det som sägs i artikel 5.8.

3 kap. 6–6 b §§

I 3 kap. 2–22 §§ finns bestämmelser om hur man i samband med bestämmandet av tilläggsskattebelopp ska fastställa det justerade resultatet för en koncernenhet. Huvudreglerna, som finns i 2–5 §§, innebär att det justerade resultatet normalt ska fastställas på grundval av en redovisning som har upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard som har använts i moderföretagets koncernredovisning. I 6 §, i dess nuvarande lydelse, sägs att vad avser svensk nationell tilläggsskatt ”får” det justerade resultatet i stället beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som har använts i koncernredovisningen. Detta förutsätter dock, vid användandet av en godkänd redovisningsstandard, att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen.

Lagrådsremissens förslag innebär att 6 § ändras, dels genom att bestämmelsen görs obligatorisk (”ska”) och knyts till begreppet ”nationell redovisningsstandard”, dels genom att paragrafen tillförs ett villkor, nämligen att alla svenska koncernenheter i en koncern beräknar det justerade resultatet enligt den nationella standarden. Bestämmelsen om att resultatet måste justeras för att förhindra en snedvridning av konkurrensen flyttas till en ny 6 a §. I den paragrafen tas därutöver in en definition av begreppet ”nationell redovisnings-standard”. Definitionen innebär att begreppet omfattar allmänt erkända redovisningsstandarder och godkända redovisnings-standarder. Den kompletteras med en bestämmelse om att ”en godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen”. Det uppställs också ytterligare förutsättningar för att en redovisningsstandard av det aktuella slaget ska få användas. Det sägs slutligen, i den nya 6 b §, att 2–5 §§ ska tillämpas om inte alla svenska koncernenheter använder samma redovisningsstandard eller om koncernenheternas redovisning avser ett annat räkenskaps-år än det som gäller för koncernredovisningen.

Lagrådet har ingen invändning i sak mot det som föreslås i paragraferna. Paragraferna blandar emellertid definitioner och handlingsregler på ett mindre lämpligt sätt. Det nya begreppet ”nationell redovisningsstandard” tillför ingenting. Innebörden i bestämmelserna blir lättare om de tre paragraferna skrivs samman i en enda paragraf enligt följande.

6 §
Vid bestämmandet av svensk nationell tilläggsskatt gäller att det justerade resultatet för svenska koncernenheter i en koncern ska beräknas, i stället för enligt 2–5 §§, i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. Detta förutsätter dock

1. att redovisningsstandarden är tillåten enligt lag eller godkänd av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige,
2. att det följer av lag att alla koncernenheter ska upprätta redovisning eller att deras redovisning ska vara föremål för extern revision, och
3. att alla svenska koncernenheter i koncernen använder samma redovisningsstandard och har samma räkenskapsår som det räkenskapsår som gäller för koncernens koncernredovisning.

För att det justerade resultatet ska få beräknas i enlighet med en godkänd redovisningsstandard krävs också att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

3 kap. 18 §

Paragrafen innehåller i dag en bestämmelse om att kvalificerade skattetillgodohavanden (jfr 2 kap. 29 §) ska tas upp somt intäkt vid det fastställande av det justerade resultat som ska ingå som ett led i beräkningen av tilläggsskatt. Genom lagrådsremissens förslag tillförs paragrafen ytterligare bestämmelser som är tillämpliga om ett kvalificerat skattetillgodohavande hänför sig till förvärv eller tillverkning av en tillgång. Den rapporterande enheten får då välja att i stället göra en omedelbar värdeminskning på tillgången eller fördela intäkten över tillgångens nyttjandeperiod. Båda dessa alternativ förutsätter dock att tillgodohavandet har hanterats på motsvarande sätt i redovisningen.

Genom den ena av de två alternativregler som förslaget innefattar blir det alltså möjligt att intäktsföra ett skattetillgodohavande för ett år som infaller efter beviljandet av skattetillgodohavandet. Lagtexten anger dock inte när den intäktsföring som huvudregeln föreskriver ska ske. Lagrådet anser att den frågan bör belysas ytterligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Om avsikten är att intäktsföringen vid en tillämpning av huvudregeln ska ske för det år då skattetillgodohavandet har – med lagförslagets terminologi – beviljats (dvs. det år då skattetillgodohavandet första gången kan göras gällande), bör detta komma till uttryck i lagtexten.

Lagrådet, som även föreslår några redaktionella justeringar, har följande förslag till lagtext.

> Ett kvalificerat skattetillgodohavande ska tas upp som intäkt för det år då det har beviljats.
>
> Om det kvalificerade skattetillgodohavandet har beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har behandlat tillgodohavandet på samma sätt i sin redovisning.

En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och överlåter det ska behandla överlåtelsen enligt 18 b §. En koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla det enligt 18 c §.

3 kap. 18 a–18 c §§

I 18 a § anges hur marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden (jfr 2 kap. 29 a § i lagrådsremissens förslag) ska behandlas vid beräkningen av en koncernenhets justerade resultat. Paragrafen har i förslaget samma struktur som 3 kap. 18 § och bör enligt Lagrådets mening justeras på samma sätt som den paragrafen. Detsamma gäller 3 kap. 18 b §. Även 18 c § bör jämkas något. Paragraferna bör, med några ytterligare språkliga justeringar, ges följande lydelse.

18 a §

En koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska ta upp detta som intäkt för det år då det har beviljats.

Om det marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavandet har beviljats i samband med en koncernenhets förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället fördela intäkten på tillgångens nyttjandeperiod eller minska värdet på tillgången. Detta gäller dock bara om enheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande ska det dras av som en kostnad eller föranleda en höjning av värdet på tillgången.

18 b §

Om en koncernenhet som har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande överlåter detta inom 15 månader från uppkomstårets utgång, ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för vad som anges i 18 a § andra stycket.

Om en överlåtelse som avses i första stycket sker senare än 15 månader från uppkomstårets utgång, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att fördela en intäkt på tillgångens nyttjandeperiod, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

18 c §

En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och utnyttjar detta för att minska medräknade skatter ska ta upp en intäkt det år som skatteminskningen erhålls.

Intäkten ska uppgå till skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet av den del av tillgodohavandet som utnyttjas.

Om förvärvaren överlåter skattetillgodohavandet vidare, ska en vinst tas upp som intäkt och en förlust dras av som kostnad för överlåtelseåret.

Vinsten eller förlusten ska beräknas som försäljningspriset, minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet, ökat med de skatteminskningar som har erhållits och minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

Om skattetillgodohavandet inte längre kan göras gällande, ska ett belopp dras av som kostnad. Beloppet ska motsvara anskaffnings-värdet för skattetillgodohavandet, ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket och minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

3 kap 34 §

Paragrafen innehåller, tillsammans med 31–33 §§, bestämmelser om beräkningen av det s.k. uppskjutna skattejusteringsbeloppet (ett belopp som får betydelse vid beräkningen av den justerade skattekostnaden, jfr 3 kap. 23 §). I paragrafen anges att vissa skattekostnader m.m. inte ska räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet, däribland – enligt punkten 7 – effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas.

I förslaget tillförs paragrafen ett nytt andra stycke som säger att första stycket 7 inte ska tillämpas på sådan särskilt uppskjuten skattefordran som avses i 32 a §. Vid lagrådsföredragningen har diskuterats vad den föreslagna bestämmelsen innebär och om den fyller något syfte. Lagrådsremissen ger inga tillfredsställande svar i dessa avseenden.

Enligt Lagrådets mening bör behovet av det nya andra stycket i 34 § belysas ytterligare. Det är möjligt att den oklarhet som vidlåder bestämmelsen beror på att 32 a § – som innehåller en definition av begreppet ”särskilt uppskjuten skattefordran” – och andra paragrafer som anknyter till den paragrafen har fått en otydlig utformning. Lagrådet förordar därför att även dessa bestämmelser ses över.

3 kap. 37 a §

I paragrafen sägs att den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i en stat under vissa omständigheter ska minskas. Detta är bland annat beroende av om det uppkommer ett positivt justerat resultat ”i den aktuella staten”. Enligt Lagrådets mening är det oklart vad som avses med uttrycket ”den aktuella staten”. Lagrådet anser att lagtexten bör ses över.

3 kap. 37 b §

I paragrafen finns bestämmelser om att koncernenheter ska föra en förteckning över överskjutande skattebelopp samt bestämmelser om hur sådana belopp ska hanteras.

Enligt Lagrådets mening skulle det vara en fördel om paragrafen delades upp i två där det i förevarande paragraf regleras enbart hur det överskjutande skattebeloppet ska hanteras om en eller flera koncernenheter lämnar koncernen och det i den andra – en ny 37 c § – regleras hur förteckningen ska föras.

Också i förevarande paragraf förekommer uttrycket ”den aktuella staten”. Lagrådet förordar att ordalydelsen ses över.

4 kap. 12 b §

Paragrafen ger möjlighet att, under vissa förutsättningar, utelämna ackordsvinster vid beräkningen av en koncernenhets justerade resultat. Detta ska, enligt paragrafens första stycke, vara möjligt när ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som övervakas av en domstol eller motsvarande eller ackordet hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande (”A-fallen”). Det ska vidare vara möjligt när ackordet beviljas i förhållande till en borgenär som inte har någon intressegemenskap med gäldenären; i den delen krävs dessutom att det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom tre månader om det inte vore för det medgivna ackordet (”B-fallen”). Enligt författningskommentaren innefattar uttrycket ”rimligt att anta” ett krav på bevisning från en oberoende part.

I paragrafens andra stycke behandlas den situationen att en ackordsuppgörelse omfattar både borgenärer som är i intresse-gemenskap med gäldenären och borgenärer som inte är det. I så fall gäller, enligt lagtexten, första stycket hela ackordsuppgörelsen.

I författningskommentaren anges att bestämmelserna motsvarar vad som sägs i punkterna 86.1–7 till kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna.

Enligt Lagrådets mening framstår förhållandet mellan paragrafens båda stycken som oklart. Lagtexten kan ge intrycket av att bestämmelsen i andra stycket har betydelse i såväl ”A-fallen” som ”B-fallen”. Enligt Lagrådets mening är det dock svårt att se att den skulle kunna aktualiseras i ”A-fallen”. Det är också oklart om bestämmelsen i andra stycket – såsom lagtexten antyder – är avsedd att utvidga möjligheterna att utelämna ackordsvinster enligt första stycket 2 eller om den i stället – som punkten 86.1 (b) i kommentarerna närmast tyder på – innefattar ett ytterligare begränsande rekvisit, nämligen ett krav på att ackordet ska ingå i en ackordsuppgörelse i vilken det deltar minst en borgenär utan intressegemenskap med gäldenären. Frågorna bör belysas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Lagrådet anser vidare att det krav på bevisning från oberoende part som anges i författningskommentaren bör komma till uttryck i lagtexten.

Med den tolkning som Lagrådet gör av punkten 86.1 i kommentarerna har Lagrådet följande förslag till lagtext.

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterande enheten välja att inte ta med en ackordsvinst, om ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som

1. övervakas av en domstol eller motsvarande instans, eller
2. hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande befattningshavare.

Den rapporterande enheten får också välja att inte ta med en ackordvinst, om
1. ackordet ingår i en ackordsuppgörelse som omfattar minst en borgenär utan intressegemenskap med gäldenären, och
2. det på grundval av utredning från en oberoende part kan antas att gäldenären skulle ha blivit insolvent inom tre månader, om uppgörelsen inte hade omfattat borgenärerna utan intressegemenskap med gäldenären.

4 kap. 12 d §

I paragrafen föreskrivs att bedömningen av om två företag är i intressegemenskap vid tillämpningen av 4 kap. 12 b och 12 c §§ ska göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Lagrådet har i anslutning till synpunkter på 2 kap. 29 e § uttalat att det bör övervägas vidare om uttrycket intressegemenskap är lämpligt. Det sagda påverkar också avfattningen av 4 kap. 12 b och 12 c §§.

4 kap. 12 i §

Paragrafen reglerar hur en kvalificerad transparent skatteförmån hänförlig till ett kvalificerat ägarintresse ska behandlas hos en enhet som omfattas av ett val enligt 12 f §. I första stycket andra meningen anges att, om ägarenheten i sin redovisning har hanterat skatteförmånen som en minskning av enhetens skattekostnad, *får* skatteförmånen läggas till vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Även i tredje meningen används ordet *får* (Förmånen *får* behandlas…). Ordvalet ger intryck av att enheten kan välja hur den ska använda förmånen vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Det framstår enligt Lagrådet som tveksamt och mindre konsekvent i förhållande till andra stycket.

I författningskommentaren beskrivs bestämmelsen i första stycket som en ska-regel. Detta tycks också vara i linje med det som sägs i kommentaren till modellreglerna (punkterna 57.7–57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 c).

Mot den bakgrunden förordar Lagrådet att ordet ska används i andra och tredje meningarna i första stycket (eventuellt med tillägget ”i stället” i tredje meningen).

5 kap. 4 a §

I paragrafen behandlas materiella anläggningstillgångar. Av paragrafens andra stycke – som gäller operationell leasing av materiella anläggningstillgångar – följer att en leasegivare får beakta den del av balansvärdet för en materiell anläggningstillgång som överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren utifrån värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång.

Enligt Lagrådets mening bör det förtydligas att det handlar om det genomsnittliga balansvärdet på tillgången vid räkenskapsårets ingång och utgång även hos leasegivaren. Det andra stycket bör, med några ytterligare språkliga justeringar, ges följande lydelse.

> Vid leasing ska materiella anläggningstillgångar som finns i samma stat som leasegivaren hör hemma i inte undantas enligt första stycket 1. Detta gäller till den del det genomsnittliga balansvärdet på en tillgång hos leasegivaren vid räkenskapsårets ingång och utgång överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren vid motsvarande tidpunkter. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren, är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

6 kap. 2 a §

I 6 kap. 2 § anges att en svensk koncernenhet som är lågbeskattad är skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som har beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §. I lagrådsremissens förslag kompletteras 2 § genom införandet av en ny 2 a §. Enligt denna är en svensk koncernenhet under vissa omständigheter skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag.

Enligt Lagrådets mening bör det i författningskommentaren utvecklas hur bestämmelserna i 2 och 2 a §§ förhåller sig till varandra.

Lagrådet noterar att lagrådsremissen inte innehåller något förslag till ändring av 6 kap. 3 §. Det som sägs i den paragrafen om skattskyldighet enligt huvudregeln för tilläggsskatt anknyter till bestämmelsen i 2 § (”Om tillämpningen av 2 § om nationell tilläggsskatt inte leder till att samtliga tilläggsskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet, är svenska koncernenheter skattskyldiga för tilläggsskatt enligt bestämmelserna i 4–8 §§”). I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör behovet av att i 3 § hänvisa även till 2 a § belysas.

7 kap. 36 §

Enligt paragrafen får en rapporterande enhet under vissa förutsättningar i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet eller en försäkrings-investeringsenhet låta en ägarenhet tillämpa en särskild beskattnings-

metod. En av förutsättningarna för detta är enligt första stycket 2 att det rimligen kan förväntas att utdelningar från respektive enhet sammantaget beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. I författningskommentaren sägs att det vid den bedömningen ska tas hänsyn till både beskattning hos den utdelande och hos den mottagande enheten. Som Lagrådet har uppfattat saken är det ordet ”sammantaget” som ska uttrycka detta.

Enligt Lagrådet bör den avsedda innebörden uttryckas tydligare i lagtexten. Det kan lämpligen ske genom att ordet ”sammantaget” i första stycket 2 stryks och ett nytt andra stycke förs in med följande lydelse.

> Vid beräkningen av skattesatsen enligt första stycket 2 ska beskattningen hos både den utdelande och den mottagande enheten beaktas.

7 kap. 63 b och 63 c §§

I 63 b § behandlas fördelningen av medräknade skatter mellan en ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag (CFC-bolag) när skatten har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat, dvs. enligt 63 §. Av paragrafen framgår att ett fördelningsbelopp ska bestämmas för varje CFC-bolag och att detta belopp utgörs av ägarenhetens andel av det kontrollerade utländska företagets inkomst multiplicerat med skillnaden mellan skattesatsen enligt det regelverk som gäller för det aktuella CFC-bolaget och den effektiva skattesatsen. Av 63 c § följer sedan att det fördelnings-belopp som beräknats för ett CFC-bolag ska divideras med de sammanlagda fördelningsbeloppen för samtliga CFC-bolag. Man får på så sätt fram det belopp som ska multipliceras med skattekostnaden.

Enligt Lagrådets mening skulle regleringen bli tydligare om 63 c § utgår och bestämmelsen i den paragrafen i stället tas in som ett första stycke i 63 b §. Därigenom skulle det i ett sammanhang framgå att kostnaden för medräknade skatter ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag och hur dessa fördelningsbelopp ska bestämmas. Om Lagrådets förslag godtas innebär det att efterföljande paragrafer (63 d–63 f §§) – som också gäller fördelning av medräknade skatter mellan en ägarenhet och kontrollerade utländska företag – måste numreras om (63 c–63 e §§) samt att hänvisningen i 63 a § till 63 b–63 f §§ behöver ersättas med en hänvisning till 63 b–63 e §§.

Lagrådet föreslår att 63 b §, med några ytterligare språkliga justeringar, ges följande lydelse.

> Kostnaden för medräknade skatter enligt 63 a § ska fördelas till varje kontrollerat utländskt företag med ett belopp som motsvarar kostnaden multiplicerad med kvoten av företagets fördelningsbelopp och fördelningsbeloppen för samtliga kontrollerade utländska företag.
>
> Ett kontrollerat utländskt företags fördelningsbelopp är ägarenhetens andel av företagets inkomst multiplicerad med skillnaden mellan

skattesatsen enligt ett sådant system som avses i 63 a § och den effektiva skattesatsen.

8 kap. 6 §

Paragrafen behandlar kvalificerade land-för-land-rapporter och kvalificerade finansiella rapporter. Andra stycket innehåller fyra punkter som reglerar vad som kan vara en kvalificerad finansiell rapport.

Paragrafen är en del av en tillfällig förenklingsregel som enligt vad som framgår av lagrådsremissen i huvudsak är avsedd att innebära att samtliga uppgifter för en koncernenhet eller ett fast driftsställe ska hämtas från en och samma rapport. I lagrådsremissen talas emellertid på några ställen om samma slag av rapport eller om samma typ av eller sorts rapport. Det förstnämnda uttrycket återfinns också i det föreslagna nya tredje stycket, som behandlar uppgifter för koncernenheter som hör hemma i samma stat. I andra stycket anges emellertid enbart att uppgifter inte får hämtas från olika rapporter.

Vid föredragningen har det upplysts att avsikten är att vid tillämpningen av 3–5 §§, som innehåller villkoren för den tillfälliga förenklings-regeln, får uppgifter hämtas antingen från en sådan rapport som avses i andra stycket 1 eller från en sådan rapport som avses i andra stycket 2. Enligt Lagrådet bör tredje och fjärde styckena formuleras om i enlighet med detta, lämpligen som en egen paragraf.

8 kap. 6 a §

Paragrafen behandlar justeringar som ska göras vid tillämpningen av 8 kap. 4 och 5 §§ såvitt avser en förvärvad koncernenhets räkenskaper. Den har utformats som en definition av kvalificerad finansiell rapport men innehållet utgör i realiteten bestämmelser om hur beräkningen ska göras när 4 och 5 §§ tillämpas. Utformningen av paragrafen bör ändras så att detta framgår.

Det framstår som lämpligt att inleda paragrafen med att ange de minskningar som ska göras och som nu framgår av andra stycket. Det som regleras i förslagets första stycke kan då lämpligen tas in i ett nytt andra stycke och innehållet i de två strecksatserna anges i numrerade punkter. Det bör förtydligas att det som sägs i det nya första stycket inte gäller om någon av de förutsättningar som anges i 1 eller 2 är för handen.

8 kap. 6 b §

Paragrafens första mening anger att en koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. I andra meningen anges varifrån uppgifter om enhetens totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt ska hämtas.

Enligt Lagrådet är en bestämmelse om att en sådan koncernenhet som anges i paragrafen får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln överflödig. Det som behöver regleras är i stället varifrån uppgifter får hämtas.

Lagrådet föreslår att paragrafen utformas på följande sätt.

> Om en koncernenhet ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport, ska uppgifterna om koncernenhetens intäkt och koncernenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.

8 kap. 7 a §

Paragrafen kompletterar bestämmelserna om villkoren för den tillfälliga förenklingsregeln i 8 kap. 3–7 §§. Enligt paragrafen ska vid tillämpningen av 3–7 §§ en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i den mottagande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande enhetens kvalificerade rapport inkluderas i respektive koncernenhets totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt. Lagrådet har ingen invändning i sak mot bestämmelsen.

I paragrafens andra mening anges att ”även sådana finansiella rapporter anses vara kvalificerade finansiella rapporter enligt 6 §”. Lagrådet ifrågasätter om denna bestämmelse tillför något. Den framstår närmast som en övertydlighet och bör kunna utgå.

Lagrådet, som även förordar mindre redaktionella justeringar i lagtexten, föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

> Vid tillämpningen av 3–5 §§ ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i den mottagande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport räknas med vid bestämmandet av respektive koncernenhets intäkter och dess vinst eller förlust före inkomstskatt.

8 kap. 11 f §

Paragrafen reglerar förutsättningarna för att en koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022. Som den nu är formulerad inkluderar den arrangemang som faktiskt har ingåtts efter den 15 december 2022.

Lagrådet föreslår att paragrafen utformas på följande sätt.

> Vid tillämpningen av 11 a – 11 e §§ ska även ett arrangemang som har ingåtts före den 15 december 2022 anses ingånget efter den tidpunkten, om
>
> 1. arrangemanget har ändrats eller överförts efter den 15 december 2022,

2. fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget efter den 15 december 2022 skiljer sig från fullgörandet före den tidpunkten, eller

3. det efter den 15 december 2022 har skett en förändring av hur arrangemanget behandlas i enhetens redovisning."

8 kap. 11 g §

Vid lagrådsföredragningen har uppmärksammats att paragrafen – som behandlar vissa aspekter avseende konstlade arrangemang – möjligen inte är förenlig med det som sägs i de administrativa riktlinjerna (jfr punkten 96 d i avsnitt I i annex A i kommentaren till modellreglerna). Utformningen av paragrafen bör därför ses över i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

8 kap. 15 §

Paragrafen innehåller vad som förefaller vara en särskild förenklings-regel som kan tillämpas för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen. Enligt Lagrådets mening är det oklart i vilka situationer bestämmelsen blir tillämplig. Paragrafen bör ses över ytterligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet (jfr även de anknytande bestämmelserna i 17 §).

8 kap. 16 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet ”koncernenhet utan väsentlig betydelse”. Lagrådet föreslår att den förtydligas enligt följande.

En koncernenhet, tillsammans med sina fasta driftsställen, ska anses som en *koncernenhet utan väsentlig betydelse*, om

1. enheten inte konsolideras post-för-post,
2. skälet till att enheten inte konsolideras post-för-post enbart är att den är av begränsad storlek eller saknar väsentlig betydelse för koncernen,
3. enheten omfattas av en sådan koncernredovisning som avses i 2 kap. 19 § 1 eller 3,
4. koncernredovisningen är föremål för extern revision.

Om enhetens intäkter överstiger 50 miljoner euro, krävs dessutom att de räkenskaper för enheten som ligger till grund för land-för-land-rapporten är upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisnings-standard eller en godkänd redovisningsstandard.

Vid tillämpningen av beloppsangivelsen i euro i andra stycket ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

8 kap. 19 §

I paragrafen beskrivs effekterna av förenklingsregeln vad avser nationell tilläggsskatt och godkännande av sådana regler.

Paragrafens första stycke innebär att Sverige ska acceptera det beslut som OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS fattar avseende vilka staters regelverk om nationell tilläggsskatt som ska anses omfattas av andra staters förenklingsregel för utländsk nationell tilläggsskatt och att tilläggsskattebeloppet för koncernenheter som hör hemma i sådana stater ska anses vara noll.

Av lagrådsremissen framgår att OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS kommer att publicera en sammanställning över vilka staters regelverk för nationell tilläggsskatt som uppfyller kraven för att omfattas av förenklingsregler i andra stater.

Liksom anges i anslutning till 2 kap. 5 a § får det godtas att det på detta sätt överlämnas till ett internationellt organ att med bindande verkan avgöra huruvida ett regelverk avseende nationell tilläggsskatt uppfyller kraven och regelverket därmed kan omfattas av en förenklingsregel.

Av paragrafens andra stycke framgår att till den del enheter och koncernenheter undantas från godkännandet av den aktuella statens regel om nationell tilläggsskatt så är inte tilläggsskattbeloppet för sådana enheter noll. Enligt Lagrådet bör det förtydligas att endast vissa slag av angivna enheter kan vara undantagna och att bestämmelsen då gäller endast dessa.

Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

> Vid bestämmandet av tilläggsskattebeloppet för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i en utländsk stat gäller följande förenklingsregel. Tilläggsskattebeloppet för en sådan koncernenhet eller enhet ska anses vara noll, om den utländska statens regel om nationell tilläggsskatt är godkänd av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS som en sådan regel som ska omfattas av andra staters förenklingsregler avseende utländsk nationell tilläggsskatt.
>
> Första stycket gäller inte till den del vissa slag av enheter och koncernenheter är undantagna från godkännandet av statens regel om nationell tilläggsskatt.

8 kap. 20 §

I paragrafen anges att det som sägs i 19 § bara gäller om det är en sådan tilläggsskatt som avses i 3 kap. 39 § första stycket.

Det är oklart vad bestämmelsen innebär och hur den är avsedd att tillämpas. Lagrådsremissens förslag i denna del kan således inte läggas till grund för lagstiftning.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 10 oktober 2024

Närvarande: statsminister Kristersson, ordförande, och statsråden Busch, Edholm, J Pehrson, Waltersson Grönvall, Jonson, Forssmed, Tenje, Slottner, M Persson, Wykman, Malmer Stenergard, Liljestrand, Brandberg, Bohlin, Carlson, Pourmokhtari, Rosencrantz, Dousa

Föredragande: statsrådet Wykman

Regeringen beslutar proposition Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner