

# En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

*Delbetänkande av 2021 års utredning om  
vissa internationella företagsskattefrågor*

*Stockholm 2023*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

**SOU 2023:6**

SOU och Ds finns på [regeringen.se](https://www.regeringen.se) under Rättsliga dokument.

*Svara på remiss – hur och varför*  
*Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.*

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](https://www.regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslagsbild: Yngve Gripple

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2023

ISBN 978-91-525-0542-7 (tryck)

ISBN 978-91-525-0543-4 (pdf)

ISSN 0375-250X

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 28 oktober 2021 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att följa upp och se över vissa frågor med anledning av de nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019 (dir. 2021:97).

Den 7 april 2022 beslutade regeringen om tilläggsdirektiv (dir. 2022:28). Genom dessa utvidgades uppdraget bland annat till att även lämna förslag på hur reglerna i minimibeskattningsdirektivet ska genomföras i Sverige. Det är frågor som gäller minimibeskattningsdirektivet som behandlas i detta betänkande.

Till särskild utredare förordnades från och med den 1 november 2021 kammarrättslagmannen Anders Bengtsson.

Den 8 december 2021 förordnades som experter att biträda utredningen rättsliga experten Maria Andersson Berg, bankjuristen Richard Edlepil, kanslirådet Marina Ekenberg, rättssakkunniga Alicia Eklund, skattejuristen Ulrika Hansson, kanslirådet Henrik Hasslemark, skatteexperten Richard Hellenius, ekonomen Michael Lemdal, skatterådgivaren Peter Lindstrand, seniora redovisningsexperten Eva Sundberg och ämnesrådet Christian Thomann. Från och med den 5 maj 2022 förordnades associate partner Anja Hjelström att vara expert i utredningen. Från och med den 25 maj 2022 förordnades docenten Spencer Bastani att vara expert i utredningen. Från och med den 1 augusti 2022 förordnades ämnesrådet Åsa K Andersson att vara expert i utredningen.

Som sakkunnig i utredningen förordnades från och med den 5 maj 2022 professorn David Kleist.

Som sekreterare i utredningen anställdes från och med den 15 november 2021 kammarrättsassessorn Emma Annelund och kanslirådet Pardis Nabavi. Från och med den 1 april 2022 anställdes kammar-

rättsassessorn Maria Sundberg och ekonomie doktor Martin Nordström som sekreterare i utredningen. Maria Sundberg entledigades från och med den 1 september 2022. Från och med den 1 juni 2022 anställdes kammarrättsassessorn Christine Lindström som sekreterare i utredningen.

Anders Bengtsson ansvarar som särskild utredare ensam för innehållet i betänkandet och därmed också för de brister som kan finnas. Det har utifrån materialets omfång och komplexitet och den tid som stått till förfogande inte varit möjligt att mer ingående diskutera alla tekniska frågor samlat i expertgruppen. Gruppens gemensamma arbete har i huvudsak fått inriktas på de mer principiella frågorna.

Arbetet har emellertid givet dessa förutsättningar bedrivits i nära samråd med sakkunnig och experter och betänkandet har därför avfattats med användning av vi-form.

Utredningen, som antagit namnet 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor, överlämnar härmed delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6).

Till delbetänkandet bifogas ett särskilt yttrande.

Detta delbetänkande behandlar enbart den del av uppdraget som avser minimibeskattningsdirektivet. Det ursprungliga utredningsdirektivet och den del av tilläggsdirektivet som avser de riktade ränteadragsbegränsningsreglerna kommer att behandlas i det slutbetänkande som ska redovisas senast den 1 november 2023.

Stockholm i januari 2023

Anders Bengtsson

/Emma Annelund  
Christine Lindström  
Pardis Nabavi  
Martin Nordström

# Innehåll

<b>Förkortningar</b> .....	<b>13</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>15</b>
<b>Summary</b> .....	<b>21</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>27</b>
1.1 Förslag till lag om tilläggsskatt (xxxx:xx) .....	27
1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	102
<b>2 Bakgrund</b> .....	<b>103</b>
2.1 Inledning.....	103
2.2 Internationellt samarbete .....	103
2.3 Modellreglerna .....	103
2.4 Minimibeskattningsdirektivet .....	105
2.5 Hur förhåller sig direktivet och modellreglerna till varandra? .....	105
2.6 Implementering i andra länder .....	106
2.7 BEPS i tidigare svensk lagstiftning .....	107

<b>3</b>	<b>En lag om tilläggsskatt på lågbeskattade inkomster ....</b>	<b>109</b>
3.1	Inledning .....	109
3.2	En särskild lag om tilläggsskatt.....	110
3.3	Vägval när det gäller systematik och terminologi.....	111
3.4	Förfarandereglerna .....	114
3.5	Avgränsningar.....	116
<b>4</b>	<b>För vem ska lagen gälla .....</b>	<b>119</b>
4.1	Inledning .....	119
4.2	Lagens tillämpningsområde .....	119
4.2.1	Beloppsgräns .....	119
4.2.2	Förändringar i koncernen.....	123
4.2.3	Vem ska fullgöra skyldigheterna enligt lagen? ....	124
4.3	Undantagna enheter .....	125
4.4	I vilken stat hör en enhet hemma? .....	129
4.4.1	Allmänt om reglerna .....	129
4.4.2	Andra enheter än delägarbeskattade enheter.....	130
4.4.3	Delägarbeskattade enheter.....	132
4.4.4	Fasta driftställen.....	133
4.4.5	Enheter som hör hemma i flera stater.....	134
4.4.6	Enheter som flyttar under räkenskapsåret .....	135
4.4.7	En specialregel gällande huvudregeln för vissa moderenheter .....	136
4.4.8	Enheter som hör hemma i Sverige .....	136
<b>5</b>	<b>Beräkning av tilläggsskattebeloppet .....</b>	<b>139</b>
5.1	Inledning .....	139
5.2	Beräkning av tilläggsskattebeloppet .....	140
5.3	Beräkning av det justerade resultatet .....	141
5.3.1	Inledning.....	141
5.3.2	Redovisningen som utgångspunkt för resultatberäkningen.....	142
5.3.3	Poster som ska räknas av eller läggas till .....	144

5.4	Beräkning av den justerade skattekostnaden.....	145
5.4.1	Inledning .....	145
5.4.2	Medräknade skatter .....	146
5.4.3	Justeringar hänförlig till aktuell skatt.....	147
5.4.4	Justeringar hänförliga till uppskjuten skatt .....	147
5.4.5	En alternativregel för att hantera uppskjuten skatt vid förluster.....	149
5.5	Tilläggs-skatt när det inte redovisas vinst.....	150
<b>6</b>	<b>Val, tillkommande tilläggs-skattebelopp och justering av skatte-kostnad.....</b>	<b>151</b>
6.1	Inledning.....	151
6.2	Val som avser resultat och skatt.....	152
6.3	Tillkommande tilläggs-skattebelopp.....	154
6.4	Justering av skatte-kostnad.....	155
<b>7</b>	<b>Undantag .....</b>	<b>157</b>
7.1	Inledning.....	157
7.2	Substansbelopp.....	157
7.3	Undantag för verksamhet av begränsad betydelse.....	159
7.4	Undantag för internationell sjöfart.....	160
<b>8</b>	<b>En huvudregel och en kompletteringsregel för tilläggsbeskattning .....</b>	<b>161</b>
8.1	Inledning.....	161
8.2	Allmänt om reglerna .....	161
8.3	Huvudregeln.....	162
8.4	Kompletteringsregeln .....	167
8.4.1	Allmänt om kompletteringsregeln .....	167
8.4.2	Utformning av justeringen enligt kompletteringsregeln .....	171
8.4.3	Fördelning av kompletterande tilläggs-skatt mellan svenska koncernenheter .....	177

8.5	Inledande fas av internationell verksamhet.....	179
<b>9</b>	<b>Nationell tilläggsskatt.....</b>	<b>181</b>
9.1	Inledning .....	181
9.2	Allmänt om nationell tilläggsskatt .....	181
9.3	Hur bör ett regelverk för nationell tilläggsskatt utformas? ...	183
9.3.1	Krav på utformningen.....	183
9.3.2	Vilka enheter bör omfattas av en nationell tilläggsskatt? .....	186
9.3.3	Hur ska nationell tilläggsskatt beräknas? .....	187
9.3.4	Vilka enheter bör vara skattesubjekt för en nationell tilläggsskatt? .....	189
9.3.5	Hur ska nationell tilläggsskatt deklarerars och när ska den tas ut?.....	191
9.3.6	Hantering av preskription .....	192
9.4	Bör ett regelverk för nationell tilläggsskatt införas i Sverige? ..	193
9.4.1	Vilka skatteintäkter kan en nationell tilläggsskatt förväntas generera? .....	194
9.4.2	Administrativ börda.....	194
9.4.3	En sköld mot internationell tilläggsbeskattning .....	195
9.4.4	Ska en nationell tilläggsskatt införas? .....	196
9.4.5	Alternativa lösningar.....	197
<b>10</b>	<b>Särskilda enheter .....</b>	<b>199</b>
10.1	Inledning .....	199
10.2	Handelsbolag och utländska motsvarigheter .....	200
10.2.1	Inledning.....	200
10.2.2	Definitioner .....	200
10.2.3	Hur ska det redovisade resultatet från en delägarbeskattad enhet fördelas? .....	201
10.2.4	Det justerade resultatet och medräknade skatter för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag.....	202
10.2.5	Ska svenska handelsbolag vara skattskyldiga för tilläggsskatt? .....	204



10.3	Fasta driftställen.....	209
10.3.1	Inledning.....	209
10.3.2	Skattskyldighet för tilläggsskatt.....	210
10.4	Investeringsenheter.....	213
<b>11</b>	<b>Förfarandet.....</b>	<b>215</b>
11.1	Inledning.....	215
11.2	Bestämmelser i den nya lagen och vissa hänvisningar till skatteförfarandelagen.....	216
11.3	Beskattningsår.....	217
11.4	Skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport.....	217
11.4.1	Allmänt om reglerna.....	217
11.4.2	Vem ska lämna tilläggsskatterapport?.....	218
11.4.3	Vilka uppgifter ska lämnas?.....	220
11.4.4	Fastställda formulär ska användas.....	223
11.4.5	När ska rapporten och anmälningar lämnas?.....	224
11.5	Administrativa bestämmelser gällande de val som koncernen kan göra.....	224
11.6	Registrering.....	227
11.7	Deklaration ska ske genom en tilläggsskattedeklaration....	228
11.7.1	Finns det behov av ett svenskt deklarationsförfarande?.....	228
11.7.2	Utformning av deklarationsförfarandet.....	229
11.8	Beslut, omprövning och överklagande.....	236
11.8.1	Beslut om tilläggsskatt.....	236
11.8.2	När ska beslut fattas?.....	239
11.8.3	Beslut ska gälla omedelbart.....	240
11.8.4	Omprövning.....	241
11.8.5	Särskilt kvalificerad beslutsfattare.....	242
11.8.6	Överklagande.....	243
11.9	Ansvar för skatt och avgifter.....	244
11.9.1	Delägare i ett handelsbolag.....	244
11.9.2	Företrädaransvar.....	245

11.10	Betalning .....	247
11.11	Dokumentationsskyldighet .....	250
11.12	Revision.....	250
11.13	Sanktioner .....	252
11.13.1	Direktivet och modellreglerna .....	252
11.13.2	Sanktioner ska riktas mot svenska koncernenheter eller en huvudenhet för ett fast driftställe .....	253
11.13.3	Vilka sanktioner ska införas?.....	254
11.13.4	Förseningsavgift.....	255
11.13.5	Rapportavgift.....	260
11.13.6	Skattetillegg .....	264
11.13.7	Befrielse från särskilda avgifter .....	267
11.13.8	Beslut om särskilda avgifter.....	268
11.14	Föreläggande.....	269
11.15	Vitesföreläggande .....	270
11.16	Övriga bestämmelser om förfarandet .....	271
<b>12</b>	<b>Vårt arbete och återstående frågor .....</b>	<b>277</b>
12.1	Inledning .....	277
12.2	Vårt arbete och förutsättningarna .....	277
12.2.1	Översättningsfrågor.....	280
12.3	Återstående frågor.....	281
<b>13</b>	<b>Konsekvensanalys .....</b>	<b>287</b>
13.1	Inledning .....	287
13.2	Problembeskrivning .....	288
13.3	Företag som omfattas av regelverket .....	290
13.3.1	Offentligfinansiella effekter .....	294
13.3.2	Effekter på regelbördan .....	298
13.3.3	Effekter för företagen och konkurrensförhållanden .....	302
13.3.4	Effekter för enskilda .....	305

13.3.5	Effekter på sysselsättning .....	305
13.3.6	Dynamiska effekter .....	307
13.3.7	Fördelningseffekter .....	308
13.3.8	Effekter för Skatteverket .....	308
13.3.9	Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	309
13.3.10	Förslagets förenlighet med EU-rätten .....	310
<b>14</b>	<b>Ikraftträdande och övergångsbestämmelser .....</b>	<b>311</b>
14.1	Lagen (2023:XX) om tilläggsskatt .....	311
14.2	Skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	312
<b>15</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>313</b>
15.1	Förslaget till lag om tilläggsskatt .....	313
15.2	Förslaget till lag om ändring av skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	449
	<b>Särskilt yttrande .....</b>	<b>451</b>
	<b>Bilagor</b>	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2022:28 .....	455
Bilaga 2	Jämförelsetabell .....	463



# Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
IDKAL	Lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton
Inclusive Framework	OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Minimibeskattningsdirektivet	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
OECD:s kommentar	OECD (2022), <i>Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)</i> , OECD, Paris, <a href="https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf">https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf</a>
OECD:s modellavtal	OECD (2017), <i>Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017</i> , OECD Publishing, <a href="http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en">http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en</a>
OECD:s modellregler	OECD (2021), <i>Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS</i> , OECD, Paris, <a href="https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm">https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm</a>
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)



# Sammanfattning

## Uppdraget

Vårt uppdrag är att implementera rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattnivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen. Direktivet innehåller regler som ska säkerställa att intäkter hos företag som ingår i stora koncerner ska beskattas med minst 15 procent.

Endast stora koncerner där de ingående företagens sammantagna årliga intäkter uppgår till ett gränobelopp om minst 750 miljoner euro ska omfattas av reglerna.

Vi ska införa direktivbestämmelserna i svensk lagstiftning och vi ska också föreslå de förfaranderegler som behövs. Vi ska utforma regler om nationell tilläggsskatt och föreslå om en sådan skatt ska införas eller inte.

Minimibeskattningsdirektivet är en följd av arbetet med BEPS genom det så kallade Inclusive Framework. Direktivet bygger på OECD:s modellregler.

## En lag om tilläggsskatt

Vi föreslår att direktivets regler tas in i en särskild lag – lagen om tilläggsskatt. Lagförslaget innehåller såväl de materiella bestämmelserna som de processuella. Det finns processuella bestämmelser i direktivet, men i stor utsträckning har det lämnats till medlemsstaterna att utforma dessa. Vårt förslag innehåller direktivets förfaranderegler och därutöver de som vi utifrån ett nationellt perspektiv ansett nödvändiga.

Lagförslaget har tio kapitel. De mest centrala bestämmelserna handlar om hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas (3 kap.) och vem som

ska betala tilläggsskatten (6 kap.). Reglerna om vilken information som ska lämnas får stor betydelse för koncernernas kostnader (8 kap.).

I vårt uppdrag ligger att vi ska föreslå lagbestämmelser som är anpassade till svensk standard. Vi följer därför inte helt den struktur som finns i direktivet och vi har anpassat språkbruk och begrepp utifrån svenska förhållanden. Vi har förkortat där det varit möjligt och flyttat där vi ansett det lämpligt. I flera avseenden följer våra förslag ändå nära hur reglerna har utformats i direktivet. Det är komplicerade regler och det har inte alltid varit möjligt att skriva om bestämmelserna, även om det utifrån strikt språkliga aspekter funnits skäl för det.

Som framgår nedan omfattar vårt förslag inte samtliga direktivets artiklar. En del av arbetet återstår att göra. Skälet är dels att tiden allmänt sett inte räckt till, dels att det internationella arbetet inte varit färdigt när vi avslutat vårt arbete.

### **Minimibeskattningsystemets grunddrag**

Tilläggsskatt skiljer sig från inkomstskatt. Det finns inte en traditionell skattebas eller skattesats och det är inte bara de egna inkomsterna som en koncernenhet ska beskattas för. I stället kan en koncernenhet bli skyldig att betala tilläggsskatt om en annan koncernenhet någonstans i världen är lågbeskattad.

Förenklat innebär systemet att tilläggsskatt beräknas genom att jämföra koncernens totala justerade intäkter och skattekostnader i varje stat.

### **För vem gäller lagen?**

Den svenska lagen gäller bara för de koncernenheter som hör hemma i Sverige. Sådana enheter kan få betala tilläggsskatt, ska fullgöra de administrativa skyldigheter som följer av lagen och kan drabbas av sanktioner. De är skattesubjekt.

Lagens regler måste emellertid också i princip vara tillämpliga för alla koncernenheter som ingår i en koncern som omfattas av regelverket, om det finns en svensk koncernenhet i koncernen. Lagen om tilläggsskatt måste därför utformas med förutsättningen att samtliga bestämmelser måste gå att tillämpa på de utländska enheter och företelsor som är skatteobjekt.



## Beräkna tilläggsskattebeloppet

För varje stat beräknas om inkomsterna är lågbeskattade. De justerade resultaten respektive skattekostnaderna för enheterna i staten läggs samman och divideras. Den effektiva skattesats som beräknas med ledning av resultat och skattekostnad jämförs med minimiskattesatsen 15 procent och blir avgörande för om inkomsterna i staten är lågbeskattade.

Det beräknas ett substansbelopp som tillgodoräknas koncernen. Betalar koncernen för låg skatt i staten även efter att substansbeloppet beaktats beräknas ett tilläggsskattebelopp.

Beräkningen av det resultat som ska användas – det justerade resultatet – baseras på koncernredovisningsprinciper. Det första steget i beräkningen av tilläggsskattebeloppet är att justera redovisningen i den legala enheten till sådana redovisningsprinciper. Det finns flera regler och undantagsregler som anger vilka principer som ska eller får användas.

Det andra steget är att justera det resultat som redovisningen ger utifrån regler i lagen. Vissa poster ska läggas till eller ökas i förhållande till koncernredovisningen, andra tas bort eller minskas.

Även i fråga om skattekostnad utgår beräkningen från koncernredovisningen. Såväl aktuell skattekostnad som så kallad uppskjuten skatt beaktas för att skattekostnaden ska hänföras till rätt år. Vissa skatter beaktas (medräknade skatter), andra inte. Även här finns i direktivet ett stort antal justeringsregler, som tagits in i förslaget till lag om tilläggsskatt.

## Regler om vem som ska betala tilläggsskatt

Det finns tre regler som är viktiga för att bestämma vilken koncernenhet som ska betala tilläggsskatt.

Huvudregeln (*Income Inclusion Rule*) utgår från att ansvaret för att betala en koncernenhets tilläggsskattebelopp ska ligga så högt upp i koncernkedjan som möjligt – helst hos det yttersta ägarbolaget (moderföretaget).

För att tilläggsskattebeloppet ska betalas i möjligaste mån och av rätt subjekt finns särskilda regler för så kallade mellanliggande moderenheter, moderbolag som inte är moderföretaget. Delägda moder-

enheter erbjuder särskilda utmaningar och för dem finns också särskilda regler.

Delägarbeskattade enheter är skattesubjekt om de är moderföretag. Medlemsstaterna kan välja att göra andra delägarbeskattade enheter till skattesubjekt. Vi har valt att inte föreslå det.

Kompletteringsregeln (*Undertaxed Profit Rule*) ska säkerställa att lågbeskattade inkomster blir tilläggsbeskattade i fall då huvudregeln inte kan tillämpas. Den bygger på att alla koncernenheter ska dela på ansvaret för att betala tilläggsskatt. Vår bedömning är att den kommer att tillämpas i få fall.

Reglerna om nationell tilläggsskatt ger den stat i vilken en lågbeskattad koncernenhet hör hemma en möjlighet att säkra att inget annat land tar upp skatt som tillhör staten genom tilläggsskattesystemet. Varje stat får välja om den vill införa en nationell tilläggsskatt, men en sådan skatt måste uppfylla de villkor som generellt gäller för tilläggsskatt. Vi föreslår att det ska införas en nationell tilläggsskatt, men vi förutser inte att det kommer att ge några större skatteintäkter. Inte heller kommer den sammantagna administrativa bördan att öka påtagligt.

Den nationella tilläggsskatten i vårt förslag innebär i korthet att den svenska koncernenhet som ligger högst i ägarkedjan ska betala tilläggsskatt som är hänförlig till svenska koncernenheter, även om det finns koncernenheter i andra länder som ligger högre i ägarkedjan. Dessa länder blir skyldiga att avräkna den nationella tilläggsskatten (eller i vissa fall att helt avstå från att beräkna tilläggsskattelopp för svenska enheter).

## Förfaranderegler

Minimibeskattningsdirektivet ger alla koncernenheter en mycket omfattande skyldighet att lämna information om enheten själv och även om alla andra enheter i koncernen. Enligt vårt förslag ska dessa skyldigheter fullgöras genom att det lämnas en tilläggsskatterapport. Skyldigheten finns hos den enskilda koncernenheten, men det finns regler som innebär möjlighet till gemensamt uppgiftslämnande i koncernen.

Tillägsskatterapporten kompletteras med ett, i jämförelse med övrig beskattning, starkt förenklat nationellt deklarationsförfarande. Skälet för förenklingarna är i huvudsak att tillägsskatterapporten i stor utsträckning innebär att det inte behövs ett sedvanligt deklarationsförfarande.

I vårt förslag finns bland annat skillnader såvitt avser omprövningsinstitutet och tidpunkter i förhållande till andra förfaranderegler för skatt.

Vi föreslår ett nytt sanktionssystem – rapportavgift. Vi är skyldiga att ha sanktioner, men får utforma dessa mer fritt så länge de uppfyller direktivets kvalitativa krav.

## Återstående arbete

Vi har arbetat under stor tidspress. Delar av det internationella arbetet har inte varit färdigt. Vi har inte kunnat lämna förslag i alla delar. En viktig fråga som vi inte kunnat behandla gäller *safe harbours*; undantagsregler som i praktiken kan innebära mycket omfattande lättnader för koncerner eller stater. Det finns emellertid flera andra frågor vi inte haft möjlighet att behandla. Dessa redovisas i ett särskilt kapitel.

## Konsekvenser

Det är mycket svårt att bedöma vilka konsekvenser förslagen ger och Sverige har mycket begränsade möjligheter att anpassa reglerna i minimibeskattningsdirektivet. På förfarandeområdet finns dock stora möjligheter att anpassa reglerna.

En viktig utgångspunkt är hur många företag i Sverige som berörs. Vi bedömer att det finns 124 koncerner som omfattas av reglerna och där moderföretaget hör hemma i Sverige. Det finns 4 000 koncernenheter i Sverige i sådana koncerner. Antalet svenska koncernenheter som tillhör koncerner där moderföretaget finns i utlandet uppgår till 8 000.

Den offentligfinansiella effekten är osäker och beror i stor utsträckning på om andra stater inför en nationell tilläggsskatt. De administrativa kostnaderna för företagen blir höga. Framför allt handlar det om stora investeringar som måste göras i system och kunnande i ett inledande skede, men de löpande administrativa kostnaderna för företagen kommer också de att bli betydande. Även för Skatteverket handlar det om stora kostnader för att bygga upp en verksamhet för tilläggsskatt.

# Summary

## **Remit**

Our remit is to implement the Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. The Directive contains rules to ensure that the income of enterprises belonging to multinational enterprise groups and large-scale domestic groups is taxed at least 15 percent.

Only multinational enterprise groups and large-scale domestic groups that meet the annual threshold of at least EUR 750 million of consolidated revenue will be subject to the rules.

Our remit is to introduce the provisions of the Directive into Swedish law and also to propose the procedural rules needed. We are to formulate rules on a qualified domestic minimum top-up tax and propose whether or not to introduce such a tax.

The Directive is a result of the work on base erosion and profit shifting (BEPS) through the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. The Directive is based on the OECD Model Rules.

## **An Act on top-up tax**

We propose that the rules in the Directive be implemented in a separate Act – the Top-Up Tax Act. The draft act contains both the substantive and procedural provisions. While there are procedural provisions in the Directive, to a large extent it has been left up to the Member States to formulate these. Our proposal contains the Directive’s procedural rules as well as those which we considered necessary from a domestic perspective.

The draft act has ten chapters. The most central provisions concern the calculation of the top-up tax amount (Chapter 3) and who is to pay the top-up tax (Chapter 6). The rules on what information that must be provided will have a major impact on the costs of the groups affected (Chapter 8).

It lies within our remit to propose statutory provisions that have been adapted to Swedish standards. We therefore do not fully follow the structure of the Directive and we have adapted the language and concepts to Swedish conditions. We have shortened the provisions where possible and moved them where we have deemed it appropriate. In many respects, however, our proposals closely follow how the rules are set out in the Directive. These are complex rules, and it has not always been possible to rewrite the provisions even where there are strictly semantic reasons for doing so.

As is apparent below, our proposal does not cover all the articles in the Directive. Part of the work remains to be done. The reason is in part that there has in general been insufficient time, and in part that the international work was not complete at the time we concluded our work.

### **Basic features of the minimum tax system**

Top-up tax is different from income tax. There is no traditional tax base or tax rate, and it is not just a constituent entity's own income that it will be taxed on. Instead, a constituent entity of a group may be subject to top-up tax if another constituent entity in the group somewhere in the world is low-taxed.

In simplified terms, the system means that top-up tax is calculated by comparing the group's total qualifying income and tax expenses in each jurisdiction.

### **Who does the Act apply to?**

The Swedish Act applies only to those constituent entities that are located in Sweden. Such entities may be subject to top-up tax, must comply with the administrative obligations imposed by the Act, and may sustain penalties. They are taxable entities.

However, the rules in the Act must in principle also apply to all constituent entities that are part of a group subject to the regulatory framework, if there is a Swedish constituent entity in the group. The Top-Up Tax Act must therefore be worded on the basis that all the provisions must be applicable to the foreign entities.

### Computation of the top-up tax amount

Whether income is low-taxed is determined for each jurisdiction. The qualifying income or loss and the adjusted covered taxes, respectively for all the constituent entities in the jurisdiction shall be added together and divided. The effective tax rate, which is calculated based on the qualifying income or loss and adjusted covered taxes, is compared with the minimum tax rate of 15 percent and this determines whether the income in the jurisdiction is low-taxed.

A substance-based income exclusion amount is calculated and credited to the group. If the group is low-taxed in the jurisdiction, even after the substance-based income exclusion amount has been taken into account, a top-up tax amount is calculated.

The calculation of the income or loss to be used – the qualifying income or loss – is based on consolidated accounting principles. The first step in the calculation of the top-up tax amount is to adjust the financial statements in the legal entity to these accounting principles. There are a number of rules and exemptions that specify which principles must or may be used.

The second step is to adjust the income or loss given by the financial statements based on the rules in the Act. Some items must be added or increased in relation to the consolidated financial statements; others are removed or reduced.

The calculation of adjusted covered taxes is also based on the consolidated financial statements. Both the current tax expense and deferred tax are taken into account so that the tax expense is attributed to the correct year. Some taxes are taken into account (covered taxes); others are not. Here too, the Directive contains a large number of adjustment rules which have been incorporated into the proposed Top-Up Tax Act.

## Rules on who is to pay top-up tax

There are three rules that are important in determining which constituent entity is to pay top-up tax.

According to the Income Inclusion Rule (IIR) the responsibility for payment of a constituent entity's top-up tax amount lies as high up as possible in the ownership chain – preferably with the ultimate parent entity.

In certain circumstances, that obligation to apply the IIR should move down to other constituent entities of the MNE group located in the Union. Partially-owned parent entities present particular challenges and there is also specific regulation for them.

Flow-through entities are taxable entities if they are ultimate parent entities. Member States may choose to make other flow-through entities tax subjects. We have chosen not to propose this.

The Undertaxed Profit Rule (UTPR), is intended to ensure that low-taxed income is subject to top-up tax in cases where the IIR cannot be applied. It is based on all constituent entities in a group sharing responsibility for paying top-up tax. Our assessment is that this rule will be applied in very few cases.

The rules on qualified domestic top-up tax give the jurisdiction in which a low-taxed constituent entity is located an opportunity to ensure that no other country collects taxes through the top-up tax system that belong to that country. Member States may elect to apply a domestic top-up tax system, but this system must fulfil the conditions that generally apply to top-up tax. We propose the introduction of a qualified domestic top-up tax, but we do not expect that it will generate any significant tax revenue. Nor will the overall administrative burden significantly increase.

In short, the qualified domestic top-up tax in our proposal means that the Swedish constituent entity that is the highest in the ownership chain must pay top-up tax attributable to Swedish constituent entities in the group, even if there are constituent entities in other countries that are higher up in the ownership chain. These countries will be obliged to credit the qualified domestic top-up tax (or in some cases to refrain entirely from calculating the top-up tax for Swedish entities).



## Procedural rules

The Directive imposes a very extensive obligation on all constituent entities in a group to provide information on the entity itself and also on all other entities in the group. According to our proposal, these obligations are fulfilled by submitting a top-up tax report. The obligation rests with the individual constituent entity, but there are rules that allow for joint reporting in the group.

The top-up tax report is supplemented by a considerably simplified domestic filing procedure, in comparison with other taxation. The main reason for this simplification is that the top-up tax report largely implies that there is no need for the usual filing procedure.

Our proposal includes differences as regards the review institution and timing in relation to other procedural tax rules.

We propose a new penalty system – a reporting charge. We are obliged to have penalties, but we may formulate them more freely as long as they meet the qualitative requirements in the Directive.

## Work remaining

We have worked under great time pressure. Some of the international work has not been completed. We have not been able to submit proposals in every aspect. One important question that we have not been able to consider concerns safe harbours, that in practice can provide very substantial relief for groups or jurisdictions. However, there are many other questions that we have not had the opportunity to consider. These are listed in a separate chapter.

## Impact assessment

It is very difficult to assess what consequences the proposals would have and Sweden has very limited scope for adapting the rules in the Minimum Tax Directive. However, in the procedural area, there is great room for adapting the rules.

An important starting point is how many enterprises in Sweden that are affected. We assess that there are 124 groups covered by the rules and where the ultimate parent entity is located in Sweden. There are 4 000 constituent entities in Sweden in groups of this kind.

The number of Swedish constituent entities belonging to groups where the ultimate parent entity is located abroad amounts to 8 000.

The effect on public finances is uncertain and largely depends on whether other States introduce a qualified domestic top-up tax or not. The administrative costs for enterprises will be high. These relate in particular to the large investments which must be made in systems and know-how in the initial phase, but the running administrative costs for enterprises will also be substantial. The Swedish Tax Agency will also incur high costs for building up a system for handling top-up tax.

# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om tilläggsskatt (xxxx:xx)

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> följande.

### 1 kap. Lagens innehåll och tillämpningsområde

#### Inledande bestämmelser

1 § I denna lag finns bestämmelser om tilläggsskatt.

Tilläggsskatt ska betalas till staten och behandlas som en statlig inkomstskatt.

2 § I lagen finns bestämmelser om

- lagens innehåll och tillämpningsområde (1 kap.),
- definitioner och förklaringar (2 kap.),
- beräkning av tilläggsskattebeloppet (3 kap.),
- val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skatte-  
kostnad (4 kap.),
- undantag (5 kap.),
- huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt  
(6 kap.),
- särskilda enheter (7 kap.),
- deklaration, utredning och beslut (8 kap.),
- särskilda avgifter (9 kap.), och
- övriga delar av förfarandet (10 kap.).

---

<sup>1</sup> Jfr 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.

## Lagens tillämpningsområde

*Vem ska fullgöra de skyldigheter som följer av lagen?*

**3 §** Tilläggs-skatt ska betalas av sådana koncernenheter som avses i 4 § och som är svenska koncernenheter eller moderenheter som omfattas av en svensk huvudregel enligt 19 §. Sådana enheter ska även i övrigt fullgöra de skyldigheter som följer av lagen.

När det gäller ett fast driftställe ska betalningsskyldigheten och övriga skyldigheter fullgöras av huvudenheten.

*Beloppsgräns*

**4 §** Lagen gäller vid beräkning av tilläggs-skattebelopp och för betalning av tilläggs-skatt för koncernenheter som ingår i en koncern vars intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det år som prövas. Intäkter för enheter som är undantagna enligt 7–10 §§ ska räknas med.

Om ett eller flera av de fyra räkenskapsår som avses i första stycket är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen som avses i det stycket justeras i motsvarande mån.

*Förändringar i koncernen*

**5 §** Om två eller flera koncerner har bildat en koncern under något av de närmast föregående fyra räkenskapsåren ska prövningen av om den nya koncernen uppfyller kriterierna i 4 § göras utifrån summan av intäkterna i de enskilda koncernredovisningarna.

Motsvarande ska gälla om en enhet som inte ingår i en koncern bildar en koncern med en annan enhet eller blir en del av en existerande koncern. För en enhet som inte har upprättat en koncernredovisning ska intäkterna i årsredovisningen användas vid beräkningen.

**6 §** Om en koncern delas ska bedömningen av om de nya koncernerna uppfyller kriterierna i 4 § under det första räkenskapsår som avslutas efter delningen göras endast utifrån respektive koncerns intäkter under det räkenskapsåret.

Under det andra till fjärde räkenskapsåret som avslutas efter delningen ska kriterierna i 4 § anses vara uppfyllda om respektive ny koncerns intäkter uppgår till beloppsgränsen under minst två av de räkenskapsår som följer på delningen.

### *Undantagna enheter*

7 § Lagen gäller inte för

1. myndighetsenheter,
2. internationella organisationer,
3. ideella organisationer,
4. investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag som är moderföretag,
5. pensionsenheter, och
6. investmentföretag enligt 39 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229).

8 § Lagen gäller inte för en enhet som ägs till minst 95 procent av sitt värde av en eller flera sådana enheter som avses i 7 § 1–5, om

1. den ägda enheten uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att den innehar tillgångar eller investerar medel till förmån för den eller de enheter som är undantagna, eller om
2. dess verksamhet helt understödjer verksamheten i dessa enheter.

9 § Lagen gäller heller inte för enheter som ägs till minst 85 procent av sitt värde av en eller flera sådana enheter som avses i 7 § 1–5 om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar, kapitalvinster eller kapitalförluster som inte ingår i det justerade resultatet enligt 3 kap. 12–13 §§.

10 § Vid tillämpningen av 8 och 9 §§ gäller följande:

1. De ägda enheterna är inte undantagna om de ägs av en investeringsenhet för pensioner.
2. Ett indirekt ägarförhållande jämföras med direkt ägande om samtliga enheter i ägarkedjan är undantagna enheter.
3. Med värde avses andel av aktiekapitalet eller motsvarande.

11 § En rapporterande enhet kan välja att en enhet som avses i 8 eller 9 § inte ska utgöra en undantagen enhet.

### **I vilken stat hör en enhet hemma?**

#### *Andra enheter än delägarbeskattade enheter*

12 § Andra enheter än delägarbeskattade enheter hör hemma i den stat där de är skattskyldiga för bolagsskatt enligt de regler som gäller i den staten. Detta gäller dock bara om den rättsliga grunden för skattskyldigheten är plats för företagsledning, etableringsort, registrering eller annan liknande omständighet.

Om en enhet inte är skattskyldig för bolagsskatt eller om det av annan anledning inte är möjligt att avgöra var en enhet hör hemma med ledning av de kriterier som anges i första stycket, ska enheten anses höra hemma i den stat där den bildades.

#### *Delägarbeskattade enheter*

13 § Delägarbeskattade enheter som är moderföretag eller är skyldiga att tillämpa en huvudregel hör hemma i den stat där de bildades. Andra sådana enheter är statslösa.

#### *Fasta driftställen*

14 § Ett fast driftställe som avses i

1. 7 kap. 17 § 1 hör hemma i den stat där det behandlas som ett fast driftställe och är skyldigt att betala skatt enligt ett tillämpligt skatteavtal,

2. 7 kap. 17 § 2 hör hemma i den stat där det är skyldigt att betala skatt på nettobasis för sin verksamhet,

3. 7 kap. 17 § 3 hör hemma i den stat där det fasta driftställets affärsverksamhet bedrivs från, och

4. 7 kap. 17 § 4 ska behandlas som statslöst.

*Gemensamma bestämmelser*

**15 §** Om en koncernenhet flyttar under räkenskapsåret ska frågan om var den hör hemma avgöras utifrån förhållandena vid räkenskapsårets ingång.

**16 §** Hör en koncernenhet hemma i mer än en stat ska frågan om var enheten slutligt hör hemma avgöras med stöd av bestämmelserna i 17–18 §§.

**17 §** Om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan staterna hör enheten hemma i den stat där den har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet.

Även om det finns ett tillämpligt skatteavtal ska bestämmelserna i 18 § tillämpas om

1. avtalet anger att frågan om koncernenhetens skatterättsliga hemvist ska avgöras genom en ömsesidig överenskommelse mellan behöriga myndigheter och någon sådan överenskommelse inte har träffats, eller

2. avtalet inte innebär befrielse från dubbelbeskattning när en enhet har hemvist i båda avtalsslutande staterna.

**18 §** Om det inte finns något tillämpligt skatteavtal hör enheten hemma i den stat som påförde högst medräknade skatter under räkenskapsåret. Skatt som betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag ska inte beaktas.

Om skatten är lika hög i båda staterna, hör koncernenheten hemma i den stat där den har det högsta substansbeloppet enligt 5 kap. 2 §.

Om beloppet som avses i andra stycket är lika högt i båda staterna ska enheten bedömas vara statslös. Om enheten i ett sådant fall är ett moderföretag ska den i stället bedömas höra hemma i den stat där den bildades.

**Utvidgad tillämpning av huvudregeln**

**19 §** Om en moderenhet till följd av 17 eller 18 § hör hemma i en stat där den inte omfattas av en huvudregel, omfattas enheten av den andra statens huvudregel. Detta gäller dock inte om tillämpningen av en sådan regel är förbjuden enligt ett tillämpligt skatteavtal.

## 2 kap. Definitioner och förklaringar

### Var finns definitioner och förklaringar?

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

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

Allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 §

Armlängdsprincipen i 3 kap. 19 § tredje stycket

Asymmetrisk vinst och förlust i utländsk valuta i 3 kap. 15 §

Balansvärde i 5 kap. 5 §

Berättigat utdelningsskattessystem i 32 §

Beskattningsår i 26 §

Bestämmande inflytande i 14 §

Betydande snedvridning av konkurrensen i 3 kap. 9 §

Bokfört nettovärde av materiella tillgångar i 23 §

Delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2–3 §§

Delägd moderenhet i 13 §

Effektiv skattesats i 25 §

Enhet i 6 §

Fast driftställe i 7 kap. 17 §

Fastighetsinvesteringsföretag i 7 kap. 29 §

Godkänd redovisningsstandard i 21 §

Huvudenhet i 7 kap. 18 §

Huvudregel för tilläggsskatt i 3 §

Hör hemma i 1 kap. 12–18 §§

Icke kvalificerat imputationsbelopp i 29 §

Icke kvalificerat skattetillgodohavande i 31 §

Ideell organisation i 35 §

Internationell organisation i 34 §

Investeringsenhet i 7 kap. 27 §

Investeringsenhet för pensioner i 37 §

Investeringsfond i 7 kap. 28 §

Justerat resultat i 3 kap. 5 §

Justerad skattekostnad i 3 kap. 24–25 §§

Kompletteringsregel för tilläggsskatt i 4 §

Koncern i 7 §



Koncernenhet i 8 §  
Koncernredovisning i 19 §  
Kvalificerat skattetillgodohavande i 30 §  
Lågbeskattad koncernenhet i 42 §  
Lågbeskattad stat i 43 §  
Medräknade skatter i 3 kap. 26–28 §§  
Mellanliggande moderenhet i 12 §  
Minimiskattesats i 27 §  
Moderenhet i 11 §  
Moderföretag i 10 §  
Myndighetsenhet i 33 §  
Nationell tilläggsskatt i 5 §  
Nettoskattekostnad i 3 kap. 11 §  
Omvänd hybridenhet i 7 kap. 4 § andra stycket  
Pensionsenhet i 36 §  
Portföljinnehav i 17 §  
Procentsats för tilläggsskatt i 24 §  
Rapporterande enhet i 39 §  
Räkenskapsår i 22 §  
Skattetransparent enhet i 7 kap. 4 § första stycket  
Stat i 44 §  
Särskild uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13 §  
Svensk koncernenhet i 9 §  
System för beskattning av kontrollerade utländska bolag i 28 §  
Särskilda avgifter i 41 §  
Tillkommande tilläggsskattebelopp i 4 kap. 19–23 §§  
Tilläggsskatt i 2 §  
Tilläggsskattedeklaration i 40 §  
Tilläggsskatterapport i 38 §  
Undantagna utdelningar i 3 kap. 12 §  
Undantagen vinst och förlust i 3 kap. 13 §  
Undantagna enheter i 1 kap. 7–10 §§  
Ägarenhet i 16 §  
Ägarintresse i 15 §  
Överskjutande vinst i 18 §.

## Tilläggsskatt

### *Tilläggsskatt*

2 § Med tilläggsskatt avses skatt som tas ut med stöd av en huvudregel för tilläggsskatt, kompletteringsregel för tilläggsskatt eller enligt en regel om nationell tilläggsskatt.

Med tilläggsskatt avses även ett belopp som motsvarar skatteeffekten av ett vägrat avdrag vid annan beskattning om detta grundar sig på en tillämpning av en kompletteringsregel om tilläggsskatt.

### *Huvudregel för tilläggsskatt*

3 § Med huvudregel för tilläggsskatt avses regler i en stat som innebär att moderenheter i en koncern beräknar och betalar sin andel av tilläggsskatten för lågbeskattade koncernenheter i koncernen. Reglerna ska vara likvärdiga med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i denna lag.

Sådana regler uppfyller emellertid inte kriterierna för att vara en huvudregel för tilläggsskatt om staten som infört reglerna ger fördelar som är kopplade till dessa regler.

### *Kompletteringsregel för tilläggsskatt*

4 § Med kompletteringsregel för tilläggsskatt avses regler i en stat som innebär att staten uppstår sin andel av kompletterande tilläggsskatt för en koncern. Reglerna ska vara likvärdiga med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i denna lag.

Sådana regler uppfyller emellertid inte kriterierna för att vara en kompletteringsregel för tilläggsskatt om staten som infört reglerna ger fördelar som är kopplade till dessa regler.

### *Nationell tilläggsskatt*

5 § Med nationell tilläggsskatt avses regler om tilläggsskatt i en stat som tas ut av den statens koncernenheter på samma sätt och på motsvarande grunder som avses i 3–4 §§.

Sådana regler uppfyller emellertid inte kriterierna för att vara en nationell tilläggsskatt om staten som infört reglerna ger fördelar som är kopplade till dessa regler.

## Koncern och enheter

### *Enhet*

6 § Med enhet avses en juridisk person eller en annan juridisk konstruktion som upprättar särskilda räkenskaper.

### *Koncern*

7 § Med koncern avses

1. enheter som är förenade genom ägande eller kontroll i enlighet med den allmänt erkända redovisningsstandarden som gäller när moderföretaget upprättar koncernredovisning, inbegripet alla enheter som kan ha undantagits från moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att den innehas för försäljning, eller

2. en enhet som har ett eller flera fasta driftställen, under förutsättning att den inte ingår i en annan koncern i enlighet med vad som anges i 1.

### *Koncernenhet*

8 § Med koncernenhet avses

1. en enhet som ingår i en koncern, eller

2. ett fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en koncern som omfattar minst en enhet eller ett fast driftställe som inte hör hemma i moderföretagets stat.

### *Svensk koncernenhet*

9 § Med svensk koncernenhet avses en koncernenhet som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i 1 kap. 12–18 §§.

*Moderföretag*

10 § Med moderföretag avses

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

*Moderenhet*

11 § Med moderenhet avses

1. ett moderföretag som inte är en undantagen enhet,
2. en mellanliggande moderenhet, eller
3. en delägd moderenhet.

*Mellanliggande moderenhet*

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

*Delägd moderenhet*

13 § Med delägd moderenhet avses en koncernenhet som inte räknas som ett moderföretag, ett fast driftställe eller en investeringsenhet om följande förutsättningar är uppfyllda:

1. Mer än 20 procent av ägarintresset i dess vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter.
2. Koncernenheten har direkt eller indirekt ett ägarintresse i en annan koncernenhet.

## Ägande och kontroll

### *Bestämmande inflytande*

14 § Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse i en enhet där den som innehar andelar är skyldig, eller skulle ha varit skyldig, att post för post konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

### *Ägarintresse*

15 § Med ägarintresse avses en rätt till en andel i enhetens eller det fasta driftställets vinst, eget kapital eller reserver som har sin grund i ägande eller vad som motsvarar ägande.

### *Ägarenhet*

16 § Med ägarenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern.

### *Portföljinnehav*

17 § Med portföljinnehav avses koncernens ägarintresse i en enhet om koncernen vid den tidpunkt då vinsten delas ut eller andelar avyttras har rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna.

## Redovisning, resultat och skatt

### *Överskjutande vinst*

18 § Den överskjutande vinsten är den sammanlagda justerade nettovinsten för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§.

*Koncernredovisning*

19 § Med koncernredovisning avses

1. en enhets redovisning som upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard och där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden hos enheten och eventuella enheter som den har ett bestämmande inflytande över redovisas som en enda ekonomisk enhet,

2. den redovisning som en enhet i en koncern enligt 7 § 2 upprättar enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard,

3. räkenskaper som upprättats av ett moderföretag, men inte i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard, och som senare har justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen, eller

4. om moderföretaget inte upprättar räkenskaper enligt 1, 2 eller 3, de räkenskaper som skulle ha upprättats om moderföretaget var skyldig att göra det enligt

a) en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

b) en annan redovisningsstandard och under förutsättning att räkenskaperna har justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen.

*Allmänt erkänd redovisningsstandard*

20 § Med en allmänt erkänd redovisningsstandard avses internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder) och de allmänt erkända redovisningsprinciperna i Australien, Brasilien, Kanada, medlemsstaterna i Europeiska unionen, 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.

### *Godkänd redovisningsstandard*

21 § Med en godkänd redovisningsstandard avses allmänt erkända redovisningsprinciper som är tillåtna av ett godkänt redovisningsorgan i den stat där enheten hör hemma.

Ett godkänt redovisningsorgan är det organ som har rättslig behörighet att föreskriva, fastställa eller godta redovisningsstandarder.

### *Räkenskapsår*

22 § Med räkenskapsår avses den redovisningsperiod för vilken moderföretaget i en koncern upprättar sin koncernredovisning.

Om moderföretaget inte upprättar koncernredovisning avses i stället kalenderår.

### *Bokfört nettovärde av materiella tillgångar*

23 § Med bokfört nettovärde av materiella tillgångar avses genomsnittet av de materiella tillgångarnas värde i årsredovisningen vid räkenskapsårets ingång och utgång efter att hänsyn tagits till ackumulerade avskrivningar, värdeminskningar och nedskrivningar.

### *Procentsats för tilläggsskatt*

24 § Procentsatsen för tilläggsskatt är minimiskattesatsen minskat med koncernens effektiva skattesats för räkenskapsåret i den aktuella staten.

### *Effektiv skattesats*

25 § Den effektiva skattesatsen motsvarar kvoten mellan de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och den sammanlagda justerade nettovinsten för koncernenheterna i den staten.

Skattekostnader och justerad vinst som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med.

*Beskattningsår*

26 § Med beskattningsår avses det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår.

*Minimiskattesats*

27 § Minimiskattesatsen är 15 procent.

*System för beskattning av kontrollerade utländska bolag*

28 § Med system för beskattning av kontrollerade utländska bolag avses skatteregler som innebär att den som direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk enhet eller ett fast driftställes huvudenhet är skattskyldig för sin andel av eller hela den utländska koncernenhetens inkomst, oavsett om den delas ut eller inte.

*Icke kvalificerat imputationsbelopp*

29 § Med icke kvalificerat imputationsbelopp avses ett imputationsbelopp som inte är ett kvalificerat imputationsbelopp.

Ett imputationsbelopp finns när en skatt betalas av eller påförs en koncernenhet och skatten kan

1. återbetalas till den som faktiskt har rätt till utdelning från koncernenheten i samband med utdelningen eller under samma förutsättningar avräknas mot en annan skatteskuld än den som avser sådan utdelning, eller

2. återbetalas till det utdelande bolaget vid utdelning till en aktieägare.

Ett imputationsbelopp är kvalificerat om det gäller en skatt som ska beaktas enligt 3 kap. 26–28 §§ och skatten ska återbetalas till eller avräknas

1. i en annan stat än den i vilken den skatt som grundar rätt till avräkning påfördes,

2. av en mottagare av utdelningen som beskattas med en nominell skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen för utdelning enligt den nationella lagstiftningen i den stat där den skatt som grundar rätt till imputationsbeloppet påfördes,



3. av en fysisk person som faktiskt har rätt till utdelningen och har hemvist i den stat där den skatt som grundar rätt till imputationsbeloppet påfördes och beskattas enligt en nominell skattesats som är lika med eller högre än den standardskattesats som är tillämplig på vanliga intäkter, eller

4. av en myndighetsenhet, en internationell organisation, en nationell ideell organisation, en pensionsenhet, en nationell investeringsenhet som inte ingår i koncernen eller i ett nationellt livförsäkringsbolag i den mån utdelningen erhålls i samband med nationell pensionsenhetsverksamhet och beskattas på liknande sätt som en utdelning som erhålls av en pensionsenhet.

Vid tillämpningen av tredje stycket 4 gäller följande:

1. En ideell organisation eller pensionsenhet har sin hemvist i en stat om den har inrättats och förvaltas i den staten.

2. En investeringsenhet har sin hemvist i en stat om den har bildats och regleras i den staten.

3. Ett livförsäkringsbolag har sin hemvist i den stat där det hör hemma.

### *Kvalificerat skattetillgodohavande*

**30 §** Med kvalificerat skattetillgodohavande avses

1. ett skattetillgodohavande som är utformat på ett sådant sätt att det ska betalas kontant eller motsvarande till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla skattetillgodohavandet enligt lagstiftningen i den stat som beviljar detta, eller

2. om skattetillgodohavandet delvis återbetalas, den del av skattetillgodohavandet som ska betalas som en kontant betalning eller motsvarande till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla det partiella skattetillgodohavandet.

Ett kvalificerat skattetillgodohavande ska inte omfatta något skattebelopp som kan avräknas eller återbetalas på grundval av ett imputationsbelopp enligt 29 §.

*Icke kvalificerat skattetillgodohavande*

**31 §** Med icke kvalificerat skattetillgodohavande avses ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande, men som är helt eller delvis återbetalningsbart.

*Berättigat utdelningsskattessystem*

**32 §** Med berättigat utdelningsskattessystem avses ett bolagsskattessystem som

1. leder till skatt på vinst endast när sådan vinst delas ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när företaget ådrar sig vissa andra kostnader än rörelsekostnader,
2. innebär att skatt tas ut utifrån en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen, och
3. var i kraft senast den 1 juli 2021.

**Särskilda subjekt***Myndighetsenhet*

**33 §** Med myndighetsenhet avses staten Sverige, Sveriges riksdag, Sveriges regering, svenska regioner, svenska kommuner och till någon av dessa hörande organ, verk, integrerade delar eller kontrollerade enheter som inte är aktiebolag.

Med myndighetsenhet avses också en enhet

1. som är en del av eller i sin helhet ägs av ett offentligt organ,
2. som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och har som huvudsakligt ändamål att
  - a) fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller
  - b) förvalta eller investera det offentliga organets eller statens tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för det offentliga organets eller statens tillgångar,
3. som är redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och som årligen rapporterar in uppgifter till detta, och
4. vars tillgångar tillfaller det offentliga organet vid upplösning och, om nettoinkomster fördelas, vars nettoinkomster endast tillgodo-

görs det offentliga organet och ingen del av nettoinkomsterna fördelas till förmån för någon privatperson.

### *Internationell organisation*

**34 §** Med internationell organisation avses en mellanstatlig eller överstatlig organisation

1. som har bildats enligt en överenskommelse mellan huvudsakligen stater,

2. som har en gällande överenskommelse om immunitet och privilegier med den stat där organisationen är etablerad, och

3. vars inkomster enligt lag eller organisationens styrande dokument inte får gynna privatpersoner.

Med internationell organisation avses även en institution eller ett organ som ägs helt av en internationell organisation enligt första stycket.

### *Ideell organisation*

**35 §** Med ideell organisation avses en enhet

1. som har etablerats och är verksam i den medlemsstat där den har hemvist

a) uteslutande för ändamål som avser religion, välgörenhet, vetenskap, konst, kultur, idrott, utbildning eller liknande ändamål, eller

b) som en yrkesorganisation, branschorganisation, handelskammare, arbetstagarorganisation, jord- eller trädgårdsbruksorganisation, medborgarorganisation eller en organisation som uteslutande verkar för att främja social välfärd,

2. vars inkomster i väsentlig mån är befriade från inkomstskatt i den stat där den har hemvist,

3. som inte har några ägare eller medlemmar med ägar- eller vinstintressen när det gäller enhetens intäkter eller tillgångar,

4. vars intäkter eller tillgångar inte får delas ut till eller användas till förmån för en privatperson eller en enhet som inte är en välgörenhetsenhet, annat än

a) som en följd av att enheten fullföljer de ändamål som anges i 1,

b) som betalning av skälig ersättning för utförda tjänster eller för användning av egendom eller kapital, eller

c) som betalning som motsvarar skäligt marknadsvärde för egendom som enheten har förvärvat, och

5. vars tillgångar vid dess avslutande, likvidation eller upplösning tillfaller eller återförs till en annan ideell organisation eller till det offentliga organet i staten där enheten har hemvist eller ett politiskt förvaltningsområde inom detta.

Första stycket omfattar dock inte en enhet som bedriver handel eller verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades.

### *Pensionsenhet*

**36 §** Med pensionsenhet avses en enhet som är etablerad i en stat och vars verksamhet i staten uteslutande eller så gott som uteslutande består i att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner och kompletterande eller tillfälliga förmåner till enskilda i den staten.

Som ytterligare förutsättningar gäller att enheten är reglerad i den staten eller att förmånerna är tryggade.

Med pensionsenhet avses även en investeringsenhet för pensioner.

### *Investeringsenhet för pensioner*

**37 §** Med investeringsenhet för pensioner avses en enhet vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att investera medel till förmån för pensionsenheter eller för att bedriva verksamhet som understödjer sådan verksamhet som bedrivs av en annan enhet i koncernen.

## **Förfarande och deklARATION**

### *Tillägsskatterapport*

**38 §** Med tillägsskatterapport avses en sådan rapport som ska lämnas enligt 8 kap. 2–11 §§.

*Rapporterande enhet*

39 § Med rapporterande enhet avses en enhet som lämnar tilläggs-skatte rapport.

*Tilläggs-skattedeklaration*

40 § Med tilläggs-skattedeklaration avses en sådan deklaration som ska lämnas enligt 8 kap. 12–14 §§.

*Särskilda avgifter*

41 § Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, rapportavgift och skattetillägg.

**Övrigt***Lågbeskattad koncernenhet*

42 § Med lågbeskattad koncernenhet avses

1. en koncernenhet som hör hemma i en lågbeskattad stat, eller
2. en koncernenhet som är statslös och som har en justerad vinst och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

*Lågbeskattad stat*

43 § Med lågbeskattad stat avses när det gäller en koncern, en stat där koncernen har en justerad vinst och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

*Stat*

44 § Med stat avses stat eller jurisdiktion.

### 3 kap. Beräkning av tilläggsskattebeloppet

#### Grundläggande bestämmelser om beräkning av tilläggsskattebelopp

##### *Tilläggsskattebeloppet för en stat*

1 § Tilläggsskattebeloppet för en stat är lika med koncernenheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 19–22 §§ ska läggas till och nationell tilläggsskatt ska dras ifrån enligt förutsättningar i 2 §.

Enheternas justerade resultat beräknas enligt 5–23 §§ och skattekostnaden beräknas enligt 24–37 §§.

2 § Tilläggsskattebeloppet för en utländsk stat ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheten hör hemma.

Om den nationella tilläggsskatten för en medlemsstat i Europeiska unionen beräknats med utgångspunkt i IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp inte beräknas.

Om nationell tilläggsskatt inte betalas inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning ska den nationella tilläggsskatten läggas till tilläggsskattebeloppet för staten, såsom tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 20 §.

##### *Tilläggsskattebeloppet för en koncernenhet*

3 § Tilläggsskattebeloppet enligt 1–2 §§ ska fördelas på koncernenheterna i staten utifrån hur stor andel enhetens justerade vinst är av den justerade vinsten för samtliga koncernenheter i den staten som redovisar justerad vinst. Ingen del av tilläggsskattebeloppet ska fördelas till koncernenheter som visar justerad förlust.

Om tilläggsskattebeloppet för staten består endast av tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 19–22 §§ och det inte finns någon justerad vinst i staten under räkenskapsåret ska tilläggsskatten fördelas på koncernenheterna i staten utifrån deras justerade vinst under

de räkenskapsår som omräkningen avser. Till en koncernenhet ska då hänföras vad som motsvarar dess andel av den totala vinsten i staten.

#### *Statslösa koncernenheter*

**4 §** För en statslös koncernenhet ska såväl den effektiva skattesatsen som tilläggsskattebeloppet beräknas separat.

### **Beräkning av det justerade resultatet**

#### *Grundläggande bestämmelse om det justerade resultatet*

**5 §** En koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten skulle ha redovisat om den upprättat räkenskaper med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets konsoliderade årsredovisning och justerat resultatet enligt 11–23 §§.

Det justerade resultatet ska beräknas utan hänsyn till elimineringar för koncerninterna transaktioner.

#### *Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning*

**6 §** Om ett moderföretag inte upprättar koncernredovisning ska resultatet i stället beräknas utifrån den redovisning som skulle ha upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard med motsvarande justeringar som anges i 5 §.

Resultatet får i stället beräknas utifrån en godkänd redovisningsstandard om resultatet justeras när det krävs för att skillnaderna i redovisningsprinciper inte ska leda till en betydande snedvridning av konkurrensen.

#### *Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard*

**7 §** Om ett moderföretag inte upprättar sin koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard ska resultatet justeras så att det inte påverkas av de skillnader i redovisningsprinciper som finns mellan en sådan redovisningsstandard och den som moderföre-

taget tillämpar, om det krävs för att skillnaderna inte ska leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

#### *Nationell tilläggsskatt*

**8 §** För nationell tilläggsskatt får det justerade resultatet för koncernenheter i den staten fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i moderföretagets årsredovisning. I fråga om en godkänd redovisningsstandard gäller det bara under förutsättning att resultatet justeras för att undvika en betydande snedvridning av konkurrensen.

#### *Snedvridning av konkurrensen*

**9 §** En betydande snedvridning av konkurrensen ska, vid tillämpningen av 6 § andra stycket samt 7 och 8 §§, anses uppstå om tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt en uppsättning allmänt godtagbara redovisningsstandarder, vid en jämförelse med IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, leder till sammantagna skillnader avseende intäkter eller kostnader under ett räkenskapsår som uppgår till mer än 75 miljoner euro.

#### *Alternativregel för beräkning av det justerade resultatet*

**10 §** Beräkningen av det justerade resultatet enligt 5 § får i stället utgå från en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard om

1. det inte är rimligt att bestämma resultatet med ledning av moderföretagets redovisningsprinciper,

2. enheten upprättar sina räkenskaper enligt dessa alternativa principer,

3. uppgifter i redovisningen är tillförlitliga, och

4. resultatet justeras om det i förhållande till resultatet enligt 5 § ger permanenta skillnader som överstiger en miljon euro till följd av tillämpningen av en redovisningsprincip eller en enskild redovisningsstandard.



### *Nettoskattekostnad*

**11 §** Resultatet ska justeras så att det inte påverkas av nettoskattekostnaderna.

Med nettoskattekostnaderna avses nettoposten av följande:

1. Aktuella och uppskjutna skatter som avser inkomstskatt, vilket innefattar inkomstskatter avseende inkomster som är undantagna vid beräkningen av det justerade resultatet.

2. Uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till en förlust under året.

3. Upplupna kostnader som avser tilläggs-skatt.

4. Upplupna kostnader som avser icke kvalificerat imputationsbelopp.

### *Undantagna utdelningar*

**12 §** Undantagna utdelningar ska inte tas med i det justerade resultatet.

Med undantagna utdelningar avses utdelning eller annan värdeöverföring som har sin grund i ägarintressen om det inte är ett portföljinnehav och koncernenheten som uppstår utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna mindre än ett år vid utdelning eller värdeöverföring.

En utdelning eller värdeöverföring är heller inte undantagen om den lämnas av en investeringsenhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 41 §.

### *Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen*

**13 §** Vinster och förluster som ingår i enhetens redovisade vinst eller förlust ska inte tas med i det justerade resultatet i följande fall:

1. Om de beror på ändringar i det verkliga värdet på ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav.

2. Om de avser ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

3. Om de är vinst eller förlust vid avyttring av ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav.

*Omvärdering av materiella anläggningstillgångar*

**14 §** Det redovisade resultatet ska justeras med ett belopp som motsvarar en redovisad värdeförändring på materiella anläggningstillgångar om

1. tillgången i redovisningen omvärderas till sitt verkliga värde,
2. värdeförändringen redovisas mot eget kapital, och
3. därefter inte påverkar resultaträkningen.

*Asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta*

**15 §** Resultatet ska justeras för vinst eller förlust i utländsk valuta för en koncernenhet vars funktionella valuta och beskattningsvaluta skiljer sig åt. Justering ska göras om vinsten eller förlusten

1. ingår i koncernenhetens beskattningsbara vinst eller förlust och är hänförlig till fluktuationer mellan den funktionella valutan och beskattningsvalutan,

2. ingår i koncernenhetens redovisade nettoresultat och är hänförlig till fluktuationer mellan den funktionella valutan och beskattningsvalutan,

3. ingår i koncernenhetens redovisade nettoresultat och är hänförlig till fluktuationer mellan koncernenhetens tredje utländska valuta och den funktionella valutan, eller

4. kan hänföras till fluktuationer mellan en tredje utländsk valuta och beskattningsvalutan, oavsett om vinsten eller förlusten i en tredje utländsk valuta ingår i den beskattningsbara inkomsten eller inte.

Den funktionella valutan är den som används för att fastställa enhetens redovisade resultat och beskattningsvalutan är den som används för att fastställa koncernenhetens beskattningsbara inkomst.

*Mutor och böter*

**16 §** Kostnader som enligt reglerna i den stat där koncernenheten eller moderföretaget hör hemma är olagliga, såsom mutor och olagliga provisioner, ska inte tas med i det justerade resultatet.

Vad som sägs i första stycket gäller även för böter och sanktioner, om ett bötes- eller sanktionsbelopp som belastat resultatet för räken-

skapsåret uppgår till vad som motsvarar 50 000 euro i koncernenhetens funktionella valuta.

### *Fel under tidigare perioder och byte av redovisningsprinciper*

17 § Om fel som påverkat tidigare års redovisade resultat och som avser en post som ingår i det justerade resultatet har korrigerats genom en justering direkt mot eget kapital ska det justerade resultatet ökas eller minskas med motsvarande den del av korrigeringsbeloppet som inte redovisats i resultaträkningen.

Detta gäller dock inte om en sådan korrigeringspost innebär en väsentlig minskning av en sådan skuld avseende medräknade skatter som avses i 4 kap. 24 § andra stycket.

Vad som sägs i första stycket gäller också om en sådan korrigeringspost som uppstått till följd av byte av redovisningsprinciper eller policy redovisats direkt mot eget kapital och den avser en post som ingår i det justerade resultatet.

### *Pensionskostnader*

18 § Resultatet ska justeras så att det inte påverkas av en kostnad som avser förändring i värdet hos en pensionskulld och motsvarande belopp inte överförs till en pensionsenhet under räkenskapsåret. Detta gäller dock bara för pension som tryggas genom överföring till en pensionsenhet.

### *Armlängdsprincipen*

19 § Resultatet ska justeras enligt följande:

1. En transaktion mellan koncernenheter i olika stater ska redovisas till samma belopp hos båda enheterna och enligt armlängdsprincipen.

2. En förlust vid försäljning eller annan överföring av en tillgång mellan två koncernenheter i samma stat som inte redovisats enligt armlängdsprincipen ska justeras utifrån denna princip om förlusten ingår i det redovisade resultatet.

Armlängdsprincipen innebär i denna bestämmelse att en transaktion mellan koncernenheter ska redovisas utifrån de villkor som skulle

ha gällt mellan oberoende företag för motsvarande transaktion under jämförbara omständigheter.

### *Kvalificerade skattetillgodohavanden*

**20 §** Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som en intäkt vid beräkningen av det justerade resultatet. Icke-kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.

### *Finansieringskonstruktion*

**21 §** Kostnader som är hänförliga till en finansieringskonstruktion genom vilken en eller flera koncernenheter ger tillgodohavanden till eller på annat sätt gör investeringar i en eller flera andra sådana koncernenheter (koncernintern finansieringskonstruktion) ska inte beaktas vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet om

1. koncernenheten hör hemma i en lågbeskattad stat eller en stat som skulle ha varit det om kostnaden inte hade belastat koncernenheten,

2. det rimligen kan bedömas att den koncerninterna finansieringskonstruktionen kommer att öka koncernhetens kostnader under den tid finansieringskonstruktionen tillämpas utan att detta leder till en motsvarande ökning av den beskattningsbara inkomsten för den koncernenhet som ger krediten, och

3. den motpart som ger krediten hör hemma i en stat som inte är en lågbeskattad stat eller skulle ha varit det om de intäkter som är förbundna med kreditkostnaden inte tillfallit motparten.

### *Försäkringsbolag*

**22 §** Ett försäkringsbolag ska från beräkningen av det justerade resultatet dra av belopp som överförs till försäkringstagarna och som avser skatt som enheten betalar på avkastning till försäkringstagarna.

I det justerade resultatet ska ett försäkringsbolag ta med eventuell avkastning till försäkringstagarna som inte återspeglas i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust i den mån motsvarande ökning

eller minskning av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust.

### *Övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål*

**23 §** Alla belopp som redovisas som en minskning av eget kapital och som är resultat av fördelning med avseende på ett instrument som emitterats av koncernenheten i enlighet med tillsyns- eller regleringskrav (övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål) ska behandlas som en kostnad vid beräkningen av det justerade resultatet.

Alla belopp som redovisas som en ökning av det egna kapitalet och som är resultatet av utdelning som avser övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål ska ingå i beräkningen av det justerade resultatet för den enhet som innehar instrumentet.

## **Justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen**

### *Utgångspunkten för beräkningen av den justerade skattekostnaden*

**24 §** Beräkningen av den justerade skattekostnaden ska utgå från den redovisning som används vid beräkning av det justerade resultatet enligt 5–9 §§. Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade aktuella skattekostnaderna efter justeringar, nettobeloppet av uppskjuten skatt efter justeringar (det uppskjutna skattejusteringsbeloppet) samt 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 är föremål för skatt enligt lokala skatteregler.

### *Justeringsbestämmelser*

**25 §** Vilka skatter som ska tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden framgår av 26–28 §§. Vid beräkningen ska de redovisade aktuella skattekostnaderna justeras enligt 29–30 §§, och det uppskjutna skattejusteringsbeloppet bestämmas enligt 31–34 §§.

Vid beräkningen ska justering bara göras en gång även om flera bestämmelser skulle kunna gälla för samma skattebelopp.

*Medräknade skatter*

**26 §** Vid beräkning av den justerade skattekostnaden ska följande skatter räknas med:

1. Skatt som redovisas i enhetens räkenskaper och som avser koncernenhetens intäkter eller vinster eller dess andel av intäkter eller vinster i annan koncernenhet som den har ett ägarintresse i.

2. Skatt på utdelad vinst och utdelning på vinstmedel som bedömts ha delats ut samt skatt på andra kostnader än rörelsekostnader som tas ut enligt ett berättigat utdelningsskattesystem.

3. Skatt som påförs i stället för allmänt tillämplig bolagsskatt.

4. Skatt som tas ut med hänvisning till balanserade vinstmedel och eget kapital, vilket innefattar flerkomponentsskatter som baseras på intäkter och eget kapital.

**27 §** Vid beräkning av den justerade skattekostnaden ska följande skatter inte räknas med:

1. Tillägsskatt.

2. Ett icke kvalificerat imputationsbelopp.

3. Skatter som betalas av ett försäkringsbolag i samband med avkastning till försäkringstagare.

**28 §** Skatter som tagits med i enhetens redovisning och som avser nettovinst eller nettoförlust som är hänförlig till avyttring av materiella anläggningstillgångar ska, om koncernen valt att tillämpa bestämmelsen i 4 kap. 9 §, inte räknas med i den justerade skattekostnaden för det år som valet görs.

*Justeringar avseende aktuell skatt*

**29 §** Till den aktuella skattekostnaden ska läggas skatt som ska räknas med enligt följande:

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

2. Skatt som avser uppskjutna skattefordringar som koncernen valt att hantera enligt 4 kap. 14 § första stycket.

3. Belopp som avser betalning under räkenskapsåret av skatt som tidigare år inte redovisats som skattekostnad för att skattesituationen då var osäker.

4. Belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning om det är ett kvalificerat skattetillgodohavande och beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

**30 §** Den aktuella skattekostnaden ska minskas med följande:

1. Aktuell skattekostnad som avser intäkter som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet.

2. Skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning om det är ett icke kvalificerat skattetillgodohavande och som inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

3. Skatt som återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, som inte behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna och som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande.

4. Aktuell skatt som är hänförlig till en osäker skattesituation.

5. Aktuella skattekostnader som inte förväntas bli betalda inom tre år från räkenskapsårets utgång.

### *Det uppskjutna skattejusteringsbeloppet*

**31 §** Den nettopost som visar räkenskapsårets förändring i uppskjutna skatteskulder och skattefordringar ska användas vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet om den är lika med eller lägre än minimiskattesatsen. Den ska justeras om den nationella skattesats som använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen. Nettoposten ska i sådana fall beräknas genom att skatten multipliceras med minimiskattesatsen.

Om en uppskjuten skattefordran avseende årets förlust inte redovisats för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska ett belopp som motsvarar den del av förlusten som inte redovisas som en fordran minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

**32 §** Om en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en koncernenhets justerade förlust har beräknats utifrån en skattesats som understiger minimiskattesatsen, får den i stället tas upp till det värde den har om den beräknas med ledning av minimiskattesatsen, om den som ska betala tilläggs-skatt kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

**33 §** Följande ska läggas till vid beräkningen:

1. Belopp som avser betalning av en uppskjuten skatteskuld som inte tillåtits påverka det justerade resultatet tidigare räkenskapsår men som betalats under det aktuella räkenskapsåret.
2. Belopp som avses i 34 § 2–4 som betalats under året.

**34 §** Följande ska tas bort vid beräkningen:

1. Skattekostnad som är hänförlig till poster som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet.
2. Skatt som är hänförlig till en osäker skatteposition.
3. Skatt som avser utdelning från en koncernenhet.
4. Uppskjutna skatteskulder som avses i 4 kap. 18 § som koncernen enligt den bestämmelsen valt att inte ta med i det uppskjutna skattejusteringsbeloppet för räkenskapsåret.
5. Effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras.
6. Effekter som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras.
7. Skatteeffekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas.

#### *Tidsgräns för uppskjutna skatteskulder*

**35 §** Om en uppskjuten skatteskuld som påverkat koncernenhetens justerade skattekostnad inte återförs, betalas eller regleras på annat sätt senast vid utgången av det femte året 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.

I 4 kap. 19–22 §§ anges hur tillkommande tilläggsskattebelopp ska behandlas.

**36 §** Vad som sägs i 35 § gäller inte om skatteskulden avser

1. materiella tillgångar,
2. licenser eller liknande tillgångar som gäller i förhållande till en offentlig förvaltning och ger rätt att använda fast egendom eller nyttja



en naturresurs, om nyttjandet medför betydande investeringar i materiella tillgångar,

3. forskning och utveckling,
4. avveckling och sanering,
5. orealiserade nettovinster vid redovisning till verkligt värde,
6. nettovinster som beror på valutafluktuationer i utländsk valuta,
7. försäkringsreserver och förutbetalda anskaffningskostnader för försäkringsavtal,
8. vinster från försäljning av materiella anläggningstillgångar i samma stat som koncernenheten och som återinvesteras i materiella anläggningstillgångar i samma stat, eller
9. ytterligare belopp som lagts till som en följd av förändring av redovisningsprincipen med avseende på de poster som avses i 1–8.

### **Tilläggskattebelopp när det inte redovisas vinst**

**37 §** Om enheterna i en stat sammantaget inte redovisar någon justerad nettovinst och deras justerade skattekostnader är ett negativt belopp som är lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen, ska skillnaden mellan detta belopp och de justerade skattekostnaderna behandlas som ett tillkommande tilläggskattebelopp.

I 4 kap. 19–22 §§ anges hur tillkommande tilläggskattebelopp ska behandlas.

## **4 kap. Val, tillkommande tilläggskattebelopp och justering av skattekostnad**

### **Vad kapitlet innehåller**

- 1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om
- de val som kan göras i fråga om beräkning av tilläggskattebelopp, justerat resultat och skattekostnad (2–18 §§),
  - tillkommande tilläggskattebelopp (19–23 §§), och
  - justering av skattekostnad (24–28 §§).
- Förfarandebestämmelser som gäller för val finns i 10 kap. 5–9 §§.

## Val

### *Aktiebaserad ersättning*

2 § Den rapporterande enheten får välja att vid beräkningen av det justerade resultatet ersätta den kostnad för en aktiebaserad ersättning som redovisats i räkenskaperna med motsvarande skattemässiga kostnad. Då gäller bestämmelserna i 3–6 §§.

3 § Om instrument som är hänförliga till aktiebaserad ersättning inte utnyttjats ska resultatet justeras och det redovisade ersättningsbeloppet återföras för det räkenskapsår som möjligheten att utnyttja instrumenten löpte ut.

4 § Om en del av kostnaden för den aktiebaserade ersättningen har redovisats före det räkenskapsår som valet görs ska resultatet för det år valet görs under vissa förutsättningar justeras. Det justerade resultatet ska då minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det belopp som har dragits av vid beräkningen av det justerade resultatet för tidigare år och det belopp som skulle ha dragits av, om valet gjorts för det tidigare räkenskapsåret.

5 § Ett val ska gälla för samtliga koncernenheter i en stat under det räkenskapsår det avser.

6 § Om valet återkallas ska den del av det belopp som tidigare dragits av från det justerade resultatet och som överstiger den upplupna kostnaden läggas till det justerade resultatet för det räkenskapsår då återkallelsen sker. Detta gäller för belopp som avser ersättning som inte betalats ut.

### *Tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde*

7 § Den rapporterande enheten får välja att beräkna det justerade resultatet för tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde enligt realisationsprincipen. Då ska vinst eller förlust som beror på redovisning till verkligt värde elimineras.

Det värde som ska ligga till grund för beräkningen av det justerade resultatet ska vara det redovisade värdet när tillgången förvärvades

eller skulden uppstod. Om valet att beräkna det justerade resultatet enligt första stycket görs för ett senare räkenskapsår än det då tillgången förvärvades eller skulden uppstod ska anskaffningsvärdet i stället vara värdet på den första dagen under detta beskattningsår.

**8 §** Ett val enligt 7 § ska gälla för samtliga koncernenheter i en stat. Valet gäller samtliga tillgångar som redovisas till verkligt värde men får dock begränsas till att gälla materiella tillgångar eller investeringsenheter.

Återkallas valet ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens eller skuldens verkliga värde och dess redovisade värde den första dagen på det räkenskapsår som valet återkallas återföras vid beräkningen av det justerade resultatet.

#### *Vinst vid försäljning av fast egendom*

**9 §** Den rapporterade enheten får välja att behandla vinst eller förlust vid avyttring av fast egendom på det sätt som framgår av 10 § om

1. fastigheten finns i den stat där koncernenheten som avyttrar den hör hemma,
2. förvärvaren inte är en annan koncernenhet, och
3. den enhet som utnyttjar vinsten eller förlusten för kvittning hör hemma i samma stat som den koncernenhet som avyttrat fastigheten med vinst.

**10 §** Nettovinsten får avräknas mot en annan koncernenhets nettoförlust vid en försäljning som avses i 9 § under räkenskapsåret eller de fyra år som föregår detta (femårsperioden). Nettovinsten ska först avräknas mot förlust som uppstått under femårsperiodens första räkenskapsår. Återstående vinst ska avräknas mot förluster senare år under femårsperioden.

Om det återstår vinst efter att den kvittats mot förluster enligt första stycket ska vinsten fördelas jämnt över femårsperioden. Vinsten ska hänföras till de koncernenheter i staten som gjort sådana vinster som avses i 9 § under det räkenskapsår valet gjorts och fördelas proportionellt utifrån koncernenhetens vinst i förhållande till motsvarande nettovinster för alla koncernenheter i staten.

Om ingen koncernenhet har gjort någon vinst som avses 9 § under det räkenskapsår valet gjorts ska det återstående beloppet fördelas lika mellan koncernenheterna i staten och fördelas jämnt över femårsperioden.

**11 §** Val enligt 9 § ska göras varje år. Den tilläggsskatt som tillkommer ska behandlas enligt 20 §.

#### *Transaktioner mellan koncernenheter*

**12 §** Den rapporterade enheten får välja att eliminera effekter som avser intäkt, kostnad, vinst eller förlust från transaktioner mellan koncernenheter som hör hemma i samma stat och ingår i en grupp för konsolidering av skatt.

Under det år valet görs eller återkallas ska justeringar göras utifrån vad som är lämpligt, så att justerad vinst eller förlust inte beaktas mer än en gång eller utelämnas.

#### *Alternativregel för uppskjuten skattefordran*

**13 §** Om det justerade resultatet för enheterna i en stat är en förlust får den rapporterade enheten välja att beräkna en särskild uppskjuten skattefordran för räkenskapsåret i stället för att tillämpa 3 kap. 31–35 §§. En sådan fordran beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

**14 §** Den särskilda uppskjutna skattefordran får till den del den inte använts överföras till efterföljande räkenskapsår och ska läggas samman med motsvarande fordringar under dessa år.

Skattefordran ska användas det räkenskapsår det i staten finns en justerad vinst som uppgår till ett belopp som motsvarar den justerade nettointäkten multiplicerad med minimiskattesatsen eller, om det är lägre, det belopp som den uppskjutna skattefordran uppgår till.

**15 §** Om koncernen återkallar valet och inte längre ska beräkna en särskild skattefordran ska den minska till noll med verkan från den första dagen på det räkenskapsår då valet återkallas.

16 § Alternativregeln i 13 § får inte användas i en stat som tillämpar ett berättigat utdelningsskattesystem.

17 § Om en delägarbeskattad enhet som är moderföretag väljer att tillämpa alternativregeln i 13 § ska den justerade förlusten som avser en särskild uppskjuten skattefordran beräknas utifrån enhetens justerade förlust, efter de justeringar som avses i 7 kap. 14 §.

### *Uppskjuten skatteskuld*

18 § Den rapporterande enheten kan 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 §.

### **Tillkommande tilläggsskattebelopp**

19 § Följande bestämmelser kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om:

- 3 kap. 2 § om nationell tilläggsskatt.
- 3 kap. 35 § om uppskjuten skatteskuld.
- 3 kap. 37 § om tilläggsskatt när det inte redovisas vinst.
- 9 § om val avseende fast egendom.
- 24 § andra stycket om justering av skattekostnad.
- 28 § om belopp som läggs till skattekostnaden.

20 § Av 3 kap. 1 § framgår att ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det innevarande året.

Vad som sägs i 3 kap. om beräkningen av tilläggsskattebelopp gäller även för tillkommande tilläggsskattebelopp.

21 § Om tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas till koncernenheter i en stat som inte har någon justerad nettovinst ska de vid beräkningen av moderenhets ägarintressen enligt 6 kap. 4 § anses ha en justerad vinst som motsvarar det tilläggsskattebelopp som fördelats på dem dividerat med minimiskattesatsen.

**22 §** Tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 3 kap. 37 § ska fördelas på koncernenheter i staten med justerade skattekostnader som

1. understiger noll, och
2. understiger det justerade resultatet multiplicerat med minimiskattesatsen.

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska fördelas proportionellt. Det belopp som ska hänföras till respektive enhet fås genom att den justerade skattekostnaden för enheten dras av från dess justerade resultat multiplicerat med minimiskattesatsen.

En koncernenhet ska vid beräkningen av moderenhetens ägarintressen enligt 6 kap. 4 § anses ha en justerad vinst som motsvarar det tilläggsskattebelopp som fördelats på den dividerat med minimiskattesatsen.

**23 §** Om tillkommande tilläggsskatt fördelas till en koncernenhet enligt 20 eller 22 §§ ska enheten anses vara lågbeskattad.

### **Justering av skattekostnad**

**24 §** Om en koncernenhet justerar sin kostnad för medräknade skatter i räkenskaperna för ett tidigare räkenskapsår ska den justerade skattekostnaden inte ändras för det tidigare året, utan motsvarande belopp ska påverka den justerade skattekostnaden för det innevarande räkenskapsåret.

Om en sådan justering innebär att skattekostnaden minskar ska dock den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet räknas om för justeringsåret och de efterföljande år som påverkas. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska hanteras enligt 20 §.

**25 §** Den rapporterade enheten kan välja att låta en oväsentlig minskning av skattekostnaden för medräknade skatter påverka det innevarande året i stället för justeringsåret.

En minskning av skattekostnaden är oväsentlig om minskningarna sammantaget understiger en miljon euro.

**26 §** Om skattesatsen i staten sänks så att den understiger minimiskattesatsen och det leder till att den uppskjutna skattekostnaden förändras ska ett belopp som motsvarar förändringen behandlas enligt 24 §.

27 § Om en uppskjuten skattekostnad har beräknats med ledning av en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen och den tillämpliga skatten höjs, ska den uppskjutna skattekostnad som följer av en sådan ökning behandlas enligt 24 § det räkenskapsår då skatten betalas.

Justeringen enligt första stycket får inte överstiga ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden beräknad enligt minimiskattesatsen.

28 § Om mer än en miljon euro i en koncernenhets aktuella skattekostnad som ingår i de medräknade skatterna inte betalas inom tre år från räkenskapsårets utgång ska tilläggsskattebeloppet räknas om och de belopp som är obetalda tas bort från skattekostnaden. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska hanteras enligt 20 §.

## 5 kap. Undantag

### Vad kapitlet innehåller

- 1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- substansbelopp (2–11 §§),
  - undantag för verksamhet av begränsad betydelse (12–14 §§), och
  - undantag för internationell sjöfartsverksamhet (15–19 §§).

### Substansbelopp

#### *Grundläggande bestämmelse om substansbelopp*

2 § Av 2 kap. 18 § framgår att substansbeloppet får påverka den överskjutande vinsten. Substansbeloppet är summan av personalkostnader enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar enligt 4 § för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat, utom investeringsenheter.

#### *Personalkostnader*

3 § Personalkostnader för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar i enheten i den stat där den hör hemma. Arbetet ska utföras under koncernens ledning och kontroll i enhetens ordinarie verksamhet.

Följande ska inte ingå i beräkningen

1. personalkostnader som lagts till balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som avses i 4 §, och
2. personalkostnader som är hänförliga verksamhet som avses i 15 §.

### *Materiella anläggningstillgångar*

**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 som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Följande ska inte ingå i beräkningen

1. balansvärdet på fast egendom och byggnader som innehas för försäljning, leasing eller investeringar, och
2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i verksamhet som avses i 15 §.

**5 §** Med balansvärde avses genomsnittet av värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång i moderföretagets koncernredovisning. Ackumulerade avskrivningar, nedskrivningar och substansminskning ska dras från värdet. Belopp som kan hänföras till balansering av personalkostnader ska läggas till värdet.

### *Fast driftställe*

**6 §** För ett fast driftställe är personalkostnaderna enligt 3 § respektive de materiella anläggningstillgångarna enligt 4 § sådana kostnader och tillgångar som ingår i dess separata räkenskaper enligt 7 kap. 19–21 §§. Detta gäller under förutsättning att tillgångarna och personalen finns i samma stat som det fasta driftstället.



Personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som hänför sig till ett fast driftställe enligt första stycket ska inte beaktas vid beräkningen enligt 3 och 4 §§ för huvudenheten.

Om ett fast driftställes inkomster helt eller delvis undantas från det redovisade respektive justerade resultatet i enlighet med 7 kap. 6 eller 16 §§ ska personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hos det fasta driftstället undantas i motsvarande mån från beräkningen enligt 3 och 4 §§.

### *Delägarbeskattade enheter*

7 § Om en delägarbeskattad enhets personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar inte kan hänföras till ett fast driftställe enligt 6 § ska de fördelas till den delägarbeskattade enhetens ägarenheter. Det gäller under förutsättning att tillgångarna och personalen finns i den stat där ägarenheten hör hemma.

Personalkostnaderna och värdet av de materiella anläggningstillgångarna ska fördelas i proportion till det belopp som fördelats på ägarenheterna i enlighet med 7 kap. 9 § andra stycket.

8 § Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna respektive 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 i enlighet med 7 kap. 12–13 §§.

9 § De personalkostnader och anläggningstillgångar för en delägarbeskattad enhet som inte omfattas av 7 eller 8 § ska undantas från koncernens beräkningar av substansbeloppet.

### *Statslösa enheter*

10 § För en statslös koncernenhet ska substansbeloppet beräknas separat från andra koncernenheter.

*Val att inte göra avdrag för substansbeloppet*

**11 §** En rapporterande enhet kan välja att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet.

### **Undantag för verksamhet av begränsad betydelse**

**12 §** En rapporterande enhet kan välja att tillämpa ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse. Tilläggsskattebeloppet för en stat ska då anses vara noll om

1. den genomsnittliga intäkten för koncernenheterna i staten beräknad enligt 13 § första stycket är lägre än tio miljoner euro, och
2. det genomsnittliga justerade resultatet för staten beräknat enligt 13 § andra stycket är lägre än en miljon euro.

**13 §** Den genomsnittliga intäkten är genomsnittet av intäkterna för koncernenheterna under räkenskapsåret och de två föregående räkenskapsåren. Intäkterna ska justeras utifrån de bestämmelser i denna lag som påverkar hur stora intäkter som ska tas med i det justerade resultatet.

Det genomsnittliga justerade resultatet är genomsnittet av vinsterna minskat med förlusterna för koncernenheterna under räkenskapsåret och de två föregående räkenskapsåren. Vinster respektive förluster ska justeras utifrån de bestämmelser i denna lag som påverkar beräkningen av justerad vinst respektive förlust.

Om det för något av de två föregående räkenskapsåren inte finns koncernenheter med intäkt eller justerad förlust i staten ska det räkenskapsåret undantas från beräkningen.

**14 §** Bestämmelserna i 12–13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter eller på investeringsenheter. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12–13 §§.

## Undantag för internationell sjöfartsverksamhet

### *Resultat som inte ska tas med*

**15 §** Vid beräkning av det justerade resultatet ska resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet inte tas med om koncernenheten kan visa att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs inom den stat där enheten hör hemma.

Resultatet från sådan kompletterande verksamhet hos samtliga koncernenheter i staten får inte överstiga hälften av dessa koncernenheters resultat från internationell sjöfart.

### *Kostnader som inte ska tas med*

**16 §** Kostnader som direkt kan hänföras till sådan verksamhet som avses i 15 § ska inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Detsamma gäller för kostnader som uppstår till följd av sådan verksamhet även om kostnaderna inte direkt kan hänföras till intäkterna. Den andel av sådana indirekta kostnader som inte ska tas med ska beräknas genom att de undantagna intäkterna divideras med enhetens totala intäkter.

### *Förlust i internationell sjöfartsverksamhet*

**17 §** Förlust i verksamhet som avses i 15 § ska räknas bort från det justerade resultatet.

### *Vad är resultat från internationell sjöfart?*

**18 §** Om de inte avser transporter via inre vattenvägar inom den stat där koncernenheten hör hemma är resultatet från internationell sjöfart koncernenhetens nettoresultat från följande verksamheter:

1. Transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik oavsett om fartygen ägs, leasas eller på annat sätt står till enhetens förfogande.

2. Transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik inom ramen för arrangemang för charter med ankomst- och avgångstider.

3. Leasing av fartyg som ska användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter, fullt utrustat, bemannat och försett med förnödenheter.

4. Leasing av fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter av ett fartyg utan besättning eller kapten, till en annan koncernenhet.

5. Deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell operativ byrå för transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik.

6. Försäljning av fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik under förutsättning att fartygen hållits av enheten för användning under minst ett år.

*Vad är resultat från kompletterande verksamhet?*

**19 §** Resultat av verksamhet som kompletterar internationell sjöfartsverksamhet är koncernenhetens nettoresultat från följande verksamheter, under förutsättning att de huvudsakligen bedrivs i samband med transport av passagerare eller gods i internationell trafik:

1. Leasing av ett fartyg i form av charter av ett fartyg utan besättning eller kapten till ett annat rederi som inte är en koncernenhet, under förutsättning att chartern inte överstiger tre år.

2. Försäljning av biljetter som utfärdats av andra rederier för den inrikes delen av en internationell resa.

3. Leasing och korttidslagring av containrar eller förseningsavgift som avser sen återlämning av containrar.

4. Utförandet av tjänster till andra rederier som består i att ingenjörer, underhållspersonal, lasthanterare, cateringspersonal eller kundservicepersonal ställs till deras förfogande.

5. Avkastning på kapital om investeringen är en integrerad del av driften av fartyg i internationell trafik.

## 6 kap. Huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt

### Huvudregeln

#### *Moderföretag*

1 § Ett moderföretag ska betala den andel av en koncernenhets tilläggsskattebelopp som svarar mot moderföretagets direkta och indirekta ägarintressen i enhetens justerade vinst.

Om moderföretaget är lågbeskattat ska det betala tilläggsskatt som motsvarar hela tilläggsskattebeloppet för den egna enheten.

#### *Mellanliggande moderenheter*

2 § Vad som sägs om moderföretag i 1 § gäller även för en mellanliggande moderenhet om inte

1. enhetens moderföretag eller en annan mellanliggande moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten omfattas av en huvudregel, eller

2. enhetens moderföretag är undantaget från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 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.

#### *Delägda moderenheter*

3 § Vad som sägs i 1 § gäller även för en delägd moderenhet om denna inte direkt eller indirekt helt ägs av en annan delägd moderenhet som omfattas av en huvudregel.

#### *Beräkning av en moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet*

4 § En moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet ska stå i proportion till dess andel av ägarintresset i den lågbeskattade koncernenhets justerade vinst.

Hur stor del av den justerade vinsten som ska hänföras till moderenheten respektive andra ägarintressen ska bestämmas utifrån principerna i moderföretagets koncernredovisning och enligt följande:

1. Den lågbeskattade koncernenhetens nettovinst ska vara lika med dess justerade vinst.
2. Inkomster och utgifter i den lågbeskattade enheten ska konsolideras post för post.
3. Hela den justerade vinsten ska anses vara hänförlig till transaktioner med enheter som inte är koncernenheter.
4. Alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt ägs av moderenheten ska anses tillhöra ägare som inte är koncernenheter.

### *Avräkning*

**5 §** Från den andel av ett tilläggskattebelopp som en moderenhet ska betala enligt 1–3 §§ ska den del av beloppet avräknas som ska betalas enligt en huvudregel av en annan moderenhet, som den förstnämnda moderenheten direkt eller indirekt äger. Högst ett belopp som svarar mot den förstnämnda moderenhetens andel av tilläggskattebeloppet får avräknas.

## **Kompletteringsregeln**

### *Kompletterande tilläggs katt*

**6 §** Om tillämpningen av en huvudregel inte leder till att samtliga tilläggskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet ska i vissa fall kompletterande tilläggs katt betalas enligt bestämmelserna i 7–11 §§.

Kompletteringsregeln ska inte tillämpas på investeringsenheter.

### *Kompletterande tilläggs katt för svenska koncernenheter*

**7 §** Svenska koncernenheter ska betala kompletterande tilläggs katt om

1. moderföretaget inte omfattas av en huvudregel eller endast omfattas av en huvudregel i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än den där moderföretaget hör hemma, och
2. kompletterande tilläggs katt allokeras till svenska koncernenheter enligt 9 §.

*Underlaget för att allokera kompletterande tilläggsskatt*

**8 §** Koncernens kompletterande tilläggsskatt är summan av samtliga koncernenheters tilläggsskattebelopp efter att följande justeringar gjorts för koncernenheterna:

1. Om moderföretagets alla ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet ägs genom moderenheter som samtliga omfattas av en huvudregel ska tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten anses vara noll.

2. Om någon moderenhet med ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet i annat fall omfattas av en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten ska tilläggsskattebeloppet minskas med den andel som ska betalas enligt huvudregeln.

*Allokering av kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter*

**9 §** Svenska koncernenheter ska betala den del av koncernens kompletterande tilläggsskatt som svarar mot de svenska koncernenheterernas andel av anställda och materiella tillgångar.

De svenska koncernenheterernas andel beräknas genom att antalet anställda respektive det totala värdet på de materiella tillgångarna för dessa enheter divideras med motsvarande tal för samtliga stater som tillämpar en kompletteringsregel. Kvoten av antalet anställda respektive kvoten av materiella tillgångar ska därefter läggas samman och delas med två.

**10 §** Vid tillämpningen av 9 § gäller följande:

1. Med antalet anställda avses heltidsanställda, vilket innefattar uppdragstagare som deltar i den ordinarie verksamheten.

2. Med värdet av materiella tillgångar avses det bokförda nettovärdet.

3. Till fasta driftställen ska de materiella tillgångar hänföras som ingår i driftställets räkenskaper enligt 7 kap. 19–21 §§. Anställda ska hänföras till ett fast driftställe om lönekostnaderna redovisas i dess räkenskaper enligt samma bestämmelser. Tillgångar och anställda som hänförs till ett fast driftställe ska inte samtidigt hänföras till huvudenheten.

4. Tillgångar och anställda som är hänförliga till en investeringsenhet ska inte beaktas.

5. Om anställda och bokfört nettovärde av materiella tillgångar i en delägarbeskattad enhet inte kan hänföras till ett fast driftställe ska de hänföras till de koncernenheter som hör hemma i den stat där den delägarbeskattade enheten bildades. I avsaknad av sådana koncernenheter ska de inte beaktas.

6. Om tilläggsskatt som tidigare har allokerats till koncernenheter i en stat enligt kompletteringsregeln inte har tagits ut i sin helhet ska anställda och bokfört nettovärde av materiella tillgångar hänförliga till koncernenheter i den staten inte beaktas.

#### *Fördelning av kompletterande tilläggsskatt mellan svenska koncernenheter*

**11 §** Om mer än en svensk koncernenhet ska betala tilläggsskatt enligt 7 § ska tilläggsskatten fördelas mellan enheterna utifrån respektive enhets andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige.

Tilläggsskatt ska endast fördelas till en koncernenhet som är ett fast driftställe om det inte finns någon annan svensk koncernenhet.

### **Undantag**

**12 §** Den tilläggsskatt som ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet ska betala enligt 1–2 §§ avseende lågbeskattade svenska koncernenheter, inklusive den egna enheten, ska sänkas till noll under

1. de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet, och

2. de första fem åren som en koncern med samtliga koncernenheter i Sverige först omfattas av denna lag.

Femårsperioden enligt punkt 1 börjar löpa vid inledningen av det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen.

**13 §** Om moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen ska den kompletterande tilläggsskatten enligt 8 § sänkas till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Femårsperioden börjar löpa vid inledningen av det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen.



**14 §** En koncern ska anses vara i den inledande fasen av internationell verksamhet om den har koncernenheter i högst sex stater och summan av det bokförda nettovärdet av materiella tillgångar för alla koncernenheter i alla stater utom referensstaten inte överstiger 50 miljoner euro.

Med referensstat avses den stat där koncernenheterna redovisar det högsta totala värdet för materiella tillgångar under det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

Det totala värdet för materiella tillgångar i en stat är summan av de redovisade nettovärdena för alla materiella tillgångar för alla koncernenheter som hör hemma i den staten.

### **Nationell tilläggsskatt**

**15 §** En mellanliggande moderenhet ska alltid betala den andel av en svensk koncernenhets tilläggsskattebelopp som svarar mot moderenhetens direkta och indirekta ägarintressen i enhetens justerade vinst, om inte moderenheten har ett svenskt moderföretag eller en annan svensk mellanliggande moderenhet har ett bestämmande inflytande över moderenheten.

Detsamma gäller en delägd moderenhet om den inte direkt eller indirekt helt ägs av en annan svensk delägd moderenhet.

Om en lågbeskattad svensk koncernenhet helt eller delvis ägs av en utländsk moderenhet ska koncernenheten betala hela tilläggsskattebeloppet för den egna enheten, om inte den utländska moderenheten i sin tur ägs av en eller flera svenska moderenheter som indirekt innehar alla ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten. I dessa fall är koncernenhetens moderenheter inte skattskyldiga för tilläggsskattebeloppet.

**16 §** För beräkning av andelen i 15 § första och andra stycket ska 4 § tillämpas och för avräkning av andra svenska moderenheters andelar ska 5 § tillämpas.

## 7 kap. Särskilda enheter

### Vad kapitlet innehåller

- 1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- delägarbeskattade enheter i 2–16 §§,
  - fasta driftställen i 17–26 §§, och
  - investeringsenheter i 27–45 §§.

### Delägarbeskattade enheter

#### *Delägarbeskattad enhet*

2 § En enhet är delägarbeskattad till den del det är delägarna som ska betala inkomstskatt eller motsvarande annan skatt på dess intäkt, kostnad, vinst eller förlust enligt reglerna i den stat där enheten bildades.

3 § En enhet ska dock inte anses vara delägarbeskattad om den har hemvist i en annan stat och där omfattas av en skatt som avses i 3 kap. 26–28 §§ på sina intäkter eller sin vinst.

#### *Skattetransparent enhet och omvänd hybrid enhet*

4 § En delägarbeskattad enhet är skattetransparent om och till den del staten där ägarna hör hemma behandlar enheten som delägarbeskattad för skatter som avses i 3 kap. 26–28 §§. Med det avses att intäkt, kostnad, vinst eller förlust behandlas som om den hade en direkt koppling till eller direkt belastat enhetens direkta ägare i proportion till ägarintresset.

Om och till den del staten där ägarna hör hemma inte behandlar enheten som delägarbeskattad är den i stället en omvänd hybrid enhet.

Ett ägarintresse i en enhet eller ett fast driftställe ska behandlas som om det innehas genom en skattetransparent struktur om det innehas indirekt genom en kedja av skattetransparenta enheter.

*Enheter som ska behandlas som delägarbeskattade*

5 § En koncernenhet som inte har hemvist i någon stat och som inte omfattas av en skatt enligt 3 kap. 26–28 §§ eller nationell tilläggs-skatt på grundval av sin plats för företagsledning, etableringsort eller liknande kriterier ska behandlas som en skattetransparent delägarbeskattad enhet med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust, i den mån

1. dess ägare hör hemma i en stat där enheten behandlas som skatte-transparent,

2. den inte har någon plats för affärsverksamhet i den stat där den bildades, och

3. intäkter, kostnader, vinst eller förlust inte kan hänföras till ett fast driftställe.

*Fördelning av redovisad vinst och förlust*

6 § Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet ska minskas med det belopp som kan fördelas till de ägare som inte är koncernenheter om det är ett direkt ägande eller ett indirekt ägande genom en kedja av skattetransparenta enheter.

Vad som nu sagts gäller inte för delägarbeskattade enheter som är moderföretag eller i det fall den delägarbeskattade enheten ägs direkt av moderföretaget eller indirekt genom en kedja av skattetransparenta enheter.

7 § Om en delägarbeskattad enhet bedriver verksamhet genom ett fast driftställe ska det redovisade resultatet som återstår efter minskning enligt 6 § fördelas till det fasta driftstället i enlighet med vad som anges i 19–24 §§.

8 § Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad koncernenhet ska minskas med den nettovinst eller nettoförlust som fördelas på en annan koncernenhet.

9 § Det redovisade resultat som kvarstår efter minskning och fördelning enligt 6–7 §§ ska fördelas till enheten själv, om den är moderföretag eller en omvänd hybrid enhet.

I andra fall ska nettovinst eller nettoförlust fördelas till ägarenheter i enlighet med deras ägarintressen.

10 § Bedömningen enligt 7 och 9 §§ ska göras särskilt för varje enskilt ägarintresse.

#### *Fördelning av skattekostnad*

11 § I de fall justerat resultat fördelas till en ägarenhet enligt 9 § andra stycket ska även skattekostnader enligt 3 kap. 26–28 §§ som redovisats i enhetens räkenskaper fördelas till ägarenheten enligt dess ägarintresse.

#### *Justerat resultat för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag*

12 § Den justerade vinsten för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska minskas med det belopp som kan fördelas till innehavaren av ett ägarintresse om

1. ägaren beskattas för inkomsten med en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen och inkomsten hänförs till ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, eller

2. det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av skatt enligt 3 kap. 26–28 §§ för moderföretaget och skatt som ägarna betalar på inkomsten från enheten inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret är lika med eller överstiger enhetens inkomst multiplicerat med minimiskattesatsen.

13 § Den justerade vinsten för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska också minskas med det belopp som kan fördelas till ett ägarintresse om ägaren är

1. en fysisk person som har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma och dennes ägarintressen ger rätt till högst fem procent av vinst och tillgångar i enheten, eller

2. en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsenhet som har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma och vars ägarintressen ger rätt till högst fem procent av vinst och tillgångar i enheten.

**14 §** Den justerade förlusten för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska minskas med den del som kan fördelas till ett ägarintresse. Detta gäller dock bara i de fall ägaren får beakta förlusten vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten.

**15 §** Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ ska minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 12–13 §§.

### *Fasta driftställen*

**16 §** Vad som sägs i 12–15 §§ ska gälla för ett fast driftställe genom vilket en delägarbeskattad enhet som är moderföretag helt eller delvis bedriver sin verksamhet.

Det gäller också för ett fast driftställe genom vilket verksamheten i en skattetransparent enhet helt eller delvis bedrivs om moderföretagets ägarintressen i den skattetransparenta enheten innehas direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter.

## **Fasta driftställen**

### *Definitioner*

**17 §** Med fast driftställe avses

1. en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns i en stat där den behandlas som ett fast driftställe enligt ett gällande skatteavtal under förutsättning att en sådan stat beskattar de inkomster som kan hänföras till den enligt en bestämmelse liknande artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet,

2. om det inte finns något gällande skatteavtal, en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns i en stat som beskattar de inkomster som kan hänföras till en sådan plats för affärsverksamhet på nettobasis på ett liknande sätt som staten beskattar sina egna skattesubjekt,

3. om en stat inte har något system för beskattning av inkomster från bolag, en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns där den skulle behandlas som ett fast driftställe enligt OECD:s modellavtal för skatter på

inkomst och förmögenhet, under förutsättning att en sådan stat skulle ha haft rätt att beskatta de inkomster som skulle ha kunnat hänföras till platsen för affärsverksamhet enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, eller

4. en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet som inte anges i 1–3, genom vilken verksamhet bedrivs utanför den stat där enheten hör hemma, om en sådan stat undantar inkomster hänförliga till sådan verksamhet.

**18 §** Med huvudenhet avses en enhet som tar upp ett fast driftställes redovisade nettoresultat i sina räkenskaper.

*Fördelning av redovisat nettoresultat mellan huvudenhet och fast driftställe*

**19 §** För ett fast driftställe enligt 17 § 1–3 ska enhetens redovisade nettoresultat anses vara det resultat som framgår av dess separata räkenskaper.

Om det fasta driftstället saknar separata räkenskaper så ska dess nettoresultat vara det resultat som skulle ha framgått av dess separata räkenskaper, om sådana skulle ha upprättats på fristående basis och i enlighet med den redovisningsstandard som används i moderföretagets koncernredovisning.

**20 §** För ett fast driftställe enligt 17 § 1–2 ska nettoresultatet justeras så att det endast återspeglar de inkomster och utgifter som hänförs sig till det fasta driftstället enligt tillämpligt skatteavtal eller nationell rätt i den stat där det fasta driftstället hör hemma, oavsett vilket belopp som är föremål för beskattning och vilket belopp som kan dras av som kostnader i denna stat.

**21 §** För ett fast driftställe enligt 17 § 3 ska nettoresultatet justeras för att endast återspegla de inkomster och utgifter som skulle ha hänförts till det fasta driftstället enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

**22 §** För ett fast driftställe enligt 17 § 4 ska nettoresultatet beräknas utifrån de inkomster som undantas från beskattning i den stat där huvudenheten hör hemma och de utgifter som inte får dras av i denna stat. Detta gäller endast inkomster och utgifter som hänför sig till verksamhet som bedrivs utanför den staten.

**23 §** Vid beräkningen av huvudenhetens justerade resultat ska ett fast driftställes nettoresultat inte beaktas utöver vad som anges i 24 §.

**24 §** Vid beräkningen av huvudenhetens justerade resultat ska en justerad förlust hos ett fast driftställe behandlas som en kostnad till den del förlusten behandlas som en kostnad i beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst i den stat där den hör hemma. Detta gäller under förutsättning att förlusten inte kvittas mot någon inkomst som är föremål för beskattning både i den stat där huvudenheten hör hemma och där det fasta driftstället hör hemma.

Justerad vinst som därefter uppstår hos det fasta driftstället ska behandlas som justerad vinst hos huvudenheten i den mån den inte överstiger den justerade förlust som dessförinnan behandlades som en kostnad i beräkningen av det justerade resultatet hos huvudenheten.

#### *Fördelning av medräknade skatter mellan huvudenhet och fast driftställe*

**25 §** Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till ett fast driftställe om den hänför sig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

**26 §** Om ett fast driftställes justerade vinst behandlas som en justerad vinst för huvudenheten i enlighet med 24 §, ska skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ som uppkommer i den stat där det fasta driftstället hör hemma och som har samband med sådan vinst behandlas som skattekostnad för huvudenheten. Detta gäller endast till den del beloppet inte överstiger vinsten multiplicerad med den högsta bolagskattesatsen för inkomst i den stat där huvudenheten hör hemma.

## Investeringsenheter

### *Definitioner*

**27 §** Med investeringsenhet avses en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag.

**28 §** Med investeringsfond avses en enhet eller en konstruktion

1. som är utformad för gemensam förvaltning av ett antal investerares finansiella eller icke-finansiella tillgångar, av vilka vissa inte är förbundna med varandra,

2. som investerar i enlighet med en fastställd investeringspolicy,

3. som gör det möjligt för investerare att minska transaktions-, forsknings- och analyskostnaderna eller sprida riskerna kollektivt,

4. som huvudsakligen är utformad för att generera avkastning eller vinst på investeringar, eller skydd mot en särskild eller allmän händelse eller ett särskilt eller allmänt resultat,

5. vars investerare har rätt till avkastning från fondens tillgångar eller intäkter från dessa tillgångar, på grundval av deras respektive bidrag,

6. som omfattas av regelverket, inbegripet relevanta bestämmelser om penningtvätt och investerarskydd, för investeringsfonder i den stat där den är etablerad eller förvaltas, eller vars ledning omfattas av detta regelverk, och

7. som förvaltas av yrkesverksamma förvaltare av investeringsfonder för investerarnas räkning.

**29 §** Med fastighetsinvesteringsföretag avses en enhet med ett stort antal delägare som huvudsakligen innehar fast egendom och vars inkomst beskattas endast i ett led. Inkomsten ska beskattas senast ett år efter räkenskapsårets utgång antingen i enheten eller av delägarna.

**30 §** Med investeringsenhet avses vidare en enhet som till minst 95 procent ägs, direkt eller genom en kedja av sådana enheter, av en sådan enhet som avses i 28 eller 29 §§ och som uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för ägarenheten.



31 § Med investeringsenhet avses också en enhet som till minst 85 procent av sitt värde ägs av en sådan enhet som avses i 28 eller 29 §§, under förutsättning att dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar eller kapitalvinster eller kapitalförluster som undantas från beräkningen av det justerade resultatet i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

*Beräkning av en investeringsenhets effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp*

32 § Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska beräknas enligt 33–34 §§. Detta gäller under förutsättning att enheten inte är en skattetransparent enhet och att den rapporterade enheten inte har gjort ett val enligt 38 eller 41 §.

33 § Investeringsenhetens effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av investeringsenhetens justerade resultat.

Den effektiva skattesatsen ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen i den stat där investeringsenheten hör hemma. Om mer än en investeringsenhet hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

34 § Endast den del av den justerade skattekostnaden som är hänförlig till koncernens andel av justerad vinst och medräknade skatter som fördelats på investeringsenheten i enlighet med 11 och 25–26 §§<sup>2</sup> ska beaktas vid beräkningen enligt 33 §. Medräknade upplupna skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av investeringsenhetens justerade vinst ska inte beaktas.

35 § Investeringsenhetens tilläggsskattebelopp ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan koncernens andel i investeringsenhetens justerade vinst och substansbeloppet enligt 36 §.

Procentsatsen för tilläggsskatt för en investeringsenhet ska beräknas genom att den effektiva skattesatsen för enheten dras av från minimiskattesatsen, om beloppet är positivt.

---

<sup>2</sup> Hänvisningen ska avse artikel 24. Endast artikel 24.1–2 och 24.7 är införda i detta lagförslag.

Om mer än en investeringsenhet hör hemma i samma stat ska substansbeloppen respektive andelar läggas samman vid beräkningen.

**36 §** Investeringsenhetens substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Personalkostnader för anställda och beloppet avseende materiella anläggningstillgångar ska inkluderas i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av investeringsenhetens justerade vinst.

**37 §** Vid tillämpningen av 33–36 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhetens justerade vinst motsvara moderföretagets andel i dess justerade vinst enligt 6 kap. 1 och 4 §§. Ägarintressen som är föremål för ett val enligt 38 eller 41 § ska inte beaktas vid beräkningen av andelen.

*Val att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet*

**38 §** En rapporterende enhet kan 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 i det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten, och

2. beskattas med en skattesats avseende enhetens inkomst som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

Med försäkringsinvesteringsenhet avses en enhet som skulle uppfylla definitionen av en investeringsfond enligt 28 § eller ett fastighetsinvesteringsföretag enligt 29 §, om den inte hade etablerats i förhållande till skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal, och helt ägs av en enhet som är föremål för lagstiftning avseende försäkringsbolag i den stat där den hör hemma.

**39 §** En koncernenhet som indirekt har ett ägarintresse i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet via ett direkt ägarintresse i en annan sådan enhet ska anses vara skattskyldig enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system även avseende dess indirekta ägarintresse i den förstnämnda

enheten, om den omfattas av ett sådant system med avseende på dess direkta ägarintresse i den direkt ägda enheten.

**40 §** Om den rapporterade enheten återkallar valet ska resultatet av en avyttring av en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet tillgång eller skuld fastställas utifrån dess skäliga marknadsvärde vid ingången av det år då återkallelsen görs.

#### *Val att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod*

**41 §** En rapporterad enhet kan välja att låta en ägarenhet tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod i förhållande till sitt ägarintresse i en investeringsenhet, om

1. ägarenheten inte är en investeringsenhet, och
2. ägarenheten rimligen kan förväntas bli föremål för skatt på utdelningar från investeringsenheten till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

**42 §** Enligt den beskattningsbara utdelningsmetoden gäller följande:

1. Utdelning och skönsmässigt uppskattad utdelning av en investeringsenhet justerade vinst ska inkluderas i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.

2. Investeringsenhetens medräknade skatter ska inkluderas i den justerade vinsten och de medräknade och justerade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot ägarenhetens skatteskuld till följd av investeringsenhetens utdelning.

3. Investeringsenhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst enligt 43 § som uppkommit under det prövade året. Vid tillämpning av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. En investeringsenhet justerade resultat och den justerade skattekostnaden som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt de generella reglerna i denna lag och enligt 32–35 §§, med undantag för de medräknade skatter som avses i punkt 2.

**43 §** En investeringsenhets ej utdelade justerade nettovinst för det prövade året beräknas genom att investeringsenhetens justerade vinst för det året minskas med följande poster, i den mån beloppet inte understiger noll,

1. investeringsenhetens skatter enligt 3 kap. 26–28 §§,
2. utdelningar och skönsmässigt uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under prövoperioden, i den mån dessa inte dragits av ett tidigare provat år,
3. justerade förluster som uppstår under prövoperioden, i den mån dessa inte dragits av ett tidigare provat år, och
4. investeringsförluster som förs framåt i tiden, i den mån dessa inte dragits av ett tidigare provat år.

**44 §** Med skönsmässigt uppskattad utdelning avses att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. Beloppet ska vara lika med andelen av en ej utdelad justerad nettovinst hänförlig till sådant ägarintresse på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den skönsmässigt uppskattade utdelningen.

Med det prövade året avses det tredje året som föregår räkenskapsåret.

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

**45 §** Om den rapporterande enheten återkallar valet ska investeringsenhetens justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst för prövoåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår då återkallelsen görs. Vid tillämpning av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

## 8 kap. Deklaration, utredning och beslut

### Vad kapitlet innehåller

- 1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- tillägsskatterapport i 2–11 §§,
  - tillägsskattedeklaration i 12–14 §§,
  - formkrav i 15–16 §§,
  - föreläggande i 17–21 §§,
  - vitesföreläggande i 22 §,
  - dokumentationsskyldighet i 23 §,
  - revision i 24 §,
  - beslut om tillägsskatt i 25–28 §§, och
  - omprövning i 29–31 §§.

### Tillägsskatterapport

#### *Vem ska lämna tillägsskatterapport?*

2 § En koncernenhet ska lämna en tillägsskatterapport till Skatteverket.

Om det i en koncern finns flera koncernenheter som är skyldiga att lämna en tillägsskatterapport till Skatteverket, får de genom en anmälan till Skatteverket utse en att lämna rapporten för de övrigas räkning.

3 § En koncernenhet behöver inte lämna en tillägsskatterapport, om

1. moderföretaget, eller en koncernenhet som moderföretaget har utsett, lämnar en tillägsskatterapport som innehåller de uppgifter som anges i 4–7 §§ till skattemyndigheten i den stat där den hör hemma, och

2. Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tillägsskatterapporter med den stat där enheten som lämnar rapporten hör hemma.

Koncernenheten, eller den enhet som har utsetts, ska genom en anmälan underrätta Skatteverket om vilken enhet som lämnar tillägsskatterapporten samt i vilken stat den enheten hör hemma.

*Vilka uppgifter ska en tilläggsskatterapport innehålla?*

4 § En tilläggsskatterapport ska innehålla uppgifter för varje koncernenhet om

1. namn, eller annan uppgift som visar identiteten,
2. skatteregistreringsnummer, om det finns,
3. var enheten hör hemma, och
4. dess status enligt bestämmelserna i denna lag.

5 § En tilläggsskatterapport ska även innehålla information om hela koncernens struktur och om vilka ägarintressen i koncernenheter som innehas av andra koncernenheter.

6 § En tilläggsskatterapport ska också innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att beräkna

1. den effektiva skattesatsen för varje stat,
2. tilläggsskattebeloppet för varje koncernenhet,
3. tilläggsskattebeloppet för en medlem i en samriskföretagskoncern, och
4. fördelningen av tilläggsskatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln för varje stat.

7 § En tilläggsskatterapport ska innehålla en förteckning över val enligt 10 kap. 5–9 §§.

*Tilläggsskatterapport med förenklat innehåll*

8 § Om moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen vars nationella bestämmelser är likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt, ska en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll lämnas.

9 § En tilläggsskatterapport med förenklat innehåll ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera

1. moderföretaget,
2. koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget,
3. svenska koncernenheter, och

4. koncernenheter vars ägarintresse direkt eller indirekt ägs, eller under räkenskapsåret har ägts, av en delägd moderenhet som är en svensk koncernenhet.

Det ska framgå hur koncernstrukturen ser ut när det gäller de berörda enheterna.

**10 §** En tilläggsskatterapport med förenklat innehåll ska även innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att

1. beräkna den effektiva skattesatsen för de stater där koncernenheterna som avses i 9 § hör hemma,

2. beräkna den effektiva skattesatsen för de enheter som avses i 9 § 4 om de är statslösa,

3. beräkna tilläggsskattebeloppet för varje enhet som avses i 9 § om den är lågbeskattad,

4. fördela tilläggsskattebelopp som är hänförliga till enheter som avses i 9 § 3 och 4 till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 1–5 och 15–16 §§, och

5. fördela kompletterande tilläggsskatt som är hänförlig till enheter som avses i 9 § till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 6–11 §§.

*När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?*

**11 §** En tilläggsskatterapport och anmälan som avses i 2 § andra stycket och 3 § andra stycket ska ha kommit in till Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

Om det är första gången lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen ska rapporten och anmälan i stället ha kommit in till Skatteverket inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

## **Tilläggsskattedeklaration**

*Vem ska lämna tilläggsskattedeklaration?*

**12 §** En koncernenhet ska lämna en tilläggsskattedeklaration till Skatteverket om

1. koncernenheten ska betala tilläggsskatt enligt uppgifterna i den tilläggsskatterapport som lämnas av enheten eller annan,

2. det allokerats kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter enligt uppgifterna i den tilläggsskatterapport som lämnas av enheten eller annan, eller

3. Skatteverket förelägger enheten att göra det.

Om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 10 kap. 12 § ska övriga koncernenheter inte lämna tilläggsskattedeklaration enligt första stycket 2.

#### *Vad ska en tilläggsskattedeklaration innehålla?*

**13 §** En tilläggsskattedeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om vilken enhet som lämnar tilläggsskatterapport,
3. uppgift om att enheten har tagit del av rapporten i 2,
4. sådana godkännanden, ändringar och tillägg som avses i andra stycket,
5. de uppgifter som behövs för att fördela kompletterande tilläggsskatt, och
6. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt.

En koncernenhet ska godkänna uppgifterna i den tilläggsskatterapport som avses i första stycket 2. Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska koncernenheten genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs.

Om någon tilläggsskatterapport inte lämnas av enheten eller annan enhet i koncernen, ska en tilläggsskatterapport biläggas tilläggsskattedeklarationen. Då behöver uppgifterna i första stycket 2–4 inte lämnas.

#### *När ska en tilläggsskattedeklaration lämnas?*

**14 §** En koncernenhet som är skyldig att lämna en tilläggsskattedeklaration enligt 12 § 1 eller 2 ska lämna deklarationen senast en månad efter den tidpunkt då tilläggsskatterapporten ska lämnas.

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efter ansökan från den som ska lämna en tilläggsskattedeklaration, eller från den som i näringsverksamhet lämnar deklaraionshjälp, bevilja anstånd med att lämna tilläggsskattedeklarationen. Anstånd får meddelas i högst tre månader.



## Formkrav

**15 §** Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. tilläggsskatterapport,
2. ändring eller tillägg till en tilläggsskatterapport,
3. anmälan enligt lagen, och
4. tilläggsskattedeklaration.

Skatteverket fastställer formulär som avses i första stycket.

**16 §** Uppgifter i en tilläggsskattedeklaration ska undertecknas av en behörig ställföreträdare för den deklarationsskyldiga koncernenheten. Uppgifterna får undertecknas av ett deklarationsombud.

## Föreläggande

**17 §** Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration att lämna uppgift som behövs för att kontrollera skyldigheten.

**18 §** Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport att göra det.

**19 §** I fråga om föreläggande med anledning av utbyte av upplysningar med en annan stat tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

**20 §** I fråga om föreläggande att medverka personligen tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

**21 §** Skatteverket får förelägga en koncernenhet eller den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av annans skatt- eller uppgiftsskyldighet avseende tilläggsskatt.

Om det finns särskilda skäl får även annan än de som avses i första stycket föreläggas att lämna sådan uppgift som avses där.

## Vitesföreläggande

**22 §** Ett föreläggande enligt lagen får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.

I fråga om vitesföreläggande tillämpas 44 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Vad som sägs om rapporteringsavgift ska gälla för rapportavgift enligt denna lag.

## Dokumentationsskyldighet

**23 §** Den som är uppgiftsskyldig enligt lagen ska i skälighetsomfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

## Revision

**24 §** Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera

1. att skatt- eller uppgiftsskyldighet enligt lagen har fullgjorts, eller
2. att det finns förutsättningar att fullgöra skatt- eller uppgiftsskyldighet enligt lagen som kan antas uppkomma.

Skatteverket får också besluta om revision för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Skatteverket får även besluta om revision enligt de förutsättningar som gäller enligt 41 kap. 2 a § skatteförfarandelagen (2011:1244).

I fråga om revision tillämpas bestämmelserna i 41 kap. 3–14 §§ samt 44 kap. 1 och 3 §§ skatteförfarandelagen.

## Beslut om tilläggsskatt

**25 §** Skatteverket ska besluta om tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggsskattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Beslut om tilläggsskatt ska endast meddelas för en koncernenhet om enheten har lämnat en tilläggsskattedeklaration eller det i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt.

Har Skatteverket beslutat i fråga om tilläggsskatt får nytt beslut till nackdel för den beslutet gäller fattas endast om förutsättningarna i 30 § är uppfyllda.

**26 §** I beslutet om tilläggsskatt ska Skatteverket bestämma storleken på den tilläggsskatt som en koncernenhet ska betala.

I beslutet om tilläggsskatt ska belopp anges i svenska kronor. Om tilläggsskattebeloppen som ligger till grund för beslutet anges i annan valuta, ska beloppet omräknas till svenska kronor utifrån balansdagens kurs för koncernenheten. Om tilläggsskattebeloppet inte kan hänföras till en enskild koncernenhet ska kursen på moderföretagets balansdag användas.

Den kurs som fastställs av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor ska användas vid omräkning. Om någon valutakurs inte fastställts av Sveriges riksbank ska motsvarande kursnoteringar från annan organisation som är allmänt accepterade användas.

**27 §** Om den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration inte har gjort det, ska tilläggsskatten bestämmas till ett belopp som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning). Detsamma gäller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen.

Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklara-tions-skyldige och föreläggandet inte har följts.

**28 §** Ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om en tilläggsskattedeklaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om tilläggsskatt i stället för vad som anges i första stycket meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslut ska dock meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den deklara-tions-skyldige inte har lämnat någon deklaration, trots att denne blivit förelagd att göra det, får ett beslut om tilläggsskatt meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

## Omrövning

**29 §** I fråga om omrövning tillämpas bestämmelserna i 66 kap. 2–4, 6–9, 17–20 och 25 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Utöver vad som följer av första stycket får ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt, omprövas så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

**30 §** Ett beslut om omrövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om tilläggsskatt får meddelas inom den tid och under de förutsättningar som anges i 66 kap. 27 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (efterbeskattning).

För sådana beslut gäller skatteförfarandelagens regler om när beslut om efterbeskattning inte får beslutas i 66 kap. 28 § och om förlängd tid för efterbeskattning i 66 kap. 30–34 §§ i tillämpliga delar.

**31 §** Ett beslut om omrövning till nackdel för den som beslutet gäller av beslut om förseningsavgift eller rapportavgift ska meddelas inom de tider som anges i 9 kap. 17–18 §§.

## 9 kap. Särskilda avgifter

### Vad kapitlet innehåller

**1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om

- förseningsavgift i 2–5 §§,
- rapportavgift i 6–8 §§,
- skattetillägg i 9–13 §§,
- befrielse i 14–16 §§, och
- beslut om särskilda avgifter i 17–22 §§.

### Förseningsavgift

**2 §** Förseningsavgift ska tas ut med 25 000 kronor om den som ska lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har gjort det i rätt tid.

För en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten ska förseningsavgift dock tas ut först om

Skatteverket inte har mottagit en tilläggsskatterapport inom två år från beskattningsårets utgång.

**3 §** Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat tilläggsskatte-deklaration, om uppgifterna i deklARATIONEN är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

**4 §** Om den som är skyldig att lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts eller i fall som avses i 2 § andra stycket efter den tidpunkt som anges där, ska en andra förseningsavgift tas ut.

Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.

**5 §** Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat tilläggsskattedeklaration inte har undertecknat uppgifterna, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 2 och 4 §.

## Rapportavgift

**6 §** Rapportavgift ska tas ut av den som lämnar tilläggsskatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister.

Med brister avses att felaktiga uppgifter har lämnats eller att uppgifter som skulle ha lämnats har utelämnats.

Brister är allvarliga om de

1. har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det,

2. påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, eller

3. förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen.

Vad som anges i första–tredje styckena gäller även för uppgifter som lämnas vid komplettering eller rättelse av rapporten.

**7 §** Rapportavgift ska inte tas ut om bristerna har rättats på eget initiativ av den rapporterade enheten.

8 § Rapportavgiften ska uppgå till lägst 250 000 kronor och högst 10 miljoner kronor.

Om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i annan stat ska rapportavgiften uppgå till det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige med tillägg för ett belopp som motiveras av övriga brister, även om det samlade beloppet överstiger 10 miljoner kronor.

När avgiftens storlek beslutas ska särskild hänsyn tas till

1. arten och omfattningen av bristerna,
2. risken för skatteundandragande, och
3. om den som lämnat rapporten eller annan koncernhet som bidragit med uppgifter uppsåtligen lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

## Skattetillägg

### *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

9 § Skattetillägg ska tas ut av den som lämnat oriktig uppgift. I fråga om sådant skattetillägg tillämpas bestämmelserna i 49 kap. 4–5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

10 § Skattetillägg är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften.

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförts eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår är skattetillägget i stället 10 procent.

### *Skattetillägg vid skönsbeskattning*

11 § Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Skattetillägget är då 40 procent av den skatt som bestäms för den deklarationsskyldige.

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon tilläggsskattedeclaration ska undanröjas om en tilläggsskattedeclaration lämnas inom fyra

månader från utgången av den månad då beslutet meddelades. Vad som anges i 49 kap. 7 § andra och tredje styckena skatteförfarandelagen (2011:1244) ska då tillämpas även gällande tilläggsskattedeklaration.

### *Gemensamma bestämmelser för skattetillägg*

**12 §** Skattetillägg ska inte utgå till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift enligt 6 § tas ut.

**13 §** I fråga om skattetillägg tillämpas även bestämmelserna i 49 kap. 10–10 d och 19 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

### **Befrielse från särskilda avgifter**

**14 §** I fråga om befrielse från en särskild avgift tillämpas bestämmelsen i 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

**15 §** Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp ska Skatteverket även beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan enligt 8 kap. 2 § andra stycket eller 3 § andra stycket inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.

Första stycket ska inte tillämpas i förhållande till den enhet som har utsetts att lämna rapporten.

**16 §** Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska Skatteverket även beakta

1. om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas i även har lett till en sanktion för den rapporterande enheten i en annan stat, och

2. att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande.

## Beslut om särskilda avgifter

17 § Ett beslut om förseningsavgift ska meddelas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

18 § Ett beslut om rapportavgift ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

19 § Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om en tilläggsskattedeclaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om skattetillägg i stället för vad som anges i första stycket meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in till Skatteverket. Beslut ska dock meddelas senast sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

20 § Om den som är deklarationsskyldig inte har lämnat någon deklARATION, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

21 § I fråga om beslut om skattetillägg i övrigt tillämpas bestämmelserna i 52 kap. 5–7 samt 8 a §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

22 § En särskild avgift ska tillfalla staten.

## 10 kap. Övriga delar av förfarandet

### Vad kapitlet innehåller

- 1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- registrering i 2–4 §§,
  - val i 5–9 §§,
  - särskilt kvalificerad beslutsfattare i 10 §,
  - ansvar för tilläggsskatt i 11–12 §§,
  - betalning av tilläggsskatt i 13 §,
  - överklagande i 14–15 §§, och
  - övriga bestämmelser som gäller förfarandet i 16–19 §§.



## Registrering

**2 §** Skatteverket ska registrera sådana koncernenheter som avses i 1 kap. 4 § om de är svenska koncernenheter.

En koncernenhet som avses i första stycket ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registreringskyldigheten uppstod.

**3 §** Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet enligt 2 § att fullgöra skyldigheten eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om sådan skyldighet finns.

**4 §** Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket besluta om avregistrering.

## Val

**5 §** Den rapporterade enheten kan i tilläggsskatterapporten välja att

1. inte behandla en undantagen enhet som en undantagen enhet enligt bestämmelsen i 1 kap. 11 §,

2. ersätta det belopp som dragits av som en skattekostnad med den aktiebaserade ersättningen som ersatt den avdragna kostnaden enligt bestämmelserna i 4 kap. 2–6 §§,

3. beräkna det justerade resultatet för tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde med ledning av realisationsprincipen enligt bestämmelserna i 4 kap. 7–8 §§,

4. eliminera effekter från transaktioner mellan koncernenheter enligt bestämmelsen i 4 kap. 12 §,

5. behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet enligt bestämmelserna i 7 kap. 38–40 §§, eller

6. tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod för en ägarenhet till en investeringsenhet enligt bestämmelserna i 7 kap. 41–45 §§.

**6 §** Den rapporterande enheten kan i tilläggsskatterapporten även välja

1. hur vinst eller förlust vid avyttring av fast egendom ska behandlas enligt bestämmelserna i 4 kap. 9–11 §§,

2. att inte beakta en uppskjuten skatteskuld vid beräkningen av den justerade skattekostnaden enligt bestämmelsen i 4 kap. 18 §,

3. att låta en oväsentlig minskning av skattekostnaden påverka innevarande år i stället för året som justeringen avser enligt bestämmelsen i 4 kap. 25 §,

4. att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet enligt bestämmelsen i 5 kap. 11 §, eller

5. att tillämpa undantaget för verksamhet av begränsad betydelse enligt bestämmelserna i 5 kap. 12–14 §§.

**7 §** Ett val som avses i 5 § gäller i fem år från och med det år då valet görs. Därefter förnyas valet, om den rapporterande enheten inte har återkallat det innan femårsperiodens slut. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt 5 § 1–6 göras först fem år efter den första femårsperiodens slut.

**8 §** Ett val som avses i 6 § gäller för det år då det har gjorts. Därefter förnyas valet, om den rapporterande enheten inte har återkallat det.

**9 §** Val att tillämpa en alternativregel för uppskjuten skattefordran enligt 4 kap. 13 § ska göras i den första tilläggsskatterapporten som omfattar enheter i den stat valet gäller.

### **Särskilt kvalificerad beslutsfattare**

**10 §** Beslut i fråga om tilläggsskatt, skattetillägg eller rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Ett beslut som avses i första stycket ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om de förutsättningar som anges i 66 kap. 5 § första stycket 1–4 skatteförarandelagen (2011:1244) är uppfyllda.

## Ansvar för tilläggsskatt

### *Ansvar för delägare i handelsbolag*

**11 §** I fråga om ansvar för delägare i ett handelsbolag tillämpas bestämmelserna i 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vad som sägs i 59 kap. 11 § tredje stycket skatteförfarandelagen om skattetillägg ska gälla även för rapportavgift.

### *Ansvar för kompletterande tilläggsskatt*

**12 §** Om samtliga svenska koncernenheter i en koncern ansöker om det ska Skatteverket besluta att en koncernenhet i Sverige ska betala hela den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 9 §.

Ansökan ska göras senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår den avser. Beslutet gäller till dess att ansvarig koncernenhet utträder ur koncernen eller att de svenska koncernenheterna gemensamt anmäler att ansvaret ska upphöra.

Om den ansvariga koncernenheten inte fullgör skyldigheten att betala den kompletterande tilläggsskatten får Skatteverket besluta att en eller flera av de andra koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldig att betala skatten till den del skatten hänför sig till ett räkenskapsår då enheten är koncernenhet. Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran har preskriberats.

## Betalning

**13 §** Tilläggsskatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om tilläggsskatt fattades.

I fråga om de förfallodagar som avses i första stycket tillämpas bestämmelsen i 62 kap. 9 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

## Överklagande

**14 §** I fråga om överklagande tillämpas bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vad som anges i 67 kap. 33 och 34 §§ skatteförfarandelagen ska gälla även för rapportavgift enligt denna lag.

Utöver vad som följer av första och andra styckena får ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tillägsskatt, överklagas så länge beslutet om tillägsskatt inte har fått laga kraft.

**15 §** Frågor om utdömande av vite prövas av den förvaltningsrätt som enligt hänvisningen i 14 § är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller när ansökan om utdömande görs.

### Övriga bestämmelser som gäller förfarandet

**16 §** När det i denna lag anges att bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas, ska vad som anges i skatteförfarandelagen om juridiska personer även gälla för koncernenheter enligt denna lag.

**17 §** När det i denna lag anges att bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas, ska termer och uttryck som används ha samma betydelse och tillämpningsområde som anges i denna lag.

**18 §** En svensk koncernenhet som utsetts att lämna tillägsskatte-rapport enligt 8 kap. 3 § ska meddela Skatteverket när koncernen har påbörjat sin inledande fas av internationell verksamhet.

**19 §** I mål och ärenden enligt denna lag tillämpas, utöver vad som framgår av övriga bestämmelser i detta kapitel, tillämpliga delar av bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

- proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 §,
- uppgifter som har lämnats för någon annans räkning i 4 kap.,
- deklarationsombud i 6 kap. 4–8 §§,
- Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera i 40 kap. 1–3 §§,
- myndigheters skyldighet att lämna uppgifter på Skatteverkets begäran i 42 a kap.,
- ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap.,
- bevissäkring i 45 kap. och 69 kap. 2–12 §§,
- betalningssäkring i 46 kap. och 69 kap. 13–18 §§,

- uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap.,
- besluts verkställbarhet i 68 kap., och
- verkställighet i 71 kap.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

3. Bestämmelserna i 6 kap. 6–11 §§ ska dock tillämpas på svenska koncernenheter första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024, om inte koncernenhetens moderföretag är ett sådant moderföretag som avses i 6 kap. 2 § 2.

4. Vid tillämpning av 5 kap. 3 § ska i stället för värdet fem procent följande värde användas för det beskattningsår som inleds under nedanstående kalenderår:

2023	10 procent
2024	9,8 procent
2025	9,6 procent
2026	9,4 procent
2027	9,2 procent
2028	9 procent
2029	8,2 procent
2030	7,4 procent
2031	6,6 procent
2032	5,8 procent

5. Vid tillämpning av 5 kap. 4 § ska i stället för värdet fem procent följande värde användas för det beskattningsår som inleds under nedanstående kalenderår:

2023	8 procent
2024	7,8 procent
2025	7,6 procent
2026	7,4 procent
2027	7,2 procent
2028	7 procent
2029	6,6 procent
2030	6,2 procent
2031	5,8 procent
2032	5,4 procent

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) att 2 kap. 1 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 kap.

#### 1 §

Lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt

- |  |                                     |
|--|-------------------------------------|
| 1. kupongskattelagen (1970:624),                                 |                                     |
| 2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, |                                     |
| 3 lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,    |                                     |
| 4. tullagen (2016:253),  |                                     |
| 5. lagen (2004:629) om trängselskatt,                            |                                     |
| 6. vägtrafikskattelagen  | 6. vägtrafikskattelagen             |
| (2006:227), <i>och</i>   | (2006:227),                         |
| 7. lagen (2014:1470) om be-                                      | 7. lagen (2014:1470) om be-         |
| skattning av viss privatinförsel av                              | skattning av viss privatinförsel av |
| cigaretter.  | cigaretter, <i>och</i>              |
|  | 8. lagen (2023:XX) om tilläggs-     |
|  | skatt.                              |

Lagen gäller även för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Inledning

Vårt uppdrag är att föreslå hur minimibeskattningsdirektivet ska genomföras i svensk rätt.<sup>1</sup> Direktivet är ett resultat av ett internationellt samarbete som har pågått under flera år. Vi kommer i det här kapitlet beskriva bakgrunden till direktivet och hur de olika internationella reglerna förhåller sig till varandra. Vi kommer vidare även kort att redogöra för arbetet med att implementera direktivet i andra länder.

### 2.2 Internationellt samarbete

Våren 2013 påbörjade OECD med understöd av G20 ett projekt för att motverka skattebaseroering och vinstflyttning, BEPS. År 2015–2016 publicerade OECD det så kallade BEPS-paketet.

Paketet innehåller 13 rapporter, avseende 15 åtgärdsområden, och ett sammanfattande dokument. BEPS-paketet innehåller åtgärder för ett koordinerat internationellt tillvägagångssätt för att reformera företagsbeskattningen utifrån ett internationellt perspektiv. Sverige har sedan tidigare infört regler som utgår från detta paket.<sup>2</sup>

### 2.3 Modellreglerna

Efter publiceringen av BEPS-paketet har det internationella samarbetet fortsatt inom OECD och G20, i det så kallade Inclusive Framework. Detta arbete har bland annat syftat till att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer och där värde skapas. En del av

---

<sup>1</sup> För en närmare beskrivning av vårt uppdrag, se bilaga 1.

<sup>2</sup> Läs mer om dessa delar i avsnitt 2.7.

arbetet har varit inriktat på de utmaningar som digitaliseringen innebär för beskattningen.

Arbetet är uppdelat i två delar, eller pelare, varav pelare 1 avser omfördelning av beskattningsrätt mellan stater och pelare 2 fokuserar på att införa en global minimibesättning som motverkar skatteundandraganden. OECD har motiverat arbetet med att man behöver återskapa förtroendet för det internationella skattesystemet vars svagheter blottlagts i och med den ökande globala integrationen av ekonomier och marknader.<sup>3</sup>

I oktober 2021 enades över 135 medlemmar inom Inclusive Framework om att anta modellregler för global minimibesättning. Dessa brukar benämnas GloBE-reglerna (*Global Anti-Base Erosion Model Rules*). Vi har valt att kalla dem för OECD:s modellregler.

Modellreglerna syftar till att säkerställa att stora multinationella koncerner betalar skatt på sina inkomster motsvarande minst en överenskommen miniminivå på 15 procent i effektiv skattesats. Reglerna utgör ett koordinerat system för beskattning av lågbeskattade vinster genom att tillägsskatt tas ut i en annan stat på sådana vinster. Reglerna ska genomföras som en *common approach*, vilket innebär att de stater som enats om reglerna inte är förbundna att införa dem i nationell rätt, men om de gör det måste reglerna införas och administreras i enlighet med modellreglerna och OECD:s kommentar till modellreglerna. Sedan modellreglerna antogs har arbetet inom Inclusive Framework fortsatt. Det har utarbetats administrativa riktlinjer och olika förenklingsregler för modellreglerna. Förenklingsreglerna kallas för *safe harbours*.

En del av dessa riktlinjer och regler har offentliggjorts i ett mycket sent skede av utredningens arbete. Vi har därför inte haft möjlighet att ta hänsyn till dem i vårt arbete. Därutöver är ytterligare vägledning från OECD att vänta i andra frågor. Detta kommer att påverka det kommande lagstiftningsarbetet.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

<sup>4</sup> Se i dessa delar även kapitel 12 i detta betänkande.



## 2.4 Minimibeskattningsdirektivet

För att genomföra OECD:s modellregler presenterade Europeiska kommissionen i december 2021 ett direktivförslag gällande en global minimiskatt på 15 procent för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner inom EU.<sup>5</sup> Efter att förslaget i vissa delar arbetats om antog Europeiska rådet minimibeskattningsdirektivet den 14 december 2022. Även om direktivet antogs i ett sent skede utgår vårt förslag från det antagna direktivet.

## 2.5 Hur förhåller sig direktivet och modellreglerna till varandra?

Av direktivet framgår att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt. Det ska säkerställas att reglerna är kvalificerade i den mening som avses i modellreglerna, att förhindra fragmentering av den inre marknaden och att stärka de skattskyldigas rättssäkerhet (skäl 4 och 6 i direktivet).

För att säkerställa en konsekvent tillämpning av reglerna bör medlemsstaterna använda sig av modellreglerna samt kommentaren och exemplen till dessa som en källa till illustration eller tolkning i den mån de är förenliga med direktivet och unionsrätten i övrigt (skäl 24). Detta betänkande, framför allt författningskommentaren, bygger därför till stor del på kommentaren till modellreglerna.

På några sätt skiljer sig dock direktivet från modellreglerna. Detta för att reglerna ska överensstämma med EU:s grundläggande friheter.

Tillämpningsområdet för huvudregeln (*Income Inclusion Rule, IIR*) har utvidgats i direktivet i jämförelse med modellreglerna, för att säkerställa att direktivet är förenligt med etableringsfriheten. Enligt direktivet ska huvudregeln inte bara tillämpas på lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i andra stater, utan även på sådana koncernenheter i Sverige. Alla lågbeskattade koncernenheter, oavsett var dessa hör hemma och inklusive den moderenhet som tillämpar huvudregeln, ska beskattas upp till miniminivån.

---

<sup>5</sup> COM(2021) 823 final 2021/0433 (CNS).

Vidare avser huvudregeln inte enbart multinationella koncerner, utan även storskaliga nationella koncerner. På detta sätt ska medlemsstaterna undvika diskriminering av en enhet som tillhör en koncern med gränsöverskridande verksamhet i förhållande till en enhet som tillhör en koncern med rent nationell verksamhet. Även storskaliga nationella koncerner ska beräkna effektiv skattesats och i förekommande fall betala tilläggsskatt.

Direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att införa en nationell tilläggsskatt. Även modellreglerna ger stater möjlighet att införa en sådan skatt. En nationell tilläggsskatt tas ut i den stat där en lågbeskattad koncernenhet hör hemma, i stället för i den stat där moderenheten hör hemma.

## 2.6 Implementering i andra länder

Enligt vårt uppdrag ska vi följa och ta intryck av arbetet med att införa minimibeskattningsdirektivet i andra medlemsstater. Av EU:s medlemsstater är det i skrivande stund endast Nederländerna som har publicerat ett utkast till lagstiftning. Förslaget publicerades i ett relativt sent skede av vårt arbete. Vi har dock bland annat observerat att även Nederländerna har lämnat förslag på att införa en nationell tilläggsskatt.<sup>6</sup>

Även när det gäller länder utanför EU, som ska införa OECD:s modellregler, är det få länder som har publicerat utkast till lagstiftning. De länder som vi känner till som har publicerat sådana utkast är Storbritannien, Schweiz, Hong Kong och Malaysia. Vi har därför, även om man beaktar länder som implementerar modellreglerna, haft svårt att ta intryck av andra länders arbete. En internationell anpassning får i stället, i den mån det bedöms lämpligt, göras i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Då finns en reell möjlighet att ta intryck av hur merparten av de andra länderna väljer att införa reglerna om tilläggsskatt, inte minst när det gäller regler om förfarande och kanske särskilt sanktioner.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> <https://www.internetconsultatie.nl/minimumbelasting2024/b1>.

<sup>7</sup> Läs mer om detta i avsnitt 11.13.

## 2.7 BEPS i tidigare svensk lagstiftning

Modellreglerna, och därmed även minimibeskattningsdirektivet, har vissa kopplingar till andra delar i BEPS-paketet. Bland annat har vissa begrepp utformats utifrån tidigare delar i BEPS-paketet. Vi redovisar därför kort några av dessa delar.

En del av paketet avser land-för-land-rapportering. Dessa regler genomfördes i EU-rätten genom direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning.<sup>8</sup> Direktivet har implementerats i svensk rätt i 33 a kap. SFL.

I korthet innebär land-för-land-rapportering att ett svenskt företag eller ett svenskt fast driftställe till ett utländskt företag, som ingår i en multinationell koncern med intäkter som uppgår till minst 7 miljarder kronor, är skyldigt att lämna en land-för-land-rapport till Skatteverket (33 a kap. 4–7 §§ SFL). Det är i första hand moderföretaget som behöver lämna en sådan rapport. Rapporten ska bland annat innehålla uppgifter om intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, betald inkomstskatt och verksamhetens art. Uppgifterna ska vara uppdelade på varje stat eller jurisdiktion där koncernen har bedrivit verksamhet (33 a kap. 10 § SFL). Skatteverket utbyter årligen rapporterna med skattemyndigheter i andra stater inom och utanför EU (se lagen [2017:182] om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet).

Andra delar av BEPS-paketet avser bland annat hybrida mismatchningar, CFC-regler och en generell begränsning av ränteavdrag.

OECD har även tagit fram en standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Sverige har anslutit sig till ett multilateralt avtal mellan behöriga myndigheter om att genomföra OECD:s rapporteringsnormer CRS (*Common Reporting Standard*) i nationell lagstiftning och att inleda ett automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton togs in i EU-rätten genom rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning. Svensk rätt har anpassats till avtalet och direktivet bland annat genom införandet av IDKAL.

---

<sup>8</sup> Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.



# 3 En lag om tilläggsskatt på lågbeskattade inkomster

## 3.1 Inledning

Reglerna på inkomstskatterättens område är i dag förhållandevis sammanhållna. Med få undantag finns de materiella reglerna i inkomstskattelagen och de processuella i skatteförfarandelagen. Vi har ställt oss frågan om direktivets materiella bestämmelser över huvud taget skulle kunna tas in i inkomstskattelagen och om det i så fall är lämpligt att göra det, eller om de ska finnas i en särskild lag. Vi redovisar våra överväganden i denna del nedan i avsnitt 3.2.

Den teknik som används i direktivet innebär att reglerna ofta byggs upp genom en omfattande och teknisk begreppsbildning. Många definitioner har skapats specifikt för att användas i direktivet. Några av de definitioner som används ligger även nära inarbetade svenska begrepp som används i inkomstskattelagen eller annan lagstiftning som är central för beskattningen. Med tanke på den centrala roll definitioner spelar finns det anledning att inledningsvis diskutera användningen av begrepp och definitioner. Ska vi sträva efter att bygga upp reglerna på inarbetade och svenska begrepp som "ideella föreningar" eller "myndighet" eller ska vi i detta sammanhang använda oss av direktivets och modellreglernas mer allmänna definitioner? Frågor som dessa diskuteras nedan i avsnitt 3.3.

Vi har också övervägt hur de förfaranderegler som finns i direktivet bäst ska införlivas i svensk rätt. Direktivet innehåller några viktiga förfaranderegler, men också en del regler som bäst kan beskrivas som regler som gäller både materiella frågor och förfarandefrågor. Det gäller till exempel de regler som avser olika val som direktivet ger möjlighet till. Nedan i avsnitt 3.4 diskuterar vi hur förfaranderegler ska implementeras.

Avslutningsvis i avsnitt 3.5 redovisar vi de avgränsningar som vi tvingats göra till följd av att det internationella arbetet inte varit avslutat under den tid som stått till vårt förfogande.

## 3.2 En särskild lag om tilläggsskatt

**Förslag:** De materiella reglerna om tilläggsskatt ska tas in i en särskild lag, lagen om tilläggsskatt.

Ett EU-direktiv riktar sig till medlemsstaterna och föreskriver att ett visst resultat ska uppnås inom en viss tid. Medlemsstaterna måste genomföra direktivet, men de får själva besluta *hur* reglerna ska införas i den nationella rätten.

Det finns inte några bestämmelser i svensk rätt som säkerställer det resultat som minimibeskattningsdirektivet är avsett att uppnå. Nya bestämmelser måste därför införas. Bestämmelserna gäller sådana förhållanden att de måste meddelas genom lag (8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen).

Frågan är om bestämmelserna bör föras in i en befintlig lag eller om de ska tas in i en ny lag. Om de ska föras in i en befintlig lag ligger inkomstskattelagen närmast till hands.

Vår bedömning är att direktivet bör genomföras i Sverige genom att det införs en ny lag, lagen om tilläggsskatt. Det finns flera skäl för denna bedömning.

Ett skäl är att direktivet är mycket omfattande och det kommer att krävas ett stort antal nya bestämmelser. I en särskild lag kan dessa hållas samman och bestämmelserna – som är komplicerade – blir mer begripliga.

Ett ytterligare skäl är att inkomstskattelagen gäller för alla som är skattskyldiga för inkomstskatt, medan tilläggsskatten endast kommer att gälla för ett litet antal företag. Genom att bestämmelserna tas in i en särskild lag undviks att inkomstskattelagen blir mycket längre och mer komplicerad än vad den är. Det är framför allt en fördel för dem som inte berörs av de särskilda reglerna om tilläggsskatt.

Det starkaste skälet för att hålla tilläggsskatten utanför inkomstskattelagen är emellertid att tilläggsskatten till sin karaktär skiljer sig från inkomstskatten. Tilläggsskatt är en skatt på inkomst, men det är inte en inkomstskatt i vanlig bemärkelse. Den skattskyldiga kon-

cernenheten i Sverige ska inte ta upp en inkomst till beskattning och skatten beräknas inte heller genom att en skattebas multipliceras med en skattesats. I stället ska den skattskyldiga enheten under vissa förutsättningar betala tilläggsskatt när en annan koncernenhet i den koncern den tillhör inte betalat skatt som motsvarar den miniminivå som framgår av direktivet. I vissa fall avser tilläggsskatten koncernenheten själv.

Tilläggsskatten skiljer sig därmed på ett avgörande sätt från inkomstskatten. Reglerna utgör en slags hybrid mellan regler som innebär ett ansvar för att betala någon annans skatt – skattebetalning – och inkomstskatt. Till sin karaktär är tilläggsskatten artskild från vanlig inkomstskatt och kan knappast inordnas i samma lag utan strukturella ingrepp i de grundläggande bestämmelserna om skattebas och skattesats.

Med vårt förslag kommer tilläggsskatten att utgöra en skatt som är skild från inkomstbeskattningen så långt det över huvud taget är möjligt. Vi menar att reglerna blir lättare att tillämpa om inkomstskatten och tilläggsskatten inte påverkar varandra. Skatterna kommer att deklarerars och hanteras helt separat från varandra.

### 3.3 Vägval när det gäller systematik och terminologi

Vårt uppdrag har sin bakgrund i att minimibeskattningsdirektivet ska genomföras i Sverige. Sverige är bundet av direktivet, men vi har vid genomförandet visst utrymme för att anpassa reglerna till svensk rätt när det gäller systematik och terminologi.

Av de direktiv vi fått framgår att det är nödvändigt att bestämmelserna och begreppen i minimibeskattningsdirektivet förklaras, tydliggörs och förenklas i möjligaste mån. Samtidigt ska den EU-gemensamma uppfattningen om direktivets innebörd beaktas.

Av våra direktiv framgår vidare att utformningen av förslagen ska ansluta till den systematik och terminologi som används i svensk rätt och särskilt då inkomstskattelagen. De lösningar som föreslås ska i möjligaste mån ligga i linje med de principer som ligger bakom lagstiftningen på området.

I våra direktiv anges slutligen också att vi om möjligt ska undvika mer ingripande eller strängare regler än vad minimibeskattningsdirektivet kräver.

Vi har utifrån dessa förutsättningar gjort följande allmänna överväganden och vägval.

Minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna är uppbyggda på ungefär samma sätt, även om det finns vissa skillnader. I de flesta fall ligger vårt förslag nära de internationella reglerna, men vi har i möjligaste mån anpassat bestämmelserna till den systematik och terminologi som används i svensk rätt. Det gäller framför allt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Det är som vi ser det möjligt att inordna de internationella reglerna i en traditionell svensk form för lagstiftning. Samtidigt är det viktigt att framhålla att den internationella kopplingen och komplexiteten innebär att lagen måste utformas på ett annat sätt än om det var frågan om rent inhemska bestämmelser.

Det är också av andra skäl ofta svårt att anpassa sig till vad som gäller enligt inkomstskattelagen. Tilläggsskatt ska betalas av koncernenheter som hör hemma i Sverige, men ofta beräknas för utländska enheter. De svenska reglerna måste alltså hantera exempelvis resultat och skattekostnad även för utländska enheter. Reglerna om vem som ska betala tilläggsskatt måste ge samma resultat oavsett vilket land som tillämpar reglerna. De utländska enheterna tillämpar sitt lands redovisningsregler och – vid den inhemska inkomstbeskattningen – skatteregler. Reglerna om tilläggsskatt måste därför kunna förhålla sig till enheter i alla andra länder och reglerna måste vara enhetliga.

I vissa fall avser de internationella reglerna företeelser som finns i andra länder, men som saknar motsvarigheter i Sverige. Ofta är det utifrån ett svenskt perspektiv mycket svårt att förstå vad som avses med dessa. Vi har i dessa fall eftersträvat att ligga mycket nära direktivet, även om konsekvensen har blivit bestämmelser som är svåra att förstå.

Vi har eftersträvat att använda ett modernt och enkelt språk, men minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna är komplicerade. I stor omfattning har reglerna byggts upp genom en komplicerad teknisk begreppsbildning. Vi har försökt att förenkla, men det är ingen lätt uppgift. Vi har försökt koncentrera framställningen och undvika upprepningar.

Vi har i möjligaste mån brutit upp långa meningar i punktuppställningar. I hänvisningar till andra delar av lagen eller andra lagar används strecksatser. I bestämmelser där det kan finnas behov av att hänvisa till olika led har vi använt numrerade led (jfr prop. 1999/2000:2 s. 493).



Både minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna innehåller en stor mängd definitioner. Vi har valt att ha ett särskilt kapitel i lagen som innehåller merparten av dessa. För att underlätta för läsaren inleds kapitlet med en paragraf där alla begrepp och uttryck som finns definierade i lagen presenteras i bokstavsordning. Termerna och uttrycken i 2 kap. tas inte upp i bokstavsordning utan vi har grupperat dem som hör ihop och har placerat dem efter varandra. Vissa termer och uttryck används dock bara i ett sammanhang och då har vi placerat definitionen i sitt sammanhang i stället för i det särskilda definitionskapitlet.

Efter varje begrepp eller uttryck i paragrafen finns en hänvisning till den eller de paragrafer där det finns en definition eller förklaring. De termer och uttryck som finns med i paragrafen används i lagen utan hänvisningar till förklaringarna (jfr prop. 1999/2000:2 s. 15–16).

I enlighet med våra direktiv finns det en tabell som visar vilka bestämmelser i den svenska lagen som motsvarar regler i direktivet och modellreglerna (bilaga 2).

I vissa fall har vi valt att fylla ut kortfattade regler genom att ta in skrivningar från modellreglerna i lagbestämmelserna. Skälet är att vi bedömt att det varit nödvändigt för förståelsen.

De centrala reglerna för fördelning av skattskyldigheten för tilläggs-skatt kallas i direktivet för regeln om inkomstinkludering (IIR, *Income Inclusion Rule*) och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (UTPR, *Undertaxed Profit Rule*).

Under förhandlingarna inom OECD har utformningen av reglerna ändrats och reglernas namn återspeglar inte deras nuvarande funktion. IIR-regeln medför inte att en lågbeskattad koncernenhets inkomst inkluderas i moderföretagets inkomst och UTPR-regeln har inte något samband med underbeskattade avdragsgilla betalningar i koncernen. Det finns därmed inte någon logisk koppling mellan reglernas namn och deras funktion.

De båda reglerna är i slutändan olika sätt att fördela den tilläggs-skatt som beräknas enligt direktivet på en eller flera skattskyldiga. Den ena regeln har företräde framför den andra. Vi kommer därför i detta betänkande att kalla IIR-regeln för en huvudregel om tilläggs-skatt och UTPR-regeln för en kompletteringsregel om tilläggs-skatt. Syftet är att anpassa reglerna till svensk författningstext samt att ge reglerna namn som beskriver deras funktion.

I några avseenden har frågan om i vilken utsträckning ett begrepp i minimibeskattningsdirektivet bör anpassas till redan existerande skatterättsliga begrepp föranlett särskilda överväganden. Det gäller till exempel begreppen myndighetsenhet och ideell organisation. Båda dessa har ett särskilt definierat betydelseområde i svensk rätt. I direktivet definieras de på ett sätt som avviker något från de svenska definitionerna. En första tanke kan vara att helt bortse från minimibeskattningsdirektivets definitioner och använda de etablerade svenska definitionerna i tilläggsskattelagen. Det är emellertid inte invändningsfritt. Lagen ska inte bara tillämpas på svenska skattesubjekt för tilläggsskatt, utan även på utländska skatteobjekt för tilläggsskatt. Frågan diskuteras ytterligare i avsnitt 4.3.

I inkomstskattelagen används uttrycket ta upp en intäkt när det anges att en intäkt ska tas upp till beskattning medan det anges att skattesubjekt ska betala en skatt. I förslaget till författningstext för huvudregeln och kompletteringsregeln ska skattesubjekten betala ett skattebelopp beräknat enligt andra bestämmelser i lagen. Därför kommer detta uttryck att användas och inte att skattesubjekten ska ta upp en intäkt till beskattning.

I lagen används liksom i inkomstskattelagen presens. I inkomstskattelagen förutsätts det att det är förhållandena under beskattningsåret som avses i bestämmelserna och detta behöver därmed som utgångspunkt inte anges särskilt (jfr prop. 1999/2000:2). Vi föreslår att vi använder samma synsätt i den föreslagna författningstexten. Det är således förhållandena under räkenskapsåret respektive beskattningsåret som avses i bestämmelserna.

### 3.4 Förfarandereglerna

**Förslag:** Förfaranderegler ska tas in i lagen om tilläggsskatt. Tilläggsskatt ska därför undantas från skatteförfarandelagens tillämpningsområde.

I minimibeskattningsdirektivet finns ett kapitel som innehåller administrativa bestämmelser. I det kapitlet (kapitel VIII) finns bestämmelser gällande den tilläggsskatterapport som ska lämnas (artikel 44), administrativa bestämmelser om de val som kan göras enligt direk-

tivet (artikel 45) samt bestämmelser om medlemsstaternas skyldighet att införa sanktioner (artikel 46).

Därutöver innehåller vissa av direktivets materiella regler bestämmelser som utgör ett mellanting mellan materiella regler och förfaranderegler.

Direktivet innehåller alltså vissa förfaranderegler, men dessa är inte uttömmande eller tillräckliga. Det finns inga regler om deklARATION, utredning eller beslut. Det finns ett krav på sanktioner, men inga sanktionsbestämmelser. Länder som inför en tilläggsskatt måste därför själva utforma kompletterande förfaranderegler (jfr OECD:s kommentar s. 179).

I svensk rätt finns i dag bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter samlade i skatteförfarandelagen. Skatteförfarandelagen gäller alltså generellt, om skatten i fråga inte har undantagits från lagens tillämpningsområde.

Innan skatteförfarandelagen trädde i kraft fanns bestämmelser om förfarandet i flera olika lagar. Det ansågs att bestämmelserna var svåra att överblicka, läsa och förstå. Bestämmelserna om skatteförfarandet samlades därför i skatteförfarandelagen. Den stora fördelen ansågs vara att allt finns samlat på ett ställe (prop. 2010/11:165 s. 280–281).

Vi föreslår att förfarandereglerna i minimibeskattningsdirektivet tas in i lagen om tilläggsskatt, trots att det går emot principen om en sammanhållen förfarandelag på skatteområdet.

Även de förfaranderegler som inte följer av direktivet ska tas in i den nya lagen. Tilläggsskatt ska därmed undantas från skatteförfarandelagens tillämpningsområde. Det ska dock i lagen om tilläggsskatt tas in hänvisningar till de bestämmelser i skatteförfarandelagen som kan tillämpas även gällande tilläggsskatt. Skälen för detta är flera.

Förfarandet som gäller deklARATION, utredning och beslut om tilläggsskatt kommer i många avseenden att avvika från de gemensamma grundprinciper som gäller enligt skatteförfarandelagen. Den tilläggsskatterapport som är central för förfarandet är unik för detta område. Också det ansvar som koncernenheterna har för att lämna uppgifter om andra koncernenheter är udda i skattesammanhang. Det är ovanligt att det ges en möjlighet att utse en enhet i koncernen att ta ansvar för andra koncernenheters skyldigheter. Till bilden hör också att många subjekt principiellt kan bli skattskyldiga för tilläggs-

skatt, men ytterst få enheter i Sverige kommer att behöva betala sådan skatt. Det påverkar frågan om vem som ska deklarerat.

Det krävs alltså för tilläggsskatt relativt många bestämmelser som endast kommer att vara tillämpliga vid förfarandet avseende den skatten. Detta gäller för tilläggsskatterapporten, men även för regler om deklaration, beslut, omprövning och sanktioner.

Vi bedömer att det skulle bli svårare att hålla isär förfaranderegler som gäller för tilläggsskatt från vad som gäller i övrigt om bestämmelserna fanns i samma lag. Vi menar också att skatteförfarandelagen skulle tyngas av särpräglade regler som bara gäller en liten del av de skattskyldiga om reglerna togs in i den lagen.

Vidare finns det som framgått vissa materiella regler i direktivet som utgör ett mellanting mellan materiella regler och omprövningsregler. Dessa passar inte i skatteförfarandelagen. Även om några regler om förfarandet skulle tas in i skatteförfarandelagen skulle dessa alltså få vara kvar i lagen om tilläggsskatt.

Sammantaget ser vi stora fördelar med att samla alla regler som gäller tilläggsskatt, såväl materiella som förfaranderegler, i en och samma lag. Vi föreslår därför att även förfaranderegler tas in i den nya lagen om tilläggsskatt och att tilläggsskatt därför undantas från skatteförfarandelagens tillämpningsområde.

### 3.5 Avgränsningar

Våra direktiv innebär att vi ska redovisa vårt uppdrag i denna del senast den 31 januari 2023. Under den tid vi haft till vårt förfogande har det internationella arbetet med reglerna fortgått både inom OECD och EU. Även om modellreglerna på flera områden har legat fast har arbetet med att ge anvisningar om hur de ska tolkas gått vidare.

Direktivet beslutades den 14 december 2022. Vi har därför fram till slutet av utredningstiden arbetat med preliminära versioner.

Den osäkerhet som det fortgående internationella arbetet har medfört för oss har påverkat våra förslag. Ändringar eller tolkningar som kommit i ett sent skede av vårt arbete har bara i begränsad omfattning kunnat beaktas. De ändringar detta medför får göras i ett senare skede av lagstiftningsarbetet.

När det gäller vissa viktiga delar av det internationella lagstiftningsarbetet har vi över huvud taget inte kunnat lämna några förslag. Det viktigaste exemplet på detta gäller reglerna om *safe harbours*. Det får förutsättas att dessa kommer att få stor betydelse för vilka företag som över huvud taget närmare berörs av reglerna, men vi har inte haft möjlighet att lämna några förslag till implementering i denna del.



## 4 För vem ska lagen gälla

### 4.1 Inledning

I detta kapitel behandlar vi frågor som gäller vilka subjekt som är skyldiga att tillämpa lagen. Tilläggsbeskattning ska bara gälla enheter som ingår i stora koncerner, vars årliga intäkter överstiger en viss nivå. Hur bedöms vilka koncerner som är stora i lagens mening? Den bestämmelse som innehåller de grundläggande kriterierna behandlas i avsnitt 4.2.1. I avsnitt 4.2.2 diskuteras vad som ska gälla när koncernstrukturen förändras genom sammanslagningar eller delningar.

Det är i princip bara ”svenska” koncernenheter som ska betala tilläggsskatt i Sverige och som i övrigt kan ha skyldigheter enligt den svenska lagen. Hur avgör man vilka enheter som är svenska? Den frågan behandlas också i kapitlet.

Vissa enheter är undantagna från lagens tillämpningsområde. Detta diskuteras i avsnitt 4.3. Var en enhet ska anses höra hemma diskuteras i avsnitt 4.4.

### 4.2 Lagens tillämpningsområde

#### 4.2.1 Beloppsgräns

**Förslag:** Den nya lagen ska gälla vid beräkning av tilläggsskattebelopp och för betalning av tilläggsskatt för koncernenheter som ingår i en koncern vars årliga intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning uppgår till minst 750 miljoner euro, inklusive intäkterna för enheter som är undantagna, under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas.

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.

### *Inledning*

I artikel 2 i minimibeskattningsdirektivet anges tillämpningsområdet. Inledningsvis anges vilka enheter som direktivet gäller för (punkt 1 och punkt 2) och därefter vilka enheter som är undantagna och som direktivet inte ska tillämpas på. Tillämpningsområdet för den nya lagen ska motsvara direktivets tillämpningsområde. I enlighet med direktivet ska således två grundläggande förutsättningar vara uppfyllda för att lagen ska vara tillämplig.

För det första gäller lagen endast för koncernenheter. Koncernenheterna kan vara del av en multinationell eller nationell koncern. I tilläggsskattelagen skiljer vi definitionsmässigt inte mellan multinationella och nationella koncerner. Lagen gäller inte för en enhet som inte ingår i en koncern, oavsett hur stor den är.

För det andra måste beloppsgränsen om 750 miljoner euro vara uppfylld. Beloppsgränsen innebär att endast de största koncernerna omfattas av lagen. Vilka intäkter som ska beaktas ska tolkas på samma sätt som vid skyldigheten att lämna land-för-land-rapport till Skatteverket enligt 33 a kap. SFL. Beloppsgränsen avser därför koncernens intäkter och inte dess nettoomsättning, liksom i 33 a kap. SFL (prop. 2016/17:47 s. 56).

### *Närmare om beloppsgränsen*

Beloppsgränsen avser de årliga sammanlagda intäkterna enligt koncernredovisningen.

I modellreglerna och den engelska versionen av direktivet används begreppet *revenue*. Det kan översättas med såväl inkomst som intäkt på svenska. Av OECD:s kommentar till modellreglerna framgår att begreppet ska förstås på samma sätt som i OECD:s BEPS-rapport avseende åtgärd 13.<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelser har Sverige infört genom att implementera rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning i 33 a kap. SFL. I det direktivet används begreppet både för att ange gränobeloppet för om en koncern är skyldig att lämna rapport och i själva rapporten.

---

<sup>1</sup> OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.



Med intäkter i själva rapporten avses intäkter från försäljning av inventarier och fastigheter, tjänster, royalties, räntor, premier och andra belopp. Intäkter bör exkludera betalningar som tas emot från andra koncernenheter som behandlas som utdelningar i utbetalarens hemstat.<sup>2</sup>

Alla intäkter eller andra inflöden som anges i en årsredovisning som upprättats i enlighet med tillämpliga redovisningsregler ska rapporteras som intäkter i rapporten. Om en sådan resultaträkning innehåller försäljningsintäkter, nettovinster från försäljning av tillgångar, orealiserade vinster, mottagna räntor och extraordinära intäkter, bör dessa sammantagna belopp redovisas som intäkter. Totalresultat, omvärderingar eller orealiserade vinster som endast återspeglas i skillnaden mellan tillgångar och skulder och i eget kapital i balansräkningen ska inte redovisas som intäkter. Nettobelopp som redovisas i resultaträkningen behöver inte justeras.<sup>3</sup>

Alla intäkter som anges, eller skulle anges, i koncernredovisningen ska inkluderas i intäkter. Extraordinära intäkter från investeringsverksamhet omfattas av begreppet. Intäkter och vinster som redovisas enligt verkligt värde i årsredovisningen behöver inte justeras.<sup>4</sup>

Utifrån ovanstående framgår att det som avses med *revenue* är något bredare än nettoomsättning. Nettoomsättning är intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen (1 kap. 3 § årsredovisningslagen [1995:1554]). Till nettoomsättningen hänförs intäkter från sådana aktiviteter som utgör företagets kärnverksamhet, exempelvis intäkter från försäljning av sådana varor och tjänster som företaget normalt tillhandahåller.<sup>5</sup> Nettoomsättning är därmed inte en lämplig översättning av begreppet *revenue*.

Årliga intäkter innefattar även eventuella undantagna enheters intäkter, om deras intäkter konsolideras inom koncernen. Enligt vår bedömning måste frågan om vilka intäkter som ”konsolideras inom

---

<sup>2</sup> OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s. 33.

<sup>3</sup> OECD (2022), *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13*, OECD, Paris, s. 7.

<sup>4</sup> OECD (2022), *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13*, OECD, Paris, s. 9 och 22 f.

<sup>5</sup> FAR:s rekommendationer i redovisningsfrågor, RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag, senast ändrad genom FAR N 2021:34.

koncernen” prövas utifrån de särskilda förutsättningar som gäller för vissa undantagna enheter. Intäkter som till sin art helt avviker från intäkter i vanliga företag bör inte räknas med, även om de ingår i en sammanställd redovisning eller koncernredovisning. Skatteintäkter i en kommun eller gåvor till en ideell verksamhet bör enligt vår uppfattning höras till intäkter som aldrig ska beaktas i detta sammanhang. Prövningen bör styras av att det är frågan om en i detta sammanhang särpräglad och i sig undantagen enhet och av att intäkterna i sig inte är av sådan art att de ska bli föremål för beskattning.

Prövningen av om koncernen uppnår beloppsgränsen ska alltså grunda sig på koncernens samtliga intäkter i koncernredovisningen, även intäkter för undantagna enheter om dessa intäkter ingår i koncernredovisningen. Intäkter är ett bredare begrepp än nettoomsättning. Endast normala intäkter bör beaktas.

#### *Prövning under en längre period*

För att prövningen av om en koncern ska tillämpa reglerna eller inte ska få en viss stabilitet över tid prövas beloppskriterierna under en fyraårsperiod som föregår det räkenskapsår som ska prövas. Detta innebär att de sammanlagda intäkterna för det aktuella räkenskapsåret – det räkenskapsår som ska prövas – inte ingår i denna fyraårsperiod. På detta sätt kan det för en koncern redan vid räkenskapsårets ingång bedömas om den kommer att omfattas av lagen.

För att beloppsgränsen ska vara uppfylld krävs att de årliga intäkterna uppgår till 750 miljoner euro under minst två av de fyra föregående räkenskapsåren.

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. Om en koncerns räkenskapsår omfattar nio månader når den över beloppsgränsen om dess årliga intäkter under räkenskapsåret uppgår till 562,5 miljoner euro ( $750 \text{ miljoner} / 12 \times 9$ ).

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 1 kap. 4 §.

## 4.2.2 Förändringar i koncernen

**Förslag:** Om en ny koncern bildas ska bedömningen av om koncernens intäkter är minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra närmast föregående räkenskapsåren göras utifrån summan av intäkterna för respektive enhet eller koncern som ingår i den nya koncernen. Intäkterna framgår av de enskilda koncernredovisningarna eller årsredovisningarna.

Om en koncern delas ska bedömningen av om beloppsgränsen är uppnådd för de nya koncernerna under det första räkenskapsår som avslutas efter delningen göras endast utifrån respektive koncerns intäkter under detta år. För de tre därpå följande räkenskapsåren är beloppsgränsen uppnådd om respektive koncerns intäkter är minst 750 miljoner euro under minst två av de räkenskapsår som följer på delningen.

Minimibeskattningsdirektivets artikel 33 innehåller särskilda regler för när kriterierna i artikel 2.1 ska anses vara uppfyllda. Det gäller de fall då det har bildats en ny koncern eller då en koncern har delats.

För att koncernenheter ska omfattas av lagen krävs som framgått att koncernens årliga intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det år som prövas. Vid bedömningen av om detta kriterium är uppfyllt för en ny koncern ska intäkterna i princip läggas samman för respektive räkenskapsår för de koncerner eller enheter som tidigare inte ingick i samma koncern, men som nu bildat den nya koncernen. Om någon enhet saknar koncernredovisning ska beloppsgränsen prövas mot intäkterna i enhetens årsredovisning.

Vid en delning av en koncern som innan delningen uppfyllde kriterierna för att omfattas av direktivet ska bedömningen av om kriterierna fortsatt är uppfyllda inte göras utifrån intäkterna från tidigare räkenskapsår. Under det första räkenskapsår som avslutas efter delningen ska prövningen göras endast utifrån respektive ny koncerns intäkter under det aktuella räkenskapsåret. För de tre räkenskapsår som avslutas därefter, det vill säga det andra–fjärde räkenskapsåret som avslutas efter delningen, är kriterierna uppfyllda om beloppsgränsen uppnås under två av de år som följer delningen. Även det första räkenskapsåret ska beaktas.

Bestämmelsen ställer upp en ytterligare beloppsgräns utöver den som framgår av artikel 2.1. Syftet är att säkerställa att varje ny koncern som uppstår genom delningen av en koncern som omfattas av lagen och vars intäkter når upp till beloppsgränsen under det räkenskapsår som avslutas närmast efter delningen fortsatt omfattas av lagen, även om den nya koncernen inte uppfyller kraven i artikel 2.1 det året.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 1 kap. 5–6 §§.

#### 4.2.3 Vem ska fullgöra skyldigheterna enligt lagen?

**Förslag:** Tilläggsskatt ska betalas av svenska koncernenheter som ingår en koncern vars intäkter uppgår till minst beloppsgränsen på 750 miljoner euro eller av moderenheter som omfattas av en svensk huvudregel även om de inte hör hemma här. Sådana enheter ska även i övrigt fullgöra de skyldigheter som följer av lagen.

Systemet med tilläggsskatt innebär att gemensamma regler kommer att gälla för en stor mängd enheter i olika stater. Från ett svenskt perspektiv gäller att lagen om tilläggsskatt måste hantera skattefrågor som gäller *skatteobjekt*, enheter i andra stater eller i Sverige som kan vara lågbeskattade, och *skattesubjekt*, enheter i Sverige som kan vara skyldiga att betala tilläggsskatt och som även i övrigt är skyldiga att till exempel lämna tilläggsskatterapport och deklarerera.

Materiellt måste reglerna hantera både skatteobjekten och skattesubjekten, men det är en viktig principiell skillnad att lagen egentligen bara ger skyldigheter för skattesubjekten. Vi kallar dessa skattesubjekt för svenska koncernenheter. Nedan i avsnitt 4.5.8 behandlas vilka enheter som är svenska.

I det fall den svenska huvudregeln ska tillämpas på en moderenhet enligt 1 kap. 19 § är sådana moderenheter skattskyldiga för tilläggsskatt i Sverige, även om de enligt lagen inte hör hemma här. Se nedan avsnitt 4.4.7.

I vissa fall gäller skattskyldigheten och fullgörandet av övriga skyldigheter även ett fast driftställes huvudenhet, se avsnitt 10.3.2.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 1 kap. 3 §.

### 4.3 Undantagna enheter

**Förslag:** Den nya lagen gäller inte för

1. myndighetsenheter,
2. internationella organisationer,
3. ideella organisationer,
4. investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag som är moderföretag, och
5. pensionsenheter.

#### *Allmänt om undantagna enheter*

I artikel 2.3 i direktivet anges vilka enheter som direktivet inte ska tillämpas på och som därmed utgör så kallade undantagna enheter. Denna bestämmelse bör i princip införas i den nya lagen utan några ändringar i sak. Av kommentaren till OECD:s modellregler framgår att dessa enheter i allmänhet inte skulle konsolideras post för post med en koncern med verksamma enheter och att de därför inte skulle anses utgöra koncernenheter i en sådan koncern enligt definitionen av koncernenhet. För fullständighetens och enhetlighetens skull samt för att öka förutsebarheten avseende resultatet finns i modellreglerna, och även i direktivet, en lista över enheter som uttryckligen undantas från lagens tillämpningsområde.

Myndighetsenheter, internationella organisationer, ideella organisationer och pensionsenheter är undantagna från lagens tillämpningsområde.

Därutöver är investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag undantagna under förutsättning att dessa är moderföretag. Om de inte är moderföretag kan de omfattas av lagen förutsatt att de omfattas av definitionen av koncernenhet. Sådana investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag utgör dock investeringsenheter och är föremål för särskilda regler avseende beräkning av den effektiva skattesatsen.

Bestämmelser om undantagna enheter förs in i 1 kap. 7 §.

### *Myndighetsenheter*

I 2 kap. 33 § finns förslag som avser hur en myndighetsenhet ska definieras. Den definitionen blir också avgörande för om en enhet är undantagen eller inte enligt den nu aktuella bestämmelsen.

Definitionen av myndighetsenhet är avsedd att reglera mycket olika slags verksamheter eftersom den ska gälla i alla stater där det finns koncernenheter. Definitionen blir därför enligt vår mening svår att tillämpa.

En första förutsättning för att en enhet ska vara en myndighetsenhet är att den är en del av eller helt och hållet ägs av en offentlig förvaltning, som inte bedriver handel eller näringsverksamhet.

Den ska vidare ha som huvudsakligt ändamål att fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller förvalta eller investera den offentliga förvaltningens eller statens tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för den offentliga förvaltningens eller statens tillgångar.

Enheten ska också vara redovisningsskyldig inför den offentliga förvaltningen för sitt övergripande resultat och ska årligen rapportera in uppgifter till denna. Tillgångarna ska tillfalla den offentliga förvaltningen när enheten upplöses. Nettoinkomster från enheten ska endast komma den offentliga förvaltningen till del och ingen del av sådana inkomster får alltså fördelas till en privatperson.

En typ av enhet som är undantagen från direktivets tillämpningsområde är en myndighetsenhet. I den engelska versionen används uttrycket *governmental entity*, vilket även används i DAC 2<sup>6</sup>. Dessa regelverk genomfördes i svensk rätt bland annat genom införandet av IDKAL där uttrycken myndighetsenhet respektive svensk myndighetsenhet används.

Av kommentaren till OECD:s modellregler framgår att myndighetsenheter har undantagits från regelverkets tillämpningsområde eftersom de utgör suveräna enheter som generellt inte är skattskyldiga inom sin egen stat och ofta är undantagna från beskattning enligt utländsk rätt eller skatteavtal.

Frågan är om definitionen bör utformas som en i princip ordagrann översättning av direktivet eller om utredningen – i likhet med

---

<sup>6</sup> Rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning

regleringen i IDKAL – särskilt bör ange vilka svenska enheter som utgör myndighetsenheter (”svenska myndighetsenheter”).

Enligt 3 kap. 3 § första stycket IDKAL avses med svensk myndighetsenhet staten Sverige, Sveriges riksdag, Sveriges regering, svenska regioner, svenska kommuner och till någon av dessa hörande organ, verk, integrerade delar eller kontrollerade enheter.

Vi bedömer att det har ett särskilt värde att det i lagen om tilläggs-skatt uttryckligen anges att motsvarande svenska myndigheter är undantagna. De uppräknade myndigheterna uppfyller regelmässigt villkoren för att vara undantagna enheter enligt direktivet och det har ett värde att detta tydligt framgår av den svenska lagen.

För andra svenska enheter än de som nu räknas upp måste det göras en prövning mot den allmänna definitionen. Även andra svenska enheter än de som räknas upp kan alltså vara myndighetsenheter, men det måste prövas i det enskilda fallet.

När det gäller utländska enheter måste den prövningen göras mot den allmänna definitionen.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 2 kap. 33 §.

### *Ideella organisationer*

Även ideella organisationer är undantagna enheter. För svensk del motsvaras ideella organisationer i först hand av sådana ideella föreningar, stiftelser och trossamfund som avses i 7 kap. IL.

Vi föreslår att den definition av undantagna ideella organisationer som finns i direktivet tas in i lagen och att endast redaktionella ändringar görs i förhållande till direktivtexten.

Vi har övervägt om vi i likhet med vad vi föreslagit för myndighetsenheter skulle föreslå att det i lagen uttryckligen anges att subjekt som väsentligen är undantagna från inkomstbeskattning enligt 7 kap. IL är undantagna enheter enligt lagen om tilläggs-skatt. Vi har stannat för att inte föreslå det. Vår bedömning är emellertid att de enheter som faller in i inkomstskattelagens regler för skatteundantag också kommer att vara undantagna enheter. Det följer av att lagens definition av undantagna enheter i princip motsvarar vad som följer av inkomstskattelagen.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 2 kap. 35 §.

*Enheter som ägs av undantagna enheter*

**Förslag:** Lagen gäller inte för en enhet som till minst 95 procent av sitt värde ägs av en eller flera andra sådana enheter som anges i punkterna 1–4 i rutan ovan, om

1. den ägda enheten uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att den innehar tillgångar eller investerar medel till förmån för den eller de enheter som är undantagna, eller om
2. dess verksamhet helt understödjer verksamheten i dessa enheter.

Lagen gäller heller inte för enheter som till minst 85 procent av sitt värde ägs av en eller flera sådana enheter om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar eller kapitalvinster som inte ingår i det justerade resultatet enligt 3 kap. 12–13 §§.

Vid tillämpningen av dessa bestämmelser gäller följande:

1. De ägda enheterna är inte undantagna om de ägs av en investeringsenhet för pensioner.
2. Ett indirekt ägarförhållande jämföras med direkt ägande om samtliga enheter i ägarkedjan är undantagna enheter.
3. Med värde avses andel av aktiekapitalet eller motsvarande.

Det är inte bara myndigheten själv som kan vara undantagen som myndighetsenhet. Även enheter som ägs av myndigheter kan bli undantagna under vissa förutsättningar.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 1 kap. 8–10 §§.

*Investmentföretag*

**Förslag:** Investmentföretag enligt 39 kap. 15 IL ska vara undantagna enheter.



Som framgått är investeringsfonder undantagna enheter. Av direktivet framgår vilka förutsättningar som gäller för att ett subjekt ska vara en investeringsfond. Enligt vår bedömning uppfyller företag som är investmentföretag enligt 39 kap. 15 § IL kraven för att behandlas som undantagna enheter. I inkomstskattelagen finns särskilda bestämmelser för sådana subjekt.

Bestämmelse med motsvarande innehåll förs in i 1 kap. 7 §.

## 4.4 I vilken stat hör en enhet hemma?

### 4.4.1 Allmänt om reglerna

**Förslag:** I den svenska lagen ska begreppet hör hemma användas i stället för direktivets begrepp belägen.

Det ska i lagen om tilläggsskatt införas generellt tillämpliga bestämmelser som reglerar i vilken stat en enhet hör hemma vid tillämpningen av lagen.

Det ska inte införas särskilda regler för enheter som hör hemma i Sverige.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om tilläggsskatt måste det avgöras var en enhet hör hemma. En enhet ska inte bli skyldig att betala tilläggsskatt i flera stater. Tilläggsskatt ska endast betalas till den stat där enheten hör hemma i direktivets mening.

Bestämmelser om var en enhet hör hemma vid tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt finns i artikel 4 i minimibeskattningsdirektivet. I bestämmelserna finns separata bestämmelser för var delägarbeskattade enheter, övriga enheter respektive fasta driftställen hör hemma.

Om en enhet utifrån dessa regler hör hemma i mer än en stat finns i artikel 4 i direktivet även bestämmelser som reglerar var en enhet i sådana fall slutligt hör hemma, de så kallade *tie breaker*-reglerna. Artikel 4 i direktivet motsvarar artikel 10.3 i modellreglerna.

I direktivet används begreppet belägen (*located*). Belägen är dock ett ord som ska undvikas i författningstext. Ett alternativ är att använda lokalisering, som används i rubriken till artikel 4. Lokalisering är enligt vår uppfattning stelt och omodernt. Det bör undvikas, om det finns alternativ.

Vi har därför valt att i stället använda begreppet hör hemma. Visserligen används begreppet hör hemma i andra skatterättsliga sammanhang, där det har en något annorlunda innebörd. Med våra förslag blir emellertid lagen om tilläggsskatt ett särskilt, avgränsat område med en egen tillämpning. Vi bedömer att våra förslag inte påverkar lagstiftning i andra delar eller tillämpningen av skatteavtal. Vi ser heller inte att användningen av begreppet hör hemma i detta sammanhang försvårar tillämpningen av skattebestämmelser i stort.

Bestämmelserna om var en enhet hör hemma styr i vilken stat en enhet ska vara skattesubjekt gällande tilläggsskatt. Även andra skyldigheter, såsom skyldigheten att lämna tilläggsskatterappport enligt artikel 44, styrs av i vilket land enheten hör hemma.

Var en enhet hör hemma har även betydelse för andra regler i lagen. Exempelvis beräknas koncernens effektiva skattesats för varje stat för sig och det görs en beräkning för varje stat där koncernen har enheter. För att kunna göra beräkningarna behöver det därför avgöras vilka enheter som hör hemma i vilka stater. För vissa regler är det även avgörande att veta om en enhet hör hemma i en stat som har infört regler om tilläggsskatt. Det behövs därför regler som är generellt tillämpliga för bedömningen av var en enhet hör hemma, och därmed inte endast regler som anger vilka enheter som hör hemma i Sverige.

Vi föreslår därför att det i lagen om tilläggsskatt införs generellt tillämpliga bestämmelser som reglerar i vilken stat en enhet hör hemma vid tillämpningen av lagen. Hur dessa regler ska utformas framgår av avsnitt 4.4.2–4.4.7 nedan.

#### 4.4.2 Andra enheter än delägarbeskattade enheter

**Förslag:** Andra enheter än delägarbeskattade enheter ska höra hemma i den stat där de är skattskyldiga för bolagsskatt enligt de regler som gäller i den staten. Detta gäller dock bara om den rättsliga grunden för skattskyldigheten är plats för företagsledning, etableringsort, registrering eller annan liknande omständighet.

Om en enhet inte är skattskyldig för bolagsskatt eller om det av annan anledning inte är möjligt att avgöra var en enhet hör hemma med ledning av de kriterier som anges i första stycket, ska enheten anses höra hemma i den stat där den bildades.

I artikel 4.1 i direktivet, som motsvaras av artikel 10.3.1 i modellreglerna, finns huvudregeln för var enheter, som inte är delägarbeskattade enheter, hör hemma. Som utgångspunkt hör en sådan enhet hemma i den stat där enheten har sin skatterättsliga hemvist på grund av sin plats för företagsledning, sin etableringsort eller annan liknande omständighet. Som utgångspunkt följer reglerna därmed principerna för var en enhet är skattskyldig för bolagsskatt i respektive stats nationella lagstiftning. Var en enhet hör hemma vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt blir därmed beroende av hur enheten behandlas i nationell rätt i respektive stat. Det är emellertid bara om de nationella reglerna bygger på någon etablerad och sedvanlig princip för skattskyldighet i landet som de accepteras som utgångspunkt för var de ska anses höra hemma enligt direktivet. Skattskyldighet i landet som bygger på avtal mellan staten i fråga och enheten accepteras alltså inte.

Det krävs inte att enheten är en juridisk person enligt den nationella lagstiftningen, utan det räcker att det är en juridisk konstruktion, som inte är en delägarbeskattad enhet och som har sin skatterättsliga hemvist i landet.

Begreppet ”etableringsort” kan avse dels orten för enhetens bildande, dels verksamhetsorten. Genom begreppet ”annan liknande omständighet” kan även andra faktorer som till exempel domicil och registrering beaktas vid bedömningen. Att en enhet haft möjlighet och gjort ett val att ha sin skatterättsliga hemvist i ett land utgör dock inte ”en annan liknande omständighet”.

Det krävs att en enhet har sin skatterättsliga hemvist i ett land enligt det landets nationella lagstiftning. Att enheten endast har sin skatterättsliga hemvist i landet enligt lokala regler räcker inte (OECD:s kommentar s. 222).

Om en enhet inte har skatterättslig hemvist i någon stat hör enheten hemma i det land den bildades.

I lagen om tilläggsskatt bör huvudregeln för enheter utformas så att den anger att andra enheter än delägarbeskattade enheter hör hemma i den stat där de är skattskyldiga för bolagsskatt enligt de regler som gäller i den staten. När det gäller de rättsliga grunder som skattskyldigheten kan baseras på bör, utöver de i direktivet angivna grunderna, även registrering anges direkt i lagtexten. Detta eftersom registrering är centralt för skattskyldighet i Sverige.

För svenskt vidkommande innebär dessa bestämmelser att enheter som enligt 6 kap. 3 § IL är obegränsat skattskyldiga i Sverige hör hemma i Sverige.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 1 kap. 12 §.

#### 4.4.3 Delägarbeskattade enheter

**Förslag:** Delägarbeskattade enheter som är moderföretag eller är skyldiga att tillämpa en huvudregel hör hemma i den stat där de bildades. Andra sådana enheter är statslösa.

Var en delägarbeskattad enhet hör hemma regleras i artikel 4.2 i direktivet och bestämmelserna motsvaras av artikel 10.3.2 i modellreglerna. Enligt dessa bestämmelser hör en delägarbeskattad enhet, som är ett moderföretag eller en annan moderenhet som är skyldig att tillämpa en huvudregel, hemma i den stat där den bildades. Huruvida en delägarbeskattad enhet är skyldig att tillämpa en huvudregel är upp till respektive stat att bestämma. Om det inte är fråga om en delägarbeskattad enhet som är ett moderföretag eller en annan moderenhet som är skyldig att tillämpa en huvudregel, ska en delägarbeskattad enhet anses vara statslös vid tillämpningen av bestämmelserna om tilläggsskatt.

Statslösa koncernenheter kommer inte att vara föremål för beskattning i Sverige enligt huvudregeln, kompletteringsregeln eller reglerna om nationell tilläggsskatt. Effektiv skattesats och tilläggs-skatt kommer att beräknas separat för sådana enheter. För delägarbeskattade enheter gäller även i övrigt särskilda regler för beräkningen av det justerade resultatet, se kapitel 10.

Som framgår av avsnitt 10.2 föreslår vi inte att svenska handelsbolag ska vara skyldiga att tillämpa huvudregeln om tilläggsskatt. Ett svenskt handelsbolag kommer därmed endast att höra hemma i Sverige om det är moderföretag. I övrigt kommer svenska handelsbolag vara statslösa.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 1 kap. 13 §.

#### 4.4.4 Fasta driftställen

**Förslag:** Ett fast driftställe som avses i

- 7 kap. 17 § 1 hör hemma i den stat där det behandlas som ett fast driftställe och är skyldigt att betala skatt enligt ett tillämpligt skatteavtal,
- 7 kap. 17 § 2 hör hemma i den stat där det är skyldigt att betala skatt på nettobasis för sin verksamhet,
- 7 kap. 17 § 3 hör hemma i den stat där det fasta driftställets affärsverksamhet bedrivs från, och
- 7 kap. 17 § 4 ska behandlas som statslöst.

Var ett fast driftställe hör hemma regleras i artikel 4.3 i direktivet och bestämmelserna motsvaras av artikel 10.3.3 i modellreglerna.

Bestämmelserna är uppdelade utifrån de fyra olika typer av fasta driftställen som finns enligt direktivet. Bestämmelserna om var ett fast driftställe hör hemma måste därför läsas tillsammans med bestämmelserna om vilka typer av fasta driftställen som finns. I huvudsak gäller att sådana fasta driftställen som avses i artikel 3.13 a–c i direktivet, och som i detta betänkande föreslås införas i 7 kap. 17 § 1–3, hör hemma i den stat där det fasta driftställets verksamhet bedrivs från. När det gäller ett sådant fast driftställe som avses i 7 kap. 17 § 4 ska det betraktas som statslöst.

Regler som motsvarar direktivets bestämmelser i denna del ska införas i 1 kap. 14 §.

Om en enhet som hör hemma i ett annat land, har ett fast driftställe i Sverige är den skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från det fasta driftstället. Bestämmelserna i artikel 4.3 a–b innebär därmed att en utländsk koncernhets fasta driftställe i Sverige hör hemma i Sverige.

#### 4.4.5 Enheter som hör hemma i flera stater

**Förslag:** Hör en koncernenhet hemma i mer än en stat enligt de grundläggande reglerna ska frågan om var enheten slutligt hör hemma avgöras utifrån följande.

Om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan staterna hör enheten hemma i den stat där den har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet. Om avtalet anger att frågan om koncernenhetens skatterättsliga hemvist ska avgöras genom en ömsesidig överenskommelse mellan behöriga myndigheter och någon sådan överenskommelse inte har träffats, eller om avtalet inte innebär befrielse från dubbelbeskattning när en enhet har hemvist i båda avtalslutande staterna, ska frågan om var enheten hör hemma avgöras i enlighet med vad som gäller om skatteavtal saknas.

Om det inte finns något tillämpligt skatteavtal hör enheten hemma i den stat som påförde högst medräknade skatter under räkenskapsåret. Skatt som betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag ska inte beaktas.

Om skatten är lika hög i båda staterna, hör koncernenheten hemma i den stat där den har det högsta substansbeloppet enligt 5 kap. 2 §. Om beloppet är lika i båda staterna ska enheten bedömas vara statslös. Om enheten i ett sådant fall är ett moderföretag ska den i stället bedömas höra hemma i den stat där den bildades.

För att reglerna om tilläggsskatt ska fungera kan en enhet endast höra hemma i en stat. Om en enhet utifrån bestämmelserna i artikel 4.1–4.3 i direktivet hör hemma i mer än en stat finns det därför i artikel 4.4–4.5 i direktivet bestämmelser om var enheten då slutligt ska bedömas höra hemma. Dessa regler kallas för *tie breaker*-regler. Artikel 4.4–4.5 motsvarar artikel 10.3.4 i modellreglerna.

För att bedöma var en enhet slutligt hör hemma i dessa fall, är den första frågan om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan staterna där enheten hör hemma. Om det finns ett sådant avtal ska frågan om var enheten slutligt hör hemma avgöras med stöd av avtalet och enheten ska då höra hemma i den stat där den har hemvist enligt avtalet.

I vissa fall kan det, trots ett tillämpligt skatteavtal, inte avgöras var enheten har hemvist enligt avtalet. Detta kan antingen bero på att de behöriga myndigheterna i berörda stater inte har ingått en ömsesidig

överenskommelse om enhetens hemvist trots att detta krävs enligt avtalet, eller på att det inte finns någon befrielse från dubbelbeskattning enligt det tillämpliga skatteavtalet. Om det trots skatteavtalet inte kan avgöras var enheten har hemvist enligt avtalet, ska situationen behandlas som om det saknas ett tillämpligt skatteavtal.

Om det saknas ett tillämpligt skatteavtal mellan berörda stater ska enheten höra hemma i den stat som ålade det högsta beloppet av medräknade skatter under räkenskapsåret. Vid beräkningen av beloppet av medräknade skatter ska det skattebelopp som betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag inte beaktas.

Om beloppet av medräknade skatter är detsamma i de berörda staterna hör enheten hemma i den stat där den har det högsta substansbeloppet beräknat för enheten enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 §. Om substansbeloppet är detsamma i de berörda staterna ska enheten betraktas som statslös, om den inte är ett moderföretag. Ett moderföretag ska i en sådan situation höra hemma i den stat där det bildades.

Regler som motsvarar direktivets bestämmelser i denna del ska införas i 1 kap. 16–18 §§.

#### 4.4.6 Enheter som flyttar under räkenskapsåret

**Förslag:** Om en koncernenhet flyttar under räkenskapsåret ska frågan om var den hör hemma avgöras utifrån förhållandena vid räkenskapsårets ingång.

Av artikel 4.7 i direktivet framgår att om en enhet byter lokalisering under ett räkenskapsår ska enheten höra hemma i den stat där den ansågs höra hemma enligt artikel 4 i början av det räkenskapsåret. Artikel 4.7 i direktivet motsvaras av artikel 10.3.6 i modellreglerna.

En regel som motsvarar direktivets bestämmelse i denna del ska införas i 1 kap. 15 §.

#### 4.4.7 En specialregel gällande huvudregeln för vissa moderenheter

**Förslag:** Särskilda regler gäller för tillämpning av huvudregeln om en koncernenhet hör hemma i en stat där den inte omfattas av en huvudregel.

I artikel 4.6 i direktivet finns en regel som inte handlar om var en enhet hör hemma, utan i stället anger att en enhet i vissa fall ska tillämpa en huvudregel i en annan stat än den stat enheten hör hemma i. Detta gäller om enheten är en moderenhet och till följd av tillämpningen av artikel 4.4 eller 4.5 hör hemma i en stat där den inte omfattas av en huvudregel. I ett sådant fall ska moderenheten anses omfattas av huvudregeln i den andra staten, om inte ett gällande skatteavtal förbjuder tillämpningen av en sådan regel. Artikel 4.6 i direktivet motsvarar artikel 10.3.5 i modellreglerna.

En regel som motsvarar artikel 4.6 ska införas i 1 kap. 19 §.

#### 4.4.8 Enheter som hör hemma i Sverige

**Förslag:** Det ska inte införas särskilda bestämmelser gällande vilka enheter som hör hemma i Sverige.

Det ska införas en definition av svensk koncernenhet. Med svensk koncernenhet avses en enhet som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt.

Som framgår ovan under avsnitt 4.4.1–4.4.6 föreslår vi att det ska införas generellt tillämpliga bestämmelser som anger var en enhet hör hemma vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt. Dessa generellt tillämpliga bestämmelser ska alltså användas även för att avgöra om en enhet hör hemma i Sverige eller inte.

Vi har övervägt om det som ett komplement till dessa bestämmelser behövs en regel som anger specifikt vilka enheter som hör hemma i Sverige.

Vi anser inte att det behövs några sådana regler som specifikt anger vilka enheter som hör hemma i Sverige. En sådan dubbel reglering för svenska enheter skulle kunna leda till tillämpningssvårigheter. Om det skulle införas särskilda regler som anger vilka enheter som hör



hemma i Sverige skulle nämligen frågan om vilka enheter som hör hemma i Sverige kunna avgöras enligt dels de generella bestämmelserna, dels de särskilda bestämmelserna. Dessutom skulle en bestämmelse om vilka enheter som hör hemma i Sverige endast gälla så länge enheten inte även hör hemma i ett annat land. Hör en enhet hemma i flera länder skulle *tie breaker*-reglerna behöva tillämpas och enheter skulle kanske slutligt ändå inte anses höra hemma i Sverige. Vilka enheter som hör hemma i Sverige ska därför avgöras utifrån de generellt tillämpliga bestämmelserna.

För att underlätta utformningen av lagen anser vi att begreppet svensk koncernenhet bör införas. Med en svensk koncernenhet ska avses en koncernenhet som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt, inklusive eventuell tillämpning av *tie breaker*-reglerna. Definitionen förs in i 2 kap. 9 §.



# 5 Beräkning av tilläggsskattebeloppet

## 5.1 Inledning

I detta kapitel redovisas hur ett tilläggsskattebelopp ska beräknas. Om beräkningarna visar att ett tilläggsskattebelopp ska hänföras till en koncernenhet innebär det att dess inkomster är lågbeskattade och därför ska träffas av direktivets regler om tilläggsbeskattning.

I kapitel 8 behandlas frågan om vilken enhet som i så fall ska betala tilläggsskatt.

Tre faktorer avgör om inkomsterna är lågbeskattade och ett tilläggsskattebelopp därför ska hänföras till en koncernenhet; minimibeskattningsnivån, det justerade resultatet och den effektiva skattesatsen.

Vi har valt att samla de grundläggande reglerna om hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas i ett kapitel, både såvitt avser lagbestämmelser och i betänkandet. Detta avviker från systematiken i direktivet. I direktivet finns de grundläggande bestämmelserna om beräkningen i artiklarna 26–27. I artiklarna 15–16 finns de centrala bestämmelserna som anger hur det justerade resultatet beräknas och motsvarande bestämmelser för beräkning av skattekostnaden finns i artiklarna 20–22.

I avsnitt 5.2 behandlas den övergripande frågan om beräkningen av tilläggsskattebeloppet. I efterföljande avsnitt behandlas frågor som gäller det justerade resultatet (5.3) respektive den justerade skattekostnaden (5.4).

Vissa val som koncernen kan göra kan påverka det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden. Dessa regler finns i 4 kap. i lagförslaget. Bestämmelserna beskrivs i kapitel 6. Det val som gäller den särskilda uppskjutna skattefordran behandlas emellertid sist i detta kapitel.

Vi behandlar i detta kapitel inte vissa särskilda frågor, såsom avdrag för substansbelopp och undantag för inkomst inom internatio-

nell sjöfart. Dessa frågor behandlas i kapitel 7. Inte heller behandlar vi de frågor som särskilt gäller för investeringsenheter, delägarbeskatade enheter och fasta driftställen. De behandlas i stället i kapitel 10.

## 5.2 Beräkning av tilläggsskattebeloppet

**Förslag:** De grundläggande bestämmelserna i artikel 26–27 i minimi-beskattningsdirektivet om hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas ska föras in i 3 kap. lagen om tilläggsskatt. I vissa fall ska bestämmelserna implementeras genom definitioner i 2 kap. samma lag.

Bestämmelser om hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas finns i artiklarna 26–27.

Beräkningen av tilläggsskattebeloppet innehåller ett antal steg. Reglerna i direktivet är långa och innehåller flera formler. Vi har eftersträvat att förkorta reglerna utan att förlora något av de steg som beräkningen innehåller. Beräkningsreglerna finns i 3 kap. i lagförslaget. I syfte att göra beräkningen mer lätthanterlig har vi valt att definiera några centrala begrepp i 2 kap. För att förstå dessa begrepp och hur beloppen ska beräknas måste bestämmelserna i 2 och 3 kap. läsas tillsammans.

Det som slutligt ska beräknas är tilläggsskattebeloppet för en specifik koncernenhet. Det är nödvändigt att knyta tilläggsskattebeloppet till en koncernenhet för att skyldigheten att betala tilläggsskatten i ett senare led ska kunna hänföras till rätt skattesubjekt. Reglerna innebär emellertid att vissa beräkningar ska göras samlat för alla koncernenheter i en och samma stat. När det ska avgöras om inkomsterna från en stat är lågbeskattade läggs både resultat och skattekostnad samman för samtliga koncernenheter i staten.

Kortfattat kan beräkningsmetoden beskrivas enligt följande.

*Det justerade resultatet* måste initialt beräknas enhet för enhet. Det justerade resultatet är ett särskilt för koncernenheten beräknat resultat, normalt beräknat med utgångspunkt i moderföretagets koncernredovisningsprinciper och justerat för vissa poster. Därefter läggs resultatet för enheterna i staten samman.

På liknande sätt beräknas skattekostnaderna för staten. Även skattekostnaderna justeras; bara vissa skattekostnader beaktas (med-

räknade skatter) och de skatter som ska räknas med justeras i olika avseenden.

Genom att lägga samman koncernenheternas sammanlagda justerade skattekostnader och dela med deras sammanlagda justerade resultat erhålls koncernens *effektiva skattesats* för staten. Om den effektiva skattesatsen är under 15 procent är koncernen lågbeskattad i staten och ett tilläggsskattebelopp ska beräknas för staten.

Tilläggsskattebeloppet för staten är lika med koncernenheternas *överskjutande vinst* multiplicerad med *procentsatsen för tilläggsskatt* för staten. Till detta belopp läggs tillkommande tilläggsskattebelopp (4 kap. 19–23 §§). Slutligen ska nationell tilläggsskatt dras av (3 kap. 2 §).

Den överskjutande vinsten är det sammanlagda *justerade nettovinsten* (justerade vinster för enheter i staten minskat med justerade förluster för andra enheter i staten) i förekommande fall minskat med ett så kallat *substansbelopp* (5 kap. 2–11 §§). Procentsatsen för tilläggsskatt fås genom att minimiskattesatsen (15 procent) jämförs med koncernens *effektiva skattesats* för ett räkenskapsår.

Tilläggsskattebeloppet ska fördelas på koncernenheterna i landet utifrån hur stor enhetens andel är av den justerade vinsten för samtliga koncernenheter i staten.

Beräkningen av tilläggsskattebeloppet för statslösa koncernenheter ska göras separat från alla andra koncernenheter.

Bestämmelserna om beräkning av tilläggsskattebeloppet förs in i 2 kap. 18, 24, 25 och 27 §§ samt 3 kap. 1 och 3–4 §§.

## 5.3 Beräkning av det justerade resultatet

### 5.3.1 Inledning

Bestämmelser om hur det justerade resultatet ska beräknas finns i artiklarna 15–19 i direktivet. De centrala bestämmelserna är artikel 15, som anger att utgångspunkten för beräkningen är enhetens resultat beräknat med ledning av de principer som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning, och artikel 16.2. I den senare artikeln anges vilka justeringar av resultatet som ska göras.

Därutöver innehåller artiklarna ett stort antal undantagsregler som gäller redovisningsprinciper, definitioner som är nödvändiga för tillämpningen och regler som gäller för särskilda slags inkomster eller enheter.

Bestämmelserna om beräkning av det justerade resultatet förs in i 3 kap. 5–23 §§.

### 5.3.2 Redovisningen som utgångspunkt för resultatberäkningen

**Förslag:** Direktivets regler i artikel 15, om vilken redovisning som ska användas som utgångspunkt för beräkningen ska föras in i 3 kap. lagen om tillägsskatt.

#### Grundläggande bestämmelse

Av regeln i artikel 15 framgår att det är en ”fiktiv” redovisning som ska läggas till grund för beräkningen av det justerade resultatet för koncernenheten. Med det avses att det inte är koncernenhetens legala redovisning som ska användas. De uppgifter som ska användas hämtas från transaktionerna i koncernenheten, men justeras i förekommande fall utifrån moderföretagets redovisningsprinciper. Även om dessa principer helt skulle överensstämma med redovisningen hos koncernenheten kan underlaget normalt inte hämtas direkt från den legala koncernredovisningen, eftersom vissa koncernelimineringar inte ska påverka det justerade resultatet och därför måste ”återläggas”.

I många fall har det resultat som enheten redovisar i sin legala årsredovisning upprättats med ledning av andra redovisningsprinciper än dem som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning. Det får till konsekvens att resultatberäkningen inte skulle bli enhetlig om den legala redovisningen användes för att beräkna det resultat som ska användas. Det är därför som en fiktiv redovisning ska användas i stället.

I den fiktiva redovisningen är det således moderföretagets koncernredovisningsprinciper som ska tillämpas. Grundtanken är att moderföretagen normalt tillämpar vad som i direktivet kallas en allmänt erkänd redovisningsstandard. En allmänt erkänd redovisningsstandard är en standard som tillämpas i vissa uppräknade länder, bland annat europeiska stater och USA. Inom EU är det IFRS. Av definitionen i 2 kap. 20 § framgår vilka andra redovisningsstandarder som anses allmänt erkända.

Resultatet i en koncernredovisning ska justeras, bland annat för att effekterna av de transaktioner som gjorts mellan koncernenheter inte ska påverka koncernens resultat. Ur ett koncernperspektiv är koncernen en enhet och en intäkt från sådana transaktioner är därför inte realiserad och ska inte påverka koncernresultatet. I detta sammanhang är emellertid syftet inte att beräkna koncernens vinst, utan koncernenhetsens. Av artikel 15 framgår därför också att det resultat som ska vara utgångspunkt för beräkning av det justerade resultatet är resultatet före koncernelimineringar.

### Undantag från den grundläggande bestämmelsen

Den grundläggande bestämmelsen innebär således att koncernenhetsens resultat ska beräknas med ledning av redovisningsprinciperna i moderföretagets koncernredovisning. Från denna bestämmelse finns i direktivet några undantag.

I artikel 15.2 finns ett undantag som innebär att andra redovisningsprinciper får tillämpas vid beräkningen av det justerade resultatet om det inte är rimligt att fastställa en koncernenhets resultat med ledning av moderföretagets koncernredovisningsprinciper. Då får resultatet i stället beräknas på grundval av en annan allmänt erkänd redovisningsprincip eller en godkänd redovisningsstandard. Som förutsättning gäller till att börja med att den standard som då tillämpas är den som enheten använder för att upprätta sina räkenskaper och att uppgifterna i räkenskaperna är tillförlitliga. Dessutom finns en beloppsmässig gräns. Delresultatposter ska justeras till det som gäller enligt principerna i moderföretagets koncernredovisning om de beloppsmässiga skillnaderna som uppstår till följd av en enskild princip eller standard överstiger en miljon euro.

Om moderföretaget inte tillämpar en allmänt erkänd redovisningsstandard i sin koncernredovisning ska beräkningen av koncernenhetsens resultat justeras för att hindra en eventuell betydande snedvridning av konkurrensen (artikel 15.3). Det är det andra undantaget i direktivet. Regeln innebär att enheten som utgångspunkt kan använda moderföretagets principer även om de inte motsvarar de principer som används i en allmänt erkänd redovisningsstandard. Om en enskild princip eller ett särskilt förfarande ger beloppsmässiga konsekvenser som innebär skillnader i förhållande till en sådan allmänt er-

känd princip som överstiger 75 miljoner euro under ett räkenskapsår ska resultatet justeras (artikel 15.6 andra stycket).

Det tredje undantaget gäller för det fall moderföretaget inte upp-  
rättar någon koncernredovisning över huvud taget. Enhetens resultat  
ska då beräknas med ledning av en allmänt erkänd redovisningsstan-  
dard. Den kan också beräknas med ledning av en godkänd redovis-  
ningsstandard, men då måste resultatet justeras för att förhindra en  
eventuell väsentlig snedvridning av konkurrensen på motsvarande sätt  
som angetts ovan.

### 5.3.3 Poster som ska räknas av eller läggas till

**Förslag:** Bestämmelserna i artikel 15 i minimibeskattningsdirek-  
tivet, som gäller vilka justeringar som ska göras i förhållande till  
redovisningen, ska föras in i 3 kap. lagen om tilläggsskatt.

Det hypotetiskt beräknade resultatet ska justeras. Vissa poster ska  
dras ifrån och andra ska läggas till. Bestämmelser om detta finns i arti-  
kel 16.2. De justeringar som räknas upp i artikeln har olika syften.

Det som benämns *nettoskattekostnaderna* ska till att börja med dras  
ifrån (punkt a). Den effektiva skattesatsen ska beräknas med ledning  
av det justerade resultatet. Om beräkningen ska visa den effektiva  
skattesatsen kan det justerade resultatet inte innefatta skattekostnader.  
Dessa måste därför dras ifrån. Definitionen av nettoskattekostnaden  
innebär att fler skattekostnader ska räknas av från det redovisade re-  
sultatet, än de som beaktas som en justerad skattekostnad.

Utdelningar som är undantagna ska också dras ifrån (punkt b).  
Detsamma gäller för undantagna vinster eller förluster på eget kapi-  
tal (punkt c) och vinster eller förluster vid avyttring av tillgångar som  
undantagits (punkt e).

De justeringar som avses i posten inkluderad omvärderingsmetod  
för vinst eller förlust (punkt d) syftar till att hantera de effekter som  
uppstår i vissa fall när anläggningstillgångar redovisas till verkligt  
värde i redovisningen.

Därutöver finns punkter med krav på justering i vissa fall som  
gäller vinst och förlust i utländsk valuta, otillåtna kostnader, effekter  
av fel i tidigare års redovisning eller byte av redovisningsprincip samt  
upplupna pensionskostnader.



Innebörden av de nu aktuella bestämmelserna behandlas i författningss kommentaren.

## 5.4 Beräkning av den justerade skattekostnaden

**Förslag:** Även direktivets regler i artikel 20–22 om beräkning av den justerade skattekostnaden ska föras in i 3 kap. lagen om tilläggsskatt. Alternativregeln för uppskjutna skattefordringar förs in i 4 kap. samma lag.

### 5.4.1 Inledning

För att få fram en effektiv skattesats måste skattekostnadernas storlek bestämmas. Även beräkningen av skattekostnaderna utgår från samma redovisningsinformation som används vid beräkningen av det justerade resultatet.

De grundläggande bestämmelserna finns i artiklarna 20–22.

I direktivet (artikel 21) används begreppet ”medräknade och justerade skatter” som benämning på de skattekostnader som ska jämföras med det justerade resultatet. Vi använder begreppet ”den justerade skattekostnaden”. Det begrepp vi valt täcker alltså både de justeringar som ska göras i fråga om vilka skattekostnader som över huvud taget är av en sådan art att de ska beaktas (medräknade skatter) och de övriga justeringar som ska göras i förhållande till den redovisade skattekostnaden.

Till att börja med ska inte alla skattekostnader beaktas. Reglerna syftar till att säkerställa en minimibeskattning av inkomster. Andra skattekostnader än sådana som avser inkomstskatt eller skatt som i olika avseenden anses motsvara inkomstskatt ska alltså inte beaktas.

Skattekostnaden i redovisningen måste i vissa fall också justeras till följd av andra skillnader mellan redovisning och beskattning än sådana som beror på skattens art. Minimibeskattningsdirektivet bygger här som i övrigt på redovisningen. Justeringar ska göras i redovisad aktuell skattekostnad och såvitt avser en post som gäller förändring av den redovisade uppskjutna skatten. Den skattemässiga motsvarigheten till den posten kallas i direktivet för ”totalt upp-

skjutet skattejusteringsbelopp”. Vi kallar det ”det uppskjutna skattejusteringsbeloppet”.

Den skattekostnad som ska användas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen fås genom att tre delposter summeras. Det gäller för det första nettoposten av den redovisade aktuella skatten efter justeringar. Det gäller för det andra det uppskjutna skattejusteringsbeloppet, vilket motsvarar förändringen i redovisad uppskjuten skatt efter justeringar. Slutligen gäller det vissa medräknade skatter som redovisas i eget kapital. Detta framgår av artikel 21.1.

I avsnitt 5.4.2. behandlas vilka skatter som ska räknas med. Avsnitt 5.4.3. behandlar skillnader i aktuella skatter och avsnitt 5.4.4. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Avsnitt 5.4.5 behandlar en alternativregel för att hantera uppskjuten skatt vid förluster.

Bestämmelserna om vilka skattekostnader som ska tas med respektive inte tas med förs in i 3 kap. 24–36 §§. Bestämmelserna om särskilda uppskjutna skattefordringar förs in i 4 kap. 13–17 §§.

## 5.4.2 Medräknade skatter

Syftet med minimibeskattningsreglerna är att säkerställa att inkomster inte är lågbeskattade. För att bedöma om de i ett enskilt fall är det måste de skattekostnader som gäller inkomstskatt sättas i relation till resultatet. För att avgränsa vilka skattekostnader som är relevanta behövs regler om vilka skattekostnader som ska medräknas och vilka som inte ska det.

I artikel 20.1 finns regler om vilka skattekostnader som ska medräknas. Utgångspunkten är att de skattekostnader som gäller inkomstskatt och som tagits med i räkenskaper ska beaktas. Det gäller skatt som redovisas i enhetens räkenskaper och som avser koncernenhetens intäkter eller vinster eller dess andel av intäkter eller vinster i annan koncernenhet som den har ett ägarintresse i. För att det ska bli en enhetlig och korrekt beräkning av den effektiva skattesatsen måste vissa skatter som inte har formen av bolagsskatt medräknas. Det gäller skatt på utdelad vinst och utdelning på vinstmedel som bedömts ha delats ut samt skatt på andra kostnader än rörelsekostnader som tas ut enligt ett utdelningsskattesystem. Det gäller också skatt som påförs i stället för allmänt tillämplig bolagsskatt och skatt som tas ut med hänvisning till balanserade vinstmedel och eget kapital.

För att uppfylla syftet behöver vissa skatter som tagits med i räkenskaperna tas bort. Bestämmelser om detta finns i artikel 20.2. Det gäller till exempel tilläggsskatt och ett icke-kvalificerat imputationsbelopp.

### 5.4.3 Justeringar hänförlig till aktuell skatt

Den aktuella skattekostnaden i den hypotetiska redovisningen är utgångspunkten för de regler om justeringar av aktuell skatt som finns i artikel 21.2–21.4. Det finns olika skäl som ligger bakom dessa justeringar. Posterna behandlas närmare i författningskommentaren.

Ett exempel på en justering som ska göras gäller skattekostnader som inte redovisas under den rubriken. Det kan vara så att vad som i praktiken är en skattekostnad inte redovisas som en skattekostnad utan som ett annat slags kostnad i resultaträkningen. Eftersom utgångspunkten är den redovisade skattekostnaden måste skattekostnaden justeras, så att även sådana kostnader beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen.

Ett annat exempel gäller betalning av vissa skatter, som tidigare inte tagits med i skattekostnaden. När skatten som tidigare räknats bort genom tillämpning av reglerna för det uppskjutna skattejusteringsbeloppet regleras ska det belopp som betalas läggas till skattekostnaden för det innevarande året.

### 5.4.4 Justeringar hänförliga till uppskjuten skatt

#### Inledning

Utgångspunkten för att beräkna om inkomster är lågbeskattade är redovisningen och det resultat efter vissa justeringar som den ger. För att bedömningen av om inkomsterna är lågbeskattade eller inte ska bli riktig måste skattekostnaderna hänföras till rätt år. Minimibeskattningsreglerna använder sig av koncernernas redovisade uppskjutna skatt för att säkerställa att skattekostnader hänförs till rätt år.

Det är förändringen av posten uppskjuten skatt som påverkar skattekostnaden för det aktuella året. Den förändringsposten är utgångspunkt för att bestämma det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Det är benämningen på den kostnad som avser uppskjuten skatt

efter att den justerats utifrån direktivets regler. Bestämmelserna finns i artikel 22 i minimibeskattningsdirektivet.

De olika justeringsreglerna kommenteras vidare i författningskommentaren. Här behandlas den viktiga regeln som gäller tidsgräns för uppskjutna skatteskulder och undantagen från den bestämmelsen.

## 5-årsgräns för uppskjutna skatteskulder

### *Grundläggande bestämmelse*

För att säkerställa att lågbeskattade inkomster verkligen blir föremål för tilläggsbeskattning finns en regel (artikel 22.7) som innebär att det finns en gräns för hur länge uppskjutna skatteskulder får påverka skattekostnaden. Om en sådan regel inte fanns skulle systemet med redovisade uppskjutna skatteskulder kunna leda till att skattekostnader som i praktiken aldrig betalas beaktas vid bedömningen av om en koncern i en stat är lågbeskattad.

Regeln träffar vissa uppskjutna skatteskulder som ingår i beräkningen av skattekostnaden och som inte betalats eller reglerats i redovisningen senast fem år från det att skulden först redovisades. Blir skatteskulden äldre än fem år ska skattekostnaden för det år när skulden först redovisades räknas om. Det kan leda till att ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska betalas.

### *Undantag för flera viktiga poster*

Femårsregeln skulle om den tillämpades undantagslöst kunna leda till att tilläggsskatt togs ut även ifall då det inte är motiverat. I kommentaren till modellreglerna anges att temporära skatteskulder som finns kvar under längre tidsperioder är vanliga i många länder och att vissa av dem typiskt sett visar på substantiell verksamhet i landet i fråga och inte har sin grund i manipulation av skattesystemet.

För att inte dessa uppskjutna skatteskulder ska leda till en omotiverad tilläggsbeskattning finns i modellreglerna och i direktivet en lista som anger vilket slags temporära skillnader som inte ska träffas av femårsregeln (artikel 22.8). För dessa gäller alltså att det inte finns någon tidsmässig begränsning; skatteskulderna får finnas kvar hur

länge som helst och det finns inget behov av att särskilja när olika delar av skatteskulden som är hänförlig till en viss tillgång har uppstått.

Det första undantaget gäller uppskjutna skatteskulder som avser materiella tillgångar. Enlig vår uppfattning täcker undantagsbestämelsen samtliga skatteskulder som uppstår till följd av skillnader i redovisat värde och skattemässigt värde på alla tillgångar som inte är immateriella.

Det gäller således för fastigheter, markanläggningar och andra tillgångar knutna till fastigheter, för maskiner och andra inventarier, men också för lager, naturtillgångar och förnödenheter.

Det spelar ingen roll om skillnaden mellan redovisning och beskattning är hänförlig till beräkning av det initiala anskaffningsvärdet, senare förbättringar eller reparationer eller om de beror på skillnader i principer för av- eller nedskrivning.

Listan med undantag innehåller exempelvis även forskning och utveckling, avveckling och sanering samt redovisning till verkligt värde av orealiserade nettovinster.

#### **5.4.5 En alternativregel för att hantera uppskjuten skatt vid förluster**

I vissa länder tas ingen eller mycket låg bolagsskatt ut. För att hantera de konsekvenser som uppstår till följd av detta och att tilläggs-skatt inte räknas med i skattekostnaden finns en valmöjlighet för koncernerna. De kan välja bort att hantera uppskjuten skatt enligt de regler som beskrivits ovan. I stället får de beräkna en särskild skattefordran som grundar sig på minimiskattesatsen. Denna särskild bestämda skattefordran motsvarar alltså en justerad förlust multiplicerad med minimiskattesatsen. Fordringen beräknas för varje stat för sig.

Den särskilda uppskjutna skattefordringen får rullas vidare till senare räkenskapsår och ackumuleras med motsvarande poster för de åren.

När enheterna i staten under ett senare år redovisar vinst ska skattefordran under vissa förutsättningar ”användas”, vilket innebär att den tas upp som en reduktion av skattekostnaden (3 kap. 25 §).

Koncernen får välja om den vill utnyttja denna möjlighet. Koncernen ska välja i en tilläggsskatterapport. Om koncernen senare väljer att återgå till att hantera förlusterna och uppskjuten skatt i enlighet

med huvudreglerna ska värdet av den särskilt beräknade skattefordran minskas till noll.

## 5.5 Tilläggsskatt när det inte redovisas vinst

**Förslag:** Bestämmelsen i artikel 21.5 ska tas in i 3 kap. lagen om tilläggsskatt.

I en speciell undantagssituation kan tilläggsskatt få betalas även om enheterna i staten har ett negativt justerat resultat. Direktivets bestämmelse finns i artikel 21.5. Om enheterna i en stat sammantaget inte redovisar någon justerad nettovinst och deras justerade skattekostnad är ett negativt belopp som är lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen, ska skillnaden mellan detta belopp och de justerade skattekostnaderna behandlas som ett tillkommande tilläggsskattebelopp.

Bestämmelserna förs in i 3 kap. 37 §.

# 6 Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad

## 6.1 Inledning

I detta kapitel behandlas frågor som gäller val som avser det justerade resultatet eller den justerade skattekostnaden, tillkommande tilläggsskattebelopp samt justering av skattekostnad.

Minimibeskattningsdirektivet innehåller flera regler som ger utrymme för att välja alternativa lösningar. De flesta av dessa regler gäller beräkningen av det justerade resultatet eller den justerade skattekostnaden. I direktivet finns dessa bestämmelser insprängda i de grundläggande artiklarna om beräkning av det justerade resultatet eller den justerade skattekostnaden. Vi har emellertid valt att behandla dem i ett särskilt kapitel såväl i betänkandet som i lagförslaget. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 6.2.

Det finns som framgått andra bestämmelser som ger valmöjligheter. Dessa bestämmelser finns i de kapitel där de så att säga sakligt hör hemma. De behandlas alltså inte här.

De processuella reglerna om val finns företrädesvis i 10 kap. i förslaget till lag om tilläggsskatt. Det gäller frågor om när val ska göras eller återkallas och hur de ska framgå av tilläggsskatterapporten. Dessa frågor behandlas i kapitel 11.

I avsnitt 6.3 diskuterar vi det som vi kallar tillkommande tilläggsskattebelopp. I vissa situationer utlöses en skyldighet att betala tillkommande tilläggsskatt. Skälet kan vara att förutsättningarna som påverkar det tidigare året ändrats eller att det visat sig vara fel i beräkningen för ett tidigare år. Sådan tilläggsskatt hänförs till det år omräkningen görs.

Slutligen finns i avsnitt 6.4 de särskilda frågor som gäller i de fall den justerade skattekostnaden i efterhand måste räknas om.

## 6.2 Val som avser resultat och skatt

**Förslag:** Minimibeskattningsdirektivets regler om val som avser justerat resultat och justerad skattekostnad ska föras in i lagen och samlas i 4 kap. lagen om tilläggsskatt.

### *Inledning*

Vi är skyldiga att införa de regler om val som finns i minimibeskattningsdirektivet. Vi föreslår att de regler om val som gäller resultat- eller skatteberäkning samlas i 4 kap. lagen om tilläggsskatt.

Som framgått ovan finns bestämmelserna i direktivet insprängda mellan de allmänna bestämmelserna om beräkning av justerat resultat och justerad skattekostnad. Många bestämmelser som ger en valmöjlighet gäller emellertid situationer som måste beskrivas som ovanliga eller udda. Vi har bedömt att de ofta saknar intresse för de flesta som ska tillämpa lagen. Därför har vi valt att samla de nu aktuella valbestämmelserna i stället för att sprida ut dem i lagen.

Bestämmelserna förs in 4 kap. 2–18 §§.

### *Aktiebaserad ersättning*

I artikel 16.3 finns bestämmelser som ger möjlighet att ersätta en redovisad kostnad för aktiebaserad ersättning med motsvarande skattemässiga kostnad. Syftet är att låta den kostnad som godtas vid beskattningen i staten i fråga få genomslag även vid bedömningen av om en koncernhet är lågbeskattad. I vissa stater finns olika syn mellan redovisning och beskattning på hur kostnaden för aktiebaserade ersättningar ska fördelas. Utan valmöjligheten hade detta kunnat leda till tilläggsbeskattning.

Artikeln innehåller en grundläggande bestämmelse som ger en valmöjlighet. Den förutsätter som vi bedömer det att den aktiebaserade ersättningen motsvarar det som redovisats som sådan. Det finns vidare i artikeln regler som anger vad som ska hända om instrument



i ett incitamentsprogram inte utnyttjas, vad som gäller för tid innan valet gjorts och vad som ska hända om valet återkallas.

### *Redovisning till verkligt värde*

I artikel 16.6 finns en regel som ger en valmöjlighet i koncerner där det finns enheter som redovisar tillgångar eller skulder till verkligt värde. De får i stället välja att beräkna sitt justerade resultat utifrån realisationsprincipen, vilket innebär att vinster och förluster som är hänförliga till orealiserade värdeförändringar inte ska påverka det justerade resultatet. Även i övrigt ska naturligtvis tillgångarna behandlas utifrån samma princip.

I artikeln finns bestämmelser om vilket värde som ska användas. Väljer en koncern att utnyttja den möjlighet som ges i artikeln ska valet gälla för samtliga koncernenheter i staten. Dock får det begränsas till anläggningstillgångar eller investeringsenheter.

### *Vinst vid försäljning av fast egendom*

I artikel 16.7 finns bestämmelser som ger möjlighet att under vissa förutsättningar kvitta vinster vid försäljning av fast egendom hos en koncernenhet mot motsvarande förlust i en annan koncernenhet.

Valet förutsätter att fastigheten finns i den stat där koncernenheten som avyttrar den hör hemma, att förvärvaren inte är en annan koncernenhet och att den enhet som utnyttjar vinsten för kvittning hör hemma i samma stat som den koncernenhet som avyttrat fastigheten med vinst.

Bestämmelserna innebär att nettovinsten får avräknas mot en annan koncernenhets nettoförlust vid en försäljning som avses i andra stycket under räkenskapsåret eller de fyra år som föregår detta (femårsperioden). Nettovinsten ska först avräknas mot förlust som uppstått under femårsperiodens första räkenskapsår. Återstående vinst ska avräknas mot förluster senare år under femårsperioden.

Om det återstår vinst efter att den kvittats mot förluster enligt första stycket ska vinsten fördelas jämnt över femårsperioden. Vinsten ska hänföras till de koncernenheter i staten som gjort sådana vinster.

*Transaktioner mellan koncernenheter*

Under vissa förutsättningar får transaktioner mellan koncernenheter som ingår i en ”skattekonsolideringsgrupp” elimineras vid beräkningen av det justerade resultatet. Bestämmelser om detta finns i artikel 16.9.

*Alternativregel för uppskjuten skattefordran*

I artikel 22 finns en alternativregel för att beräkna en uppskjuten skattefordran vid förlust. Regeln är framför allt tänkt för koncernenheter som hör hemma i stater där det inte finns någon bolagsskatt.

Enligt reglerna får den uppskjutna skattefordran som under vissa förutsättningar kan beräknas när en enhet redovisat förlust beräknas med ledning av minimiskattesatsen i stället för skattesatsen i staten.

*Uppskjuten skatteskuld*

En uppskjuten skatteskuld ska påverka skattekostnaden om den inte betalas eller regleras inom sex år. Det följer av artikel 22.7. Utgångspunkten är att sådana skatteskulder ska återföras när tiden löpt ut och de inte betalats eller regleras.

Enligt artikel 22.1 b kan koncernen välja att avstå från att beakta en sådan skuld redan det tidigare år då den uppstår, om det då kan förutses att skulden inte kommer att regleras inom den föreskrivna tiden.

### 6.3 Tillkommande tilläggsskattebelopp

**Förslag:** Direktivets regler om tillkommande tilläggsskatt ska tas in 4 kap. lagen om tilläggsskatt.

I artikel 29 finns bestämmelser om ytterligare eller, som vi kallar det, tillkommande tilläggsskattebelopp. Artikel 29 rör frågor som är gemensamma för de fall då det av någon anledning finns skäl att räkna om tilläggsskattebeloppet och justera tilläggsskatten.

Att tillkommande tilläggsskattebelopp ska beaktas vid beräkningen av tilläggsskatten framgår av artikel 27. I vilka fall det uppstår ett behov av sådan beräkning framgår av olika materiella bestämmelser, inte av artikel 29. Det kan handla om att nationell tilläggsskatt som avräknats inte betalats i tid. Det kan också bli aktuellt om en uppskjuten skatteskuld inte regleras i tid.

Utgångspunkten är att ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det innevarande året. Syftet är att minimera den administrativa bördan som en korrigerad tilläggsskatterapport för det tidigare räkenskapsåret och ytterligare betalning av tilläggsskatt för det året skulle innebära.

Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas på samma sätt som ett tilläggsskattebelopp enligt 3 kap.

I artikel 29 finns också bestämmelser som handlar om hur ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska fördelas i vissa särskilda situationer. Reglerna är komplicerade och kommenteras vidare i författningsskomentaren.

Det finns samband mellan reglerna om val och reglerna om tillkommande tilläggsskatt. Vi föreslår att de sistnämnda reglerna tas in i samma kapitel som valreglerna.

Bestämmelserna förs in 4 kap. 19–23 §§.

## 6.4 Justering av skattekostnad

**Förslag:** Direktivets regler om justering av skattekostnad ska tas in 4 kap. lagen om tilläggsskatt.

I artikel 25 finns regler om ändringar i medräknade skatter eller skattesatser efter att tilläggsskatterapporten lämnats.

I artikel 25.1 finns den grundläggande bestämmelsen om ändringar i redovisningen av de medräknade skatterna. En sådan ändring ska få genomslag i den justerade skattekostnaden under det år redovisningen ändras, inte det räkenskapsår som ändringen avser.

Denna bestämmelse gäller inte om de medräknade skatterna minskas. I det fallet ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för de tidigare åren räknas om.

Från denna undantagsregel finns emellertid också ett undantag. Den rapporterade enheten kan välja att justera skattekostnaden för

det innevarande året, även om det gäller en minskad skattekostnad. Detta gäller dock bara under förutsättning att det sammantagna beloppet av sådana minskningar för enheter i staten är lägre än en miljon euro.

I artikel 25 finns också bestämmelser som gäller vad som ska göras om skattesatsen ändras. De behandlas vidare i författningskommentaren.

I artikel 25 finns också en regel som innebär att skatter som är hänförliga till justeringsbelopp, som inte betalas inom tre år efter utgången av räkenskapsåret, ska påverka skattekostnaden och leda till en omräkning av tilläggsskattebeloppet för ett tidigare år.

Bestämmelserna förs in 4 kap. 24–28 §§.

# 7 Undantag

## 7.1 Inledning

Minimibeskattningsdirektivet innehåller flera undantagsregler. Vi har samlat de flesta av dessa i 5 kap. tilläggsattelagen.

Det finns regler som ger möjlighet till ett särskilt avdrag vid beräkning av den överskjutande vinsten utifrån personalkostnader och materiella anläggningstillgångar i staten (substansbelopp). Därutöver finns särskilda regler för verksamhet av begränsad betydelse och för internationell sjöfart. Dessa behandlas i kapitlet.

I modellreglerna och direktivet finns utrymme för regler om *safe harbours*; regler som ska leda till att företag som inte är lågbeskattade inte berörs av reglerna i större omfattning än vad som är nödvändigt. I vårt arbete har vi inte kunnat lämna några förslag i dessa delar eftersom det internationella arbetet inte varit färdigt i tid.

## 7.2 Substansbelopp

**Förslag:** I enlighet med direktivet ska det i den nya lagen införas en möjlighet till avdrag för substansbelopp. Substansbeloppet beräknas för varje stat för sig, utifrån koncernenheternas personalkostnader och ett belopp som avser koncernenheternas materiella anläggningstillgångar i staten. Koncernen kan välja att inte göra avdraget. Avvikande beräkningar ska gälla för de första tio åren från det att lagen är i kraft.

I artikel 28 i direktivet finns regler om ett substansundantag. I författningsförslaget kallar vi substansundantaget för avdrag för substansbelopp. Substansbeloppet har betydelse för beräkningen av tilläggs-skatten.

Om en koncern i en stat är lågbeskattad ska ett tilläggsskattebelopp beräknas för staten. Det första steget i beräkningen är att bestämma procentsatsen för tilläggsskatt för koncernen i den aktuella staten. Därefter ska koncernens överskjutande vinst för staten beräknas. Den överskjutande vinsten beräknas genom att substansbeloppet dras av från koncernens justerade resultat. Den överskjutande vinsten ska sedan multipliceras med procentsatsen för tilläggsskatt för aktuell stat. Efter tillägg för tillkommande tilläggsskatt och avdrag för nationell tilläggsskatt erhålls tilläggsskattebeloppet för staten. Detta belopp fördelas därefter mellan koncernenheterna i staten.

Substansbeloppet är summan av personalkostnaderna och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar för alla koncernenheter som hör hemma i staten, utom för investeringsenheter.

Det är först om koncernens effektiva skattesats i staten understiger minimiskattesatsen om 15 procent som substansbeloppet kan ha någon betydelse för koncernen. Genom substansbeloppet kan en del av den avkastning som baserar sig på faktisk verksamhet i en stat undantas från tilläggsbeskattning. Tilläggsskatten beräknas då utifrån ett lägre resultat än det som har legat till grund för beräkningen av den effektiva skattesatsen.

Beräkningen av substansbeloppet utgår som redan nämnts från personalkostnader och balansvärdet på materiella anläggningstillgångar i staten. Dessa faktorer är pålitliga indikatorer på faktisk verksamhet eftersom de i allmänhet är svårare att flytta. Det är inte sannolikt att dessa faktorer leder till skattemotiverade snedvridningar. Genom undantaget träffar tilläggsskatten i större utsträckning inkomster från immateriella tillgångar.

Direktivet gör inte någon skillnad på om en koncernenhet äger eller leasar materiella anläggningstillgångar (finansiell leasing). Detta är inte avgörande för om koncernenheten bedriver faktisk verksamhet inom en stat.

Det är frivilligt för koncernen att tillämpa avdraget för substansbeloppet. Den rapporterende enheten kan i tilläggsskatterapporten välja att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet. Valet görs årligen, utifrån de förutsättningar som gäller för aktuellt räkenskapsår. Skälet till att koncernerna har fått möjlighet att välja om avdrag för substansbelopp ska tillämpas är att vissa koncerner kan anse att be-

räkningarna av avdraget är för betungande i förhållande till de fördelar som avdraget ger.

Under de första tio åren som lagen är i kraft ska andra procentsatser gälla för beräkning av personalkostnader respektive beloppet avseende materiella anläggningstillgångar. Dessa procentsatser gäller för respektive år oavsett när en koncern först omfattas av lagens tillämpningsområde.

Bestämmelser med motsvarande innehåll ska föras in i 5 kap. 2–11 §§ och i punkt 4–5 i övergångsbestämmelserna.

### 7.3 Undantag för verksamhet av begränsad betydelse

**Förslag:** I enlighet med vad direktivet föreskriver ska det i den nya lagen införas en möjlighet till undantag för verksamhet av begränsad betydelse.

I artikel 30 i direktivet finns en möjlighet för en koncern att tillämpa ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse. Undantaget kan tillämpas avseende en stat om den genomsnittliga intäkten och det genomsnittliga justerade resultatet för varje koncernenhet i den staten understiger ett visst belopp. I dessa fall ska tilläggsskattebeloppet för staten anses vara noll. Undantaget innebär att koncernen inte behöver beräkna effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för staten i fråga.

Beräkningen av intäkt och resultat grundar sig på ett genomsnitt över tre räkenskapsår. Avsikten är att minimera stora svängningar över tid.

Syftet med undantaget är att undvika att koncernen ska behöva genomföra alla de beräkningsmoment som krävs för att komma fram till en effektiv skattesats och ett tilläggsskattebelopp i situationer där tilläggsskattebeloppet är så litet att det inte motiverar de administrativa kostnader som beräkningen kräver.

Koncernen väljer själv om undantaget ska tillämpas. Det är den rapporterade enheten som gör valet genom att lämna information i tilläggsskatterapporten som visar att förutsättningarna för att tillämpa undantaget är uppfyllda. Valet görs årligen, utifrån de förutsättningar som gäller för aktuellt räkenskapsår. Förutsättningarna för undan-

taget kan därmed vara uppfyllda för ett räkenskapsår, men inte för ett annat.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 5 kap. 12–14 §§.

## 7.4 Undantag för internationell sjöfart

**Förslag:** Direktivets regler om undantag för internationell sjöfartsverksamhet ska tas in i lagen.

Internationell sjöfartsverksamhet är föremål för särskilda skatteregler i många länder, på grund av dess speciella karaktär. Eftersom sådan verksamhet ofta inte omfattas av vanlig inkomstbeskattning är den under vissa förhållanden undantagen från beräkningen av det justerade resultatet enligt artikel 17 i direktivet (jfr skäl 17 i direktivet).

Bestämmelserna utgår från tillämpningsområdet för artikel 8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet och innebär att inkomst från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska undantas vid beräkningen av det justerade resultatet. Om resultatet från sjöfartsverksamheten är en vinst ska det justerade resultatet minskas. Om resultatet är en förlust ska det justerade resultatet höjas. En vinst eller förlust från aktuell verksamhet ska inte påverka det justerade resultatet för koncernenheten.

Det finns ett tak för hur stora inkomster från den kompletterande verksamheten som kan undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Det beror på att sådan verksamhet endast ska undantas till den del den understödjer den primära sjöfartsverksamheten.

Till den del inkomster från den verksamhet som undantaget omfattar undantas från beräkningen av det justerade resultatet ska medräknade skatter på inkomsten också undantas från justerade och medräknade skatter.

Bestämmelser som motsvarar artikel 17 ska föras in i 5 kap. 15–19 §§.



# 8 En huvudregel och en kompletteringsregel för tilläggsbeskattning

## 8.1 Inledning

I detta kapitel behandlas frågan som avser i vilka fall en svensk koncernenhet ska betala tilläggsskatt och närmare vilken koncernenhet som ska betala skatten.

I minimibeskattningsdirektivet finns två regler, eller snarare grupper av regler, som anger vem som ska betala tilläggsskatt. I direktivet kallas dessa regler för inkomstinkluderingsregeln (*Income Inclusion Rule*, IIR-regeln) och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (*Undertaxed Profit Rule*, UTPR-regeln). Vi kallar reglerna för huvudregeln och kompletteringsregeln för tilläggsbeskattning.

I detta kapitel behandlar vi dessa regler. Vi redogör för hur de är tänkta att fungera. Vi diskuterar övergripande hur de ska utformas i svensk rätt. Vi redovisar också vilken väg vi valt i större frågor där direktivet ger medlemsstaterna utrymme att själva välja.

## 8.2 Allmänt om reglerna

Huvudregeln och kompletteringsregeln anger vilken eller vilka koncernenheter som ska betala tilläggsskatt och vilken andel av skatten som enheten ska betala.

Huvudregeln har företräde framför kompletteringsregeln. Den gäller såväl multinationella som nationella koncerner. Den tillämpas på svenska koncernenheter som är moderenheter. Enligt huvudregeln ska en eller flera moderenheter betala en andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet baserat på hur stort ägarintresse

moderenheten har i den lågbeskattade koncernenhetens inkomst. Skattskyldigheten avser alla koncernenheter som moderenheten direkt eller indirekt har ett ägarintresse i, oavsett om dessa hör hemma i Sverige eller utomlands. Skattskyldigheten kan avse den egna moderenheten, om den är lågbeskattad. Regeln kommer att beröra koncerner med moderföretag eller andra moderenheter i Sverige.

Kompletteringsregeln är avsedd att täcka upp i situationer där huvudregeln inte får genomslag. Den gäller endast multinationella koncerner. Den kommer att beröra koncernenheter i Sverige som har moderföretag som inte omfattas av en huvudregel som är kvalificerad på det sätt som avses i direktivet. I det följande kallar vi en sådan kvalificerad regel enbart för en huvudregel.

Svenska koncernenheter med moderföretag i Sverige eller i andra medlemsstater i EU kommer aldrig att omfattas av kompletteringsregeln, om inte moderföretaget är en undantagen enhet eller hör hemma i en medlemsstat som nyttjat möjligheten till en fördröjd tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln i artikel 50 i direktivet.

Skattskyldigheten enligt kompletteringsregeln kan avse alla koncernenheter och inte endast moderenheter. I fall där regeln är tillämplig och inte moderföretagets samtliga ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet omfattas av en huvudregel ska det som kvarstår av tillägsskattebeloppet efter tillämpning av huvudregeln allokeras till koncernenheter i stater med stöd av en kompletteringsregel som är kvalificerad på det sätt som avses i direktivet. I det följande kallar vi en sådan kvalificerad regel enbart för en kompletteringsregel. Beloppet allokeras utifrån vilken omfattning koncernens verksamhet har i de stater där de skattskyldiga koncernenheterna finns.

### 8.3 Huvudregeln

**Förslag:** Bestämmelser som motsvarar direktivets huvudregel ska införas i den nya lagen.

I artikel 5–8 i direktivet anges vilka moderenheter som är skattskyldiga enligt huvudregeln. Huvudregeln har företräde framför kompletteringsregeln. Utgångspunkten är att huvudregeln ska tillämpas så högt upp i koncernens ägarkedja som möjligt. Detta kallas för *top-down approach*. I första hand ska huvudregeln alltså tillämpas på moder-

företaget. Detta företag är bäst lämpat att säkerställa att den effektiva skattesatsen för koncernen i en stat inte understiger minimiskattnivån, eftersom det normalt är skyldigt att konsolidera räkenskaper för alla enheter i koncernen (skäl 8).

Bestämmelser som motsvarar direktivets huvudregel ska införas i den nya lagen.

### *Moderföretag*

Ett moderföretag i en koncern som omfattas av reglerna och som hör hemma i Sverige är skattskyldigt här för tilläggsskatt enligt huvudregeln, om det inte är en undantagen enhet. Skattskyldigheten avser direkt och indirekt ägda koncernenheter i Sverige, övriga unionen och tredje land, under förutsättning att koncernenheten är lågbeskattad. Skattskyldigheten gäller även moderföretaget själv, om moderföretaget är lågbeskattat (artikel 5 i direktivet).

Vanligtvis är det svenska moderföretaget den enda enheten som ska tillämpa huvudregeln. Det är endast om delägda moderenheter i koncernen omfattas av en huvudregel och dessa äger lågbeskattade koncernenheter som någon annan moderenhet än moderföretaget kommer att tillämpa huvudregeln.

Bestämmelsen förs in i 6 kap. 1 §.

### *Mellanliggande moderenhet*

Om huvudregeln inte kan tillämpas på moderföretaget ska den tillämpas på nästa dotterföretag i ägarkedjan som har ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet, så kallade mellanliggande moderenheter. Om det finns flera skattskyldiga mellanliggande moderenheter ska huvudregeln tillämpas så högt upp i ägarkedjan som möjligt. Huvudregeln ska tillämpas på mellanliggande moderenheter om moderföretaget hör hemma i tredje land och inte omfattas av en huvudregel eller om moderföretaget är en undantagen enhet (artikel 6–7 i direktivet).

Enligt denna regel kan fler än en mellanliggande moderenhet vara skattskyldig för tilläggsskatt avseende samma lågbeskattade koncernenhet. I vissa fall är det endast den högst placerade mellanliggande moderenheten som är skattskyldig för tilläggsskatt enligt huvudregeln. Det gäller om företagen ingår i samma ägarkedja och den

högre placerade mellanliggande moderenheten omfattas av en huvudregel. Därutöver krävs att den högre placerade mellanliggande moderenheten direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över den lägre placerade mellanliggande moderenheten. I sådana fall undantas den lägre placerade moderenheten från skattskyldighet för tilläggs-skatt. Undantaget ska förhindra dubbelbeskattning.

Om den högre placerade mellanliggande moderenheten inte har ett bestämmande inflytande över den lägre mellanliggande moderenheten är båda moderenheterna skattskyldiga för tilläggs-skatt avseende samma lågbeskattade koncernenhet. Båda enheterna ska då tillämpa huvudregeln och beräkna sin andel av tilläggs-skatten avseende den lågbeskattade koncernenheten. Eventuell dubbelbeskattning undanröjs genom tillämpning av artikel 10 i direktivet som gäller avräkning.

En investeringsenhet eller ett fast driftställe kan inte utgöra en mellanliggande moderenhet. Om ett fast driftställe äger andelar i en lågbeskattad koncernenhet anses andelarna tillhöra det fasta driftställets huvudenhet.

Bestämmelsen förs in i 6 kap. 2 §.

### *Delägd moderenhet*

I ägarstrukturer med delat ägande gäller inte principen att huvudregeln ska tillämpas så högt upp i ägarkedjan som möjligt. För att säkerställa att tilläggs-skatten tas ut med korrekt belopp ska ett dotterföretag som är en delägd moderenhet tillämpa huvudregeln, oavsett om moderföretaget tillämpar regeln eller inte. En moderenhet är delägd om mer än 20 procent av ägarintresset ägs av utomstående ägare. En delägd moderenhet ska tillämpa huvudregeln, om inte alla ägarintressen i den helt och hållet ägs av en annan delägd moderenhet som ska tillämpa huvudregeln (artikel 8 i direktivet).

I en ägarkedja av delägda moderenheter är det i vissa fall endast den delägda moderenheten som befinner sig överst i ägarkedjan som är skattskyldig för tilläggs-skatt enligt huvudregeln. Lägre placerade delägda moderenheter är undantagna från skyldigheten att betala tilläggs-skatt, om de helt och hållet ägs av en annan delägd moderenhet. En delägd moderenhet är annars skattskyldig för tilläggs-skatt enligt

huvudregeln, även om moderföretaget eller en högre placerad mellanliggande moderenhet också omfattas av en huvudregel.

Även med en delägd moderenhet kan situationen uppstå att fler än en moderenhet ska tillämpa huvudregeln. Avräkning sker då enligt artikel 10 i direktivet för att undvika dubbelbeskattning.

Om huvudregeln endast skulle tillämpas av moderföretaget i en ägarkedja med delägda moderenheter finns det en risk att tilläggs-skatten inte skulle kunna tas ut i sin helhet av någon stat. Det skulle minska effektiviteten och legitimiteten i systemet. Det skulle även öka risken för skatteundandragande. OECD illustrerar problemet med följande exempel i kommentaren (s. 25).

Ett moderföretag äger 60 procent av aktierna i en delägd moderenhet som i sin tur äger 100 procent av aktierna i en lågbeskattad koncernenhet. Utomstående äger resterande 40 procent av aktierna i den delägda moderenheten. Om endast moderföretaget var skattskyldigt för tilläggs-skatt enligt huvudregeln avseende den lågbeskattade koncernenheten skulle det vara skattskyldigt för en andel om 60 procent av tilläggs-skatten. Utan en särskild regel för delägda moderenheter skulle 40 procent av tilläggs-skatten avseende den lågbeskattade koncernenheten inte tas ut. Genom att en delägd moderenhet är skattskyldig för tilläggs-skatt elimineras risken att tilläggs-skatten inte betalas och minoritetsägarna får också bära en del av skattekostnaden.

Skattskyldigheten för en mellanliggande moderenhet eller delägd moderenhet avser, utöver skattskyldighet för den egna enheten om den är lågbeskattad, endast de lågbeskattade koncernenheter som den mellanliggande eller delägda moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse i. Det finns inte något krav på att den mellanliggande moderenheten eller delägda moderenheten ska ha ett ägarintresse av viss omfattning i den lågbeskattade koncernenheten. Om en sådan moderenhet direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet som ingår i samma koncern är moderenheten skattskyldig för sin andel av tilläggs-skatten avseende koncernenheten.

Bestämmelsen förs in i 6 kap. 3 §.

*Fördelning och avräkning av tilläggs katt enligt huvudregeln*

Enligt huvudregeln ska en moderenhet betala en andel av tilläggs skattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet (artikel 9 i direktivet). Denna andel motsvarar i stort sett moderenhetens andel i den lågbeskattade koncernenhetens vinst. Moderenhetens andel av tilläggs skatten beräknas utifrån direkt och indirekt ägande. Den utgörs av moderenhetens andel av den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst delat med den lågbeskattade koncernenhetens totala justerade vinst under beskattningsåret.

Om moderenheten direkt eller indirekt äger alla andelar i en lågbeskattad koncernenhet kommer dess andel av tilläggs skatten för den lågbeskattade koncernenheten alltid att vara 100 procent. Detsamma gäller moderenhetens andel av tilläggs skatten för moderenheten själv, om moderenheten är lågbeskattad.

Om den moderenhet som är skattskyldig inte helt äger den lågbeskattade koncernenheten direkt eller indirekt måste hänsyn tas till utomstående ägarintressen vid beräkningen av moderenhetens andel av den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst. Ett moderföretag måste i koncernredovisningen ta hänsyn till utomstående ägare till sina dotterbolag, för att på ett korrekt sätt redovisa sin andel av dotterbolagens vinst för sina ägare. På ett liknande sätt ska en moderenhet som är skattskyldig enligt huvudregeln beräkna hur stor andel av koncernenhetens justerade vinst som tillhör utomstående ägare, för att inte beskattningen ska bli för hög. Även en moderenhet som inte är ett moderföretag ska beräkna denna andel som om den vore ett moderföretag. Det är fråga om en hypotetisk beräkning, enligt samma principer som gäller företag som är skyldiga att lämna en koncernredovisning.

Moderenhetens andel beräknas på samma sätt oavsett om den avser koncernenheter i Sverige eller utomlands.

Det är möjligt att fler än en moderenhet är skattskyldig enligt huvudregeln avseende samma lågbeskattade koncernenhet. Det kan inträffa när två mellanliggande moderenheter är skattskyldiga enligt huvudregeln avseende samma lågbeskattade koncernenhet och den högre placerade mellanliggande moderenheten inte har ett bestämmande inflytande i den lägre placerade mellanliggande moderenheten, medan den lägre placerade mellanliggande moderenheten ensam äger den lågbeskattade koncernenheten. Det kan även inträffa om ägar-

kedjan innehåller två delägda moderenheter och inte någon av dem helt äger den andra.

I dessa fall ska en moderenhet avräkna tilläggsskatt som en lägre placerad moderenhet i samma ägarkedja ska betala avseende samma lågbeskattade koncernenhet (artikel 10 i direktivet). Avräkningsregeln ska förhindra dubbelbeskattning av koncernens justerade vinst. En andel av koncernens justerade vinst ska endast beskattas i en stat.

Bestämmelserna förs in i 6 kap. 4–5 §§.

## 8.4 Kompletteringsregeln

### 8.4.1 Allmänt om kompletteringsregeln

**Förslag:** Bestämmelser för beräkning och allokering av kompletterande tilläggsskatt som motsvarar direktivets kompletteringsregel ska införas i den nya lagen. Det bör inte anges att kompletteringsregeln endast ska gälla om moderföretaget hör hemma i tredje land.

Kompletteringsregeln tillämpas i vissa fall då huvudregeln inte leder till att tilläggsskattebelopp betalas alls eller fullt ut. Kompletteringsregeln tillämpas på svenska koncernenheter i multinationella koncerner. En koncernenhet behöver inte vara moderenhet för att vara skattskyldig för tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln, utan alla koncernenheter i Sverige kan vara skattskyldiga enligt kompletteringsregeln. Skattskyldigheten avser kompletterande tilläggsskatt. Den kompletterande tilläggsskatten beräknas genom att lägga samman koncernens samtliga tilläggsskattebelopp efter vissa justeringar för de andelar som ska betalas enligt en huvudregel. Kompletterande tilläggsskatt allokeras till stater enligt en annan metod än den som gäller för huvudregeln.

Kompletteringsregeln tillämpas i följande fall (artikel 12.1 och artikel 13.1):

- Då moderföretaget hör hemma i ett tredjeland som inte tillämpar en huvudregel.
- Då moderföretaget är en undantagen enhet.

- Då moderföretaget hör hemma i ett lågbeskattat tredjeland som inte tillämpar en huvudregel avseende lågbeskattade koncernenheter i den egna staten.

Inom unionen ska moderföretag omfattas av en huvudregel i förhållande till sina lågbeskattade koncernenheter. Det finns dock ett undantag i direktivet som gäller medlemsstater där högst tolv moderföretag hör hemma (artikel 50.1). Dessa medlemsstater kan välja att inte tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln under de första sex åren som följer på den 31 december 2023. Sverige har en skyldighet att säkerställa att koncernenheterna i en sådan koncern omfattas av tilläggsbeskattningen enligt kompletteringsregeln i Sverige under denna period (artikel 50.2). I författningstexten bör det därför inte finnas någon begränsning till att kompletteringsregeln endast ska gälla när moderföretaget hör hemma i tredjeland.

#### *Beräkning av kompletterande tilläggsbeskattning*

Tilläggsbeskattningen enligt kompletteringsregeln tar liksom för huvudregeln sin utgångspunkt i det tilläggsbeskattningsbelopp som beräknas för varje lågbeskattad koncernenhet i koncernen. Beloppet beräknas på samma sätt för båda reglerna. Det är samma totala tilläggsbeskattningsbelopp för en lågbeskattad koncernenhet som ska betalas enligt båda reglerna. Att tillämpningen av reglerna utgår från samma beräkning av skattebeloppet ska minska administrativa kostnader och förhindra dubbelbeskattning.

Enligt huvudregeln fördelas tilläggsbeskattningen mellan skattskyldiga koncernenheter utifrån deras ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten. Enligt kompletteringsregeln läggs tilläggsbeskattningsbeloppet för de lågbeskattade koncernenheterna samman i en pott (artikel 14.1–2). För att upprätthålla prioriteringsordningen mellan reglerna ska avdrag göras för andel av tilläggsbeskattningsbelopp som tas ut med stöd av en huvudregel. Hur stort avdrag som ska göras beror på moderföretagets ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten. Det avdraget måste därför göras separat för varje enhets tilläggsbeskattningsbelopp och alltså innan dessa förs samman i den gemensamma potten.



Tilläggskattebeloppet ska minskas till noll om moderföretagets samtliga ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten innehas direkt eller indirekt genom moderenheter som omfattas av en huvudregel (artikel 14.3). Om moderföretaget inte omfattas av en huvudregel, men en mellanliggande moderenhet eller delägd moderenhet gör det i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten och den eller dessa moderenheter äger moderföretagets samtliga andelar i den lågbeskattade koncernenheten ska tilläggskattebeloppet inte ingå i beräkningen enligt kompletteringsregeln.

Om inte moderföretagets alla ägarintressen innehas genom en eller flera moderenheter som omfattas av en huvudregel ska tilläggs-skatten avseende den lågbeskattade koncernenheten minskas med en moderenhets andel av tilläggs-katt som ska tas ut med stöd av en huvudregel (artikel 14.4).

Det kan finnas situationer då en moderenhet omfattas av en huvudregel i förhållande till en lågbeskattad koncernenhet, men då tillämpningen av huvudregeln inte medför att hela det tilläggskattebelopp som hänför sig till moderföretagets ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten tas ut. Så kan det bli om moderföretaget inte omfattas av en huvudregel och direkt eller indirekt har ett större ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten än den mellanliggande moderenhet eller de mellanliggande moderenheter som tillämpar en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten. I dessa fall ska andelen tilläggs-katt som tas ut från mellanliggande moderenheter avseende en lågbeskattad koncernenhet dras av från tilläggs-katten för denna koncernenhet.

Med stöd av kompletteringsregeln finns det alltså i vissa fall möjlighet att ta ut en större del av tilläggs-katten än då huvudregeln tillämpas på moderföretaget. Den kompletterande tilläggs-katt som kan tas ut med stöd av kompletteringsregeln är inte begränsad till moderföretagets andel av tilläggs-kattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet enligt huvudregeln. Även sådan tilläggs-katt som enligt huvudregeln skulle hänföras till minoritetsägare i den lågbeskattade koncernenheten kan tas ut med stöd av kompletteringsregeln.

Den totala potten av koncernens samtliga tilläggs-kattebelopp efter avdrag för andel av tilläggs-kattebelopp som ska betalas med stöd av en huvudregel enligt ovan utgör koncernens samlade kompletterande tilläggs-katt.

Bestämmelserna förs in i 6 kap. 8 §.

*Allokering av kompletterande tilläggsbeskattning*

Den kompletterande tilläggsbeskattningen ska allokeras till de stater där koncernen har koncernenheter, om dessa stater tillämpar en kompletteringsregel. Det innebär att kompletterande tilläggsbeskattning även kan allokeras till lågbeskattade stater, om sådana stater omfattas av en kompletteringsregel.

Allokeringen sker utifrån en formel baserad på värdet för materiella tillgångar och antalet anställda i de olika staterna (artikel 14.5). Respektive faktor utgör hälften av värdet. Allokeringen av antalet anställda och värdet av materiella tillgångar visar på var verksamheten bedrivs. Genom att de tillmäts lika värde beaktas att det finns skillnader mellan olika slags verksamheter.

Den kompletterande tilläggsbeskattningen ska allokeras till stater där koncernen bedriver verksamhet. Allokeringsmekanismen ska vara enkel att tillämpa och transparent. Det antas vidare att de stater där koncernen bedriver faktisk verksamhet är de stater där koncernen har kapacitet att betala tilläggsbeskattningen. Formeln i den svenska författningstexten anger hur stor andel av tilläggsbeskattningen som ska allokeras till den svenska delen av koncernen.

Formelns faktorer läggs samman stat för stat och utgår från information som krävs i koncernens land-för-land-rapport. Definitionerna av antalet anställda och värdet av materiella anläggningstillgångar stämmer inte helt överens med definitionerna OECD:s BEPS-rapport avseende åtgärd 13<sup>1</sup>. Begreppen är dock likartade. Koncernen kan upprätta land-för-land-rapporten utifrån definitionerna för tilläggsbeskattning för att underlätta tillämpningen.

Endast anställda och materiella tillgångar hos koncernenheter som hör hemma i en stat med en kompletteringsregel beaktas i formeln. Syftet med denna avgränsning är att säkerställa att tilläggsbeskattningen allokeras till stater där skatten tas ut.

Bedömningen av hur stor andel av den kompletterande tilläggsbeskattningen som ska allokeras till respektive stat görs för varje beskattningsår och för varje koncern för sig. OECD förutsätter dock att andelen inte varierar särskilt mycket mellan åren, om inte koncernen genomför någon större omstrukturering.

---

<sup>1</sup> OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

Investeringsenheter är undantagna från kompletteringsregelns tillämpningsområde (artikel 12.3, 13.3 och 14.7). Detta gäller sådana enheter som inte är moderföretag, eftersom investeringsenheter som är moderföretag helt är undantagna från lagens tillämpningsområde. Syftet är att dessa enheters skatteneutralitet i förhållande till ägare utanför koncernen inte ska påverkas av tilläggsbeskattning. Anställda och materiella anläggningstillgångar hos sådana enheter ska inte heller tas med i formeln för allokering av kompletterande tilläggsskatt.

Någon ytterligare kompletterande tilläggsskatt ska inte allokeras till en stat som inte har tagit ut den kompletterande tilläggsskatt som tidigare allokerats till staten (artikel 14.8). En sådan stats andel av den kompletterande tilläggsskatten ska vara noll. I det fall en andel av tilläggsskatten som är lika med noll skulle fördelas till samtliga stater med en kompletteringsregel gäller inte det nämnda undantaget (artikel 14.9). Eftersom vi nedan föreslår att Sverige ska genomföra justeringen enligt kompletteringsregeln genom en ytterligare tilläggsskatt kommer detta inte att bli aktuellt för svensk del. Genom att den kompletterande tilläggsskatten kan påföras direkt i sin helhet uppfylls kraven i direktivet. Det finns därför inte skäl att genomföra artikel 14.9 i Sverige.

Direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att bestämma hur kompletteringsregeln ska utformas. En justering ska göras som medför att den kompletterande tilläggsskatten enligt artikel 14 tas ut. Enligt direktivet kan justeringen göras genom att påföra en tilläggsskatt eller genom att neka ett avdrag mot den beskattningsbara inkomsten. Vi kommer nedan i avsnitt 8.4.2 att redogöra för vilka argument som finns för respektive lösning och vilket alternativ vi föreslår.

Varken direktivet eller modellreglerna ger någon anvisning om vilken koncernenhet eller vilka koncernenheter som ska betala tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln, i det fall koncernen har flera enheter i Sverige. Det är upp till medlemsstaterna att bestämma. Detta diskuteras nedan i avsnitt 8.4.3.

Bestämmelserna förs in i 6 kap. 9–10 §§.

## 8.4.2 Utformning av justeringen enligt kompletteringsregeln

**Förslag:** Kompletterande tilläggsskatt bör påföras skattskyldiga koncernenheter som en separat skatt.

Kompletteringsregeln ska säkerställa att huvudregeln kan fungera enligt sitt syfte, alltså att ta ut tilläggsskatt avseende lågbeskattade koncernenheter. Kompletteringsregeln antas inte få något större tillämpningsområde.

### *Krav på utformningen*

Som har framgått ovan kan kompletteringsregeln utformas på olika sätt. Av artikel 12.1–2 i direktivet framgår följande.

Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en tredjelandsjurisdiktion som inte tillämpar en kvalificerad IIR-regel, eller om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är en undantagen enhet, ska medlemsstaterna säkerställa att de koncernenheter som är belägna i unionen i den medlemsstat där de är belägna omfattas av en justering lika med det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten under räkenskapsåret i enlighet med artikel 14.

För detta ändamål kan en sådan justering ske i form av antingen en tilläggsskatt som ska betalas av dessa koncernenheter eller ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten för dessa koncernenheter, vilket leder till ett belopp på skatteskulden som är nödvändigt för att uppbära det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten.

Om en medlemsstat tillämpar justeringen enligt punkt 1 i denna artikel i form av ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten, ska denna justering i möjligaste mån tillämpas med avseende på det beskattningsår under vilket det räkenskapsår, för vilket tilläggsskattebeloppet enligt UTPR-regeln beräknades och fördelades på en medlemsstat i enlighet med artikel 14, löper ut.

Eventuella tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som återstår att betala med avseende på ett beskattningsår till följd av tillämpningen av ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten under det beskattningsåret ska i möjligaste mån föras över och ska med avseende på varje påföljande beskattningsår omfattas av justeringen enligt punkt 1 till dess att hela det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten under det beskattningsåret har betalats.

Artikel 13.1–2, som avser situationen då moderföretaget i en multinationell koncern hör hemma i ett lågbeskattat tredjeland, är i relevanta delar likalydande.

Enligt direktivet ska en justering göras som medför att den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till Sverige med stöd av kompletteringsregeln tas ut från svenska koncernenheter. Direktivet ger

medlemsstaterna två alternativa möjligheter till utformning av denna justering. En sådan justering kan antingen göras genom att påföra en tilläggsskatt eller att neka ett avdrag mot den beskattningsbara inkomsten, vilket ökar den beskattningsbara inkomsten och därmed inkomstkatten. Båda alternativen ska medföra att samma skattekostnad tas ut från koncernenheten. Med det första alternativet uppstår en skattekostnad genom en separat tilläggsskatt och genom det andra alternativet genom en högre inkomstkatt.

Vid val av utformning av reglerna bör det beaktas att de ska uppfylla de krav som direktivet och modellreglerna ställer på en kompletteringsregel. Såväl de skattskyldiga enheterna som andra länders skattemyndigheter kan behöva utvärdera om den svenska kompletteringsregeln uppfyller kraven. Kompletterande tilläggsskatt ska endast allokeras till stater med en kompletteringsregel som uppfyller kraven. Att regeln uppfyller kraven är därmed avgörande för att systemet för tilläggsbeskattning ska fungera på avsett sätt.

Avgörande för bedömningen är att det avsedda syftet med reglerna i direktivet uppnås; att den del av tilläggsskattebeloppet som inte tagits ut genom tillämpning av huvudregeln tas ut med stöd av kompletteringsregeln. Regeln ska också administreras i enlighet med direktivet och svensk lag får inte erbjuda några fördelar till koncerner relaterade till dessa regler.

### *Justering genom separat tilläggsskatt*

Frågan är vilken utformning av kompletteringsregeln som är mest lämplig för svenska förhållanden.

Att modellreglerna och direktivet innehåller flera alternativ till utformning av kompletteringsregeln kan bero på att utformningen av regeln i modellreglerna har ändrats under arbetet med att ta fram reglerna. I den preliminära rapport som OECD publicerade den 14 oktober 2020 skulle allokeringen av kompletterande tilläggsskatt i första hand göras utifrån den skattskyldiga koncernenhetens andel av koncernens avdragsgilla betalningar till den lågbeskattade koncernenheten och i andra hand utifrån den skattskyldiga koncernenhetens andel av koncerninterna nettoutgifter. Skatten skulle betalas genom

att avdrag för koncerninterna betalningar nekades eller genom motsvarande justering enligt nationell rätt<sup>2</sup>.

Utöver att fungera som en kompletteringsregel till huvudregeln syftade regeln även till att i sig motverka erodering av skattebasen genom avdragsgilla koncerninterna betalningar. Om inte all kompletterande tilläggs katt kunde tas ut genom att vägra avdrag för koncerninterna avdragsgilla betalningar till den lågbeskattade koncernenheten skulle allokering av tilläggs katten i andra hand ske till koncernenheter med koncerninterna nettoutgifter. Detta skulle förhindra kringgående av reglerna genom att koncerner genomför transaktioner via enheter som inte omfattas av reglerna<sup>3</sup>.

I den slutliga utformningen av modellreglerna, som direktivet grundar sig på, allokeras den kompletterande tilläggs katten utifrån andra faktorer. Det finns heller inte något krav på att vägrat avdrag avser koncerninterna transaktioner. Det finns därmed inte längre någon logisk koppling till att skatten ska tas ut just genom att avdrag nekas för kostnader.

Enligt vår mening finns det flera fördelar med att påföra skattskyldiga koncernenheter en separat tilläggs katt. Vi har inte identifierat några starka skäl som talar mot en sådan utformning.

Det tyngsta och kanske helt avgörande argumentet för att inte välja ett alternativ med nekat avdrag är att det ger förutsättningar för att i princip helt särskilja tilläggs kattsystemet från övrig inkomstbeskattning av enheterna. Fördelarna med det väger tungt. Det innebär bland annat att de problem som kan uppstå när resultat ändras i efterhand blir avsevärt mindre än om tilläggs kattsystemet och den vanliga inkomstbeskattningen byggs ihop genom att tilläggs katten betalas genom ändringar av underlaget för bolagss katt. Det finns emellertid även andra argument.

Det är generellt sett enklare att ha en ”rak” tilläggs beskattning än att neka ett avdrag. Efter att den kompletterande tilläggs katten beräknats och allokerats påförs skatten den eller de skattskyldiga koncernenheterna. Ett nekat avdrag skulle kräva ett ytterligare steg för att beräkna hur stort avdrag som ska nekas för att uppnå den avsedda skattekostnaden.

---

<sup>2</sup> OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>, s. 123 ff.

<sup>3</sup> OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 128.

Möjligheten att neka avdrag begränsas även av koncernenhetens underlag för avdrag. En tilläggsskatt kan påföras oavsett vilka inkomster och utgifter den skattskyldiga koncernenheten har. Avdrag kan endast nekas till den del det finns underlag för avdrag.

Av direktivet framgår att om justeringen genomförs genom att neka avdrag behöver medlemsstaterna införa ett system för att föra tilläggsskatt som inte har kunnat tas ut vidare framåt i tiden. Om den eller de skattskyldiga koncernenheterna under beskattningsåret inte har tillräckligt underlag för att nekade avdrag ska resultera i att hela den kompletterande tilläggsskatten kan tas ut ska resterande skatt föras över till nästkommande år och då vara föremål för justering på nytt. Om samma situation upprepar sig det året ska beloppet föras vidare till nästkommande år och så vidare utan tidsgräns (artikel 12.2 och 13.2). Direktivet synes förutsätta att denna situation endast uppkommer om justering i form av nekat avdrag införs.

Om den kompletterande tilläggsskatten för en multinationell koncern i en stat inte har kunnat tas ut under ett beskattningsår ska staten som huvudregel heller inte ingå i allokeringen av ny kompletterande tilläggsskatt för koncernen förrän koncernen har betalat tidigare allokerad kompletterande tilläggsskatt i sin helhet (artikel 14.8). Eftersom ett system med att föra kvarvarande tilläggsskatt framåt i tiden endast behövs vid justering genom nekat avdrag borde detta inte inträffa när justeringen genomförs genom en tilläggsskatt. En stat med justering i form av separat tilläggsskatt borde därmed ingå i allokeringen av kompletterande tilläggsskatt varje år då sådan skatt finns att allokera.

Med ett system för att föra skatten framåt i tiden skulle det behöva övervägas om det finns behov av att införa regler för att hantera situationen att en koncernenhet förvärvas av ägare utanför koncernen eller likvideras. Vid förvärv kan tilläggsskatten återföras till koncernen eller fortsatt belasta den förvärvade koncernenheten. Vid likvidation skulle det kunna vara nödvändigt att ta ut tilläggsskatten eller att återföra den till koncernen.

En tilläggsskatterapport ska lämnas in inom 15 månader från det att koncernens beskattningsår löpt ut. En sådan rapport kan därmed lämnas in till Skatteverket efter att koncernenhetens inkomstdeklaration för aktuellt beskattningsår ska lämnas in. Om det först i samband med att tilläggsskatterapporten lämnas in kommer fram att en koncernenhet ska nekas avdrag mot den beskattningsbara inkomsten

kan koncernenheten behöva begära omprövning av beskattningen för att en sådan justering ska beaktas. Det skulle eventuellt krävas särskilda regler för omprövning i en sådan situation. En kompletterande tilläggsskatt kan påföras koncernenheten utan att behöva justera koncernenhetens inkomstbeskattning i efterhand.

Om justeringen utformas som en tilläggsskatt kan en situation uppstå som inte uppstår om avdrag nekas. I teorin skulle kompletterande tilläggsskatt kunna påföras en koncernenhet i Sverige som inte har någon inkomst och som inte heller har något ägarintresse i någon av de lågbeskattade koncernenheterna som tilläggsskatten hänför sig till. Den skattskyldiga enheten skulle då inte heller få del av den lågbeskattade koncernenhetens vinst genom utdelning.

Det finns många faktorer som påverkar storleken på den kompletterande tilläggsskatten och svenska koncernenheters förmåga att betala den. Det går därför inte att bedöma hur vanligt detta skulle bli. Formeln allokering dock skatten till stater där koncernen har verksamhet. Det är därmed sannolikt att det i dessa stater även finns inkomster till att betala tilläggsskatten.

Den tanke som genomsyrar minimibeskattningsdirektivet är vidare att moderföretaget ska ansvara för koncernens lågbeskattade koncernenheter. Vi bedömer att moderföretaget bör kunna tillgodose den skattskyldiga enhetens behov av kapital för att betala tilläggsskatten genom aktieägartillskott.

### *Sammanfattning*

Sammantaget bör kompletteringsregeln utformas på det sättet att kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter påförs koncernenheterna som en tilläggsskatt. En sådan utformning kan enkelt infogas i systemet för tilläggsbeskattning. En justering genom nekat avdrag skulle genom ett ökat antal regler öka den administrativa bördan för såväl skattskyldiga som Skatteverket utan att någon fördel uppstår. Alternativet med en tilläggsskatt skulle inte kräva att lika många regler införs, det skulle vara enklare att tillämpa och fungera mer effektivt. Utifrån syftet att tilläggsskatten ska tas ut med fullt belopp så fort som möjligt framstår det som en mer ändamålsenlig lösning att utforma justeringen som en tilläggsskatt.

Bestämmelserna förs in i 6 kap. 6–7 §§.



### *Beloppsbegränsning för kompletterande tilläggsbeskattning?*

**Förslag:** Något tak för tilläggsbeskattning enligt kompletteringsregeln bör inte införas.

Vissa länder som avser att införa modellreglerna överväger att införa ett tak för tilläggsbeskattningen enligt kompletteringsregeln motsvarande berörda koncernenheters betalningar under beskattningsåret<sup>4</sup>.

Direktivet föreskriver inte något sådant tak. Inte heller modellreglerna eller kommentaren till modellreglerna föreskriver något tak för att en tilläggsbeskattning ska utgöra en motsvarande justering som ett vägrat avdrag. Vi föreslår därför inte något tak för kompletterande tilläggsbeskattning.

#### **8.4.3 Fördelning av kompletterande tilläggsbeskattning mellan svenska koncernenheter**

**Förslag:** Varje svensk koncernenhet som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsbeskattningen avser ska betala en andel av den kompletterande tilläggsbeskattning som allokeras till Sverige enligt kompletteringsregeln. Andelen är lika med koncernenhetens andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige under samma beskattningsår som tilläggsbeskattningen avser.

De svenska koncernenheterna kan gemensamt ansöka om att en av dem ska vara ansvarig skattskyldig för kompletterande tilläggsbeskattning. Ansökan kan avse vilken svensk koncernenhet som helst. Ansökan ska göras till Skatteverket senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår den avser.

Om koncernen väljer att en koncernenhet ska vara ansvarig skattskyldig och denna koncernenhet inte betalar skatten får Skatteverket besluta att en eller flera andra svenska koncernenheter är solidariskt betalningsansvariga för kompletterande tilläggsbeskattning.

Kompletteringsregeln är i direktivet och modellreglerna utformad på det sättet att den allokerar kompletterande tilläggsbeskattning till en stat där koncernen har koncernenheter som omfattas av en kompletterings-

<sup>4</sup> Se till exempel OECD Pillar 2, Consultation on implementation, January 2022, s. 38 ff. och OECD Pillar Two: GloBe rules for New Zealand, An officials' issues paper, May 2022, s. 64 ff.

regel. Det kan dock förekomma att koncernen har flera skattskyldiga koncernenheter i en stat. Varken modellreglerna eller direktivet ger någon ledning i frågan om vilken eller vilka koncernenheter som då ska betala tilläggs-skatten. En eller flera koncernenheter kan betala. Det är upp till medlemsstaterna att bedöma hur skatten bör fördelas.

Vid utformning av reglerna bör hänsyn tas till flera aspekter. Reglerna bör vara enkla att tillämpa. De ska fungera för koncerner av skiftande storlek och sammansättning. De ska effektivt leda till att skatten tas ut. Minoritetsägares intressen kan behöva beaktas. Risker för skatteplanering i syfte att undvika tilläggs-skatten bör minimeras. Samtidigt antas att kompletteringsregeln endast kommer att tillämpas i begränsad omfattning.

Vi bedömer att följande ordning kan tillgodose nämnda intressen på ett rimligt sätt. Som utgångspunkt ska varje svensk koncernenhet vara skattskyldig för kompletterande tilläggs-skatt som fördelas till svenska koncernenheter med en andel som motsvarar koncernenhetens andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggs-skatten avser. Koncernen har dessa siffror tillgängliga för allokeringen av kompletterande tilläggs-skatt. Denna fördelning leder sannolikt till att skatten fördelas till koncernenheter med inkomstgenererande verksamhet och skatteförmåga.

Utträde ur koncernen befriar inte från ansvar för tilläggs-skatt som avser tidigare beskattningsår. Betalningsskyldigheten gäller för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit koncernenhet.

I det fall de svenska koncernenheterna gemensamt ansöker om att en svensk koncernenhet ska vara ansvarig skattskyldig för kompletterande tilläggs-skatt ska Skatteverket besluta om detta, om ansökan görs av samtliga svenska koncernenheter och i rätt tid. Den ansvariga koncernenheten är då ensamt skattskyldig för skatten. Om Skatteverket beslutar om det är en eller flera andra svenska koncernenheter solidariskt betalningsskyldiga för skatten. Den kompletterande tilläggs-skatten har normalt inte större anknytning till en viss koncernenhet än till en annan. Det är då naturligt att koncernenheterna solidariskt ansvarar för inbetalning av skatten, även om skulden egentligen inte härrör från någon av dessa koncernenheter.

Denna ordning bör vara förutsebar och enkel att tillämpa för såväl skattskyldiga som Skatteverket. Koncernen kan genom eget agerande påverka att den kompletterande tilläggs-skatten fördelas till en kon-

cernenhet som har förmåga att betala skatten. Koncernen bör dock inte ges möjlighet att själv besluta vilken koncernenhet som ska vara skattskyldig, om det inte kombineras med ett solidariskt betalningsansvar.

Skatteverket beslutar om en ansvarig skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln efter ansökan av samtliga svenska koncernenheter gemensamt. En ansökan om ensam skattskyldighet ska göras senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår som ansökan avser för att beaktas för detta beskattningsår. Vid denna tidpunkt bör koncernen ha kännedom om vilken koncernenhet som bäst klarar att bära kostnaden.

Den solidariska betalningsskyldigheten för tilläggsskatt uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga koncernenheter i den svenska delen av koncernen. Tidpunkten är den då aktuellt beskattningsår löper ut.

Ansvaret ska upphöra om den ansvariga koncernenheten utträder ur koncernen eller om samtliga koncernenheter anmäler att ansvaret ska upphöra.

Kronofogden kan driva in skattebeloppet från vilken av koncernenheterna som helst om skatten inte betalas i rätt tid (jfr 70 kap. 1 § SFL).

Vid införandet av ett solidariskt betalningsansvar krävs i det fortsatta lagstiftningsarbetet vissa ytterligare överväganden gällande hur det solidariska betalningsansvaret ska hanteras i förhållande till systemet med skattekonto. Vi har inom ramen för vårt uppdrag inte kunnat prioritera att utreda dessa frågor.

Bestämmelserna förs in i 6 kap. 11 § och 10 kap. 12 §.

## 8.5 Inledande fas av internationell verksamhet

**Förslag:** Bestämmelser ska införas i enlighet med direktivet avseende undantag i vissa fall från tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Motsvarande undantag ska även gälla för när en stor nationell koncern först omfattas av lagen.

I artikel 49 i direktivet finns undantagsregler för en koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Under de första fem åren som en multinationell koncern omfattas av lagens tillämpningsområde ska

inte någon kompletterande tilläggsskatt betalas. Undantaget gäller om moderföretaget hör hemma i tredjeland. Detta kommer alltid att vara fallet vid tillämpning av kompletteringsregeln, utom då moderföretaget hör hemma i en medlemsstat inom EU som väljer att tillämpa undantaget för fördröjd tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln i artikel 50.2.

Det finns även ett undantag som gäller tilläggsskatt enligt huvudregeln för lågbeskattade svenska koncernenheter. Undantaget gäller moderföretag eller mellanliggande moderenheter vars moderföretag är undantagna enheter. Dessa moderenheter ska inte betala sådan tilläggsskatt under de första fem åren av en multinationell koncerns inledande fas av internationell verksamhet.

Motsvarande gäller för angivna moderenheter i en nationell koncern under de första fem åren som koncernen först omfattas av lagens tillämpningsområde. För dessa koncerner inleds femårsperioden den första dagen på räkenskapsåret som en sådan koncern omfattas av lagen.

Vad som avses med inledande fas av internationell verksamhet är särskilt definierat i direktivet. Under denna period har koncernen verksamhet i ett begränsat antal stater och ett begränsat redovisat nettovärde för materiella anläggningstillgångar.

Den koncernenhet som lämnar tilläggsskatterapport ska underätta Skatteverket när koncernen påbörjat sin inledande fas av internationell verksamhet.

För de koncerner som omfattas av lagens tillämpningsområde när den träder i kraft ska femårsperioden för undantagen påbörjas när lagen träder i kraft.

Bestämmelserna förs in i 6 kap. 12–14 §§ och 10 kap. 18 §.

## 9 Nationell tilläggsskatt

### 9.1 Inledning

Minimibeskattningsdirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att införa en nationell tilläggsskatt. En sådan skatt ska beräknas och betalas på överskjutande vinst för alla lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i direktivet (artikel 1.2).

En nationell tilläggsskatt leder till att tilläggsskattebeloppet betalas i den medlemsstat där ett lågbeskattat dotterbolag hör hemma i stället för i den stat där moderföretaget hör hemma. Den nationella tilläggsskatten ger alltså den stat i vilken den lågbeskattade enheten hör hemma företräde till skatteintäkterna från tilläggsbeskattning.

Det är upp till varje medlemsstat att avgöra om en sådan tilläggsskatt ska införas. Vårt uppdrag är att analysera om det finns ett behov av nationell tilläggsskatt och om det är lämpligt att införa regler om en sådan skatt. Vi ska även analysera om det finns alternativa lösningar som innebär att sådana regler inte behövs.

Även om vi inte föreslår några svenska regler om nationell tilläggsskatt ska vi lämna förslag på hur sådana regler kan utformas, bland annat för att vara förenliga med EU-rätten.

Kapitlet inleds med en introduktion till nationell tilläggsskatt. Därefter diskuterar vi hur ett sådant regelverk kan utformas. Slutligen redogör vi för vilka effekter en sådan skatt kan förväntas få och vår bedömning av om ett sådant regelverk bör införas i Sverige.

### 9.2 Allmänt om nationell tilläggsskatt

Syftet med en nationell tilläggsskatt är att de skatteintäkter som en tilläggsbeskattning ger upphov till när det finns lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i Sverige ska komma Sverige till del (skäl 13).

På motsvarande sätt påverkar en nationell tilläggsskatt i en lågbeskattad stat den tilläggsskatt som ska betalas av en moderenhet i Sverige. Nationell tilläggsskatt som betalas i en lågbeskattad koncernenhets hemstat ska nämligen dras av från den tilläggsskatt som ska betalas av moderenheten i Sverige. Om tilläggsskattebeloppet i sin helhet betalas i den lågbeskattade koncernenhets hemstat genom nationell tilläggsskatt ska moderenhetens tilläggsskatt avseende samma koncernenhet sänkas till noll (artikel 11.2 första stycket).

I det fall den nationella tilläggsskatten beräknas enligt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard eller enligt en internationell redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp över huvud taget inte beräknas för koncernenheter i en sådan stat (artikel 11.2 andra stycket). Om Sverige inför en nationell tilläggsskatt innebär det alltså i praktiken att lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i Sverige i många fall inte kommer att beröras av den internationella tilläggsskatten.

Det är bara medlemsstater i EU som är bundna av den bestämmelse som hindrar internationell tilläggsbeskattning när det finns en nationell tilläggsskatt som beräknats med ledning av en allmänt erkänd redovisningsstandard, eftersom denna regel bara finns i minimibeskattningsdirektivet.

En fordran på nationell tilläggsskatt preskriberas vid utgången av det fjärde räkenskapsåret efter det år den förföll till betalning. Om fordran preskriberas ska beloppet ”återföras” till internationell tilläggsbeskattning och Sverige har inte längre rätt att driva in skatten (artikel 11.3).

I det fall Sverige väljer att tillämpa ett regelverk för nationell tilläggsskatt ska Europeiska kommissionen underrättas om valet. En anmälan till kommissionen ska göras inom fyra månader från det att den lag som inför en nationell tilläggsskatt har antagits. Syftet med underrättelsen är att såväl andra stater som multinationella koncerner ska få veta att nationell tilläggsskatt tas ut av koncernenheter som hör hemma i Sverige.

Om Sverige väljer att tillämpa en nationell tilläggsskatt är det bindande under tre år. Vid utgången av varje treårsperiod ska valet förnyas automatiskt, såvida det inte återkallas. Om Sverige återkallar sitt val ska detta anmälas till kommissionen senast fyra månader före utgången av treårsperioden (skäl 13 och artikel 11.4).

## 9.3 Hur bör ett regelverk för nationell tilläggsskatt utformas?

### 9.3.1 Krav på utformningen

En nationell tilläggsskatt ska utformas så att den uppfyller direktivets och modellreglernas krav på en sådan skatt. Den ska även i övrigt vara förenlig med EU-rätten.

#### Direktivet och modellreglerna

Modellreglerna innehåller inte någon bestämmelse om hur regelverket ska se ut. Såväl modellreglerna som direktivet innehåller dock en definition av vad som utgör en kvalificerad nationell tilläggsskatt. I fortsättningen kallar vi en sådan tilläggsskatt enbart för nationell tilläggsskatt.

Definitionen ska ge skattskyldiga och skattemyndigheter ledning vid bedömningen av om koncernenheter är föremål för en nationell tilläggsskatt i en annan stat som uppfyller direktivets krav på en sådan skatt. Eftersom nationell tilläggsskatt ska dras av från tilläggsskatt i moderenhetens hemstat måste staterna kunna skilja en nationell tilläggsskatt från liknande skatter som inte får samma rättsverkningar. Andra skatter kan behandlas som medräknade skatter enligt 3 kap.

Enligt direktivet avses med kvalificerad nationell tilläggsskatt följande (artikel 3.28).

(E)n tilläggsskatt som genomförs i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion, förutsatt att denna jurisdiktion inte tillhandahåller några fördelar relaterade till dessa regler, och som

a) föreskriver fastställande av överskjutande vinst för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen i enlighet med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler och tillämpningen av minimiskattesatsen på dessa överskjutande vinster för jurisdiktionen och de koncernenheterna i enlighet med de regler som fastställs i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler, och

b) administreras på ett sätt som är förenligt med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler.

Definitionen i modellreglerna av en nationell tilläggsskatt i artikel 10.1.1 är i allt väsentligt likalydande med definitionen i direktivet. OECD:s kommentar ger också ledning (jfr kommentaren s. 28 och 212).

Med en nationell tilläggsskatt menas en skatt som tillämpas på justerad vinst hos koncernenheter som hör hemma i staten och som höjer skattenivån i staten på denna vinst upp till miniminivån. En nationell tilläggsskatt ska tillämpas på alla koncernenheter i staten, oavsett om de är moderenheter eller inte.

En nationell tilläggsskatt får inte tillhandahålla några fördelar relaterade till regelverket. Avsikten är att samma villkor ska gälla i alla stater som har implementerat reglerna.

Med fördelar avses alla förmåner som en stat kan tillhandahålla en skattskyldig. Det omfattar bland annat skattelättnader, bidrag och subventioner, oavsett hur de skattskyldiga tillgodogör sig dessa. Exempelvis kan en nationell tilläggsskatt inte anses uppfylla direktivets krav om tilläggsskatten räknas av från annan skatt.

Det är omständigheterna i det enskilda fallet som är avgörande vid bedömningen av om en fördel är relaterad till den nationella tilläggsskatten. Det måste beaktas att syftet är att åstadkomma jämlika villkor i olika stater. Felaktig tillämpning som beror på att reglerna implementerats och tillämpas olika ska undvikas.

Generella skatteförmåner och bidrag som tillkommer alla skattskyldiga kan inte anses vara relaterade till den nationella tilläggsskatten. Vid bedömningen av om så är fallet kan det bland annat beaktas om endast den som omfattas av reglerna om nationell tilläggsskatt får förmånen, om förmånen marknadsförs som del av detta regelverk och om den infördes efter att diskussionerna inom OECD om en global minimibesättning påbörjades.

Förmåner och bidrag ges i en stat. I detta sammanhang är begreppet stat inte begränsat till stat och kommun. Det omfattar varje politisk underavdelning, lokal myndighet och annat offentligt organ.

Samtidigt kan en stat behöva göra ändringar i bolagsskattesystemet för att anpassa det till reglerna om tilläggsskatt. Ändringar i det svenska bolagsskattesystemet till följd av att en nationell tilläggsskatt införs i svensk rätt bör inte ses som en förmån, förutsatt att ändringarna inte resulterar i att beskattningen av berörda koncerner är oförenlig med det syfte som framgår av modellreglerna och kommentaren.



## EU-rätten i övrigt

När det gäller EU-rätten i övrigt är det framför allt etableringsfriheten som särskilt måste beaktas. Etableringsfriheten innebär en rätt för unionsmedborgare och bolag inom unionen att etablera sig på samma villkor som för etableringslandets egna medborgare. Inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium är förbjudna (artikel 49 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF).

Bestämmelserna om etableringsfrihet har ofta direkt effekt<sup>1</sup>. Direkt effekt innebär att bestämmelserna gäller i medlemsstaterna utan någon särskild implementering i nationella regler.

Det är inte tillåtet att negativt särbehandla företag i andra medlemsstater i förhållande till företag i den egna medlemsstaten, när dessa befinner sig i objektivt jämförbara situationer. Direkt diskriminering av näringsutövare på grund av nationalitet kan endast rättfärdigas avseende verksamhet som innebär utövning av offentlig makt (artikel 51 FEUF) eller av hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa (artikel 52 FEUF).

I övrigt framgår av EU-domstolens praxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget behöver uppfylla fyra förutsättningar för att vara tillåtna<sup>2</sup>. Dessa krav kallas för *rule of reason*. Åtgärderna ska

- vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
- framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
- vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och
- inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

---

<sup>1</sup> EU-domstolens dom den 21 juni 1974 i mål nr 2/74, *Reyners mot Belgien*.

<sup>2</sup> EU-domstolens dom den 30 november 1995 i mål nr C-55/94, *Gebhard*.

## Sammanfattningsvis

Mot denna bakgrund bör utformningen av en nationell tilläggsskatt följa direktivets utformning av tilläggsskatt så nära som möjligt. Multinationella koncerner och nationella koncerner bör behandlas på samma sätt. Syftet är att den nationella tilläggsskatten ska bedömas uppfylla direktivets krav och även vara förenlig med EU-rätten i övrigt. Reglerna ska även vara ändamålsenliga och enkla att tillämpa. Den nationella tilläggsskatten får inte förenas med några förmåner.

### 9.3.2 Vilka enheter bör omfattas av en nationell tilläggsskatt?

**Förslag:** Tillämpningsområdet för nationell tilläggsskatt bör överensstämja med tillämpningsområdet för internationell tilläggsskatt.

En naturlig utgångspunkt är att tillämpningsområdet för skattskyldighet för nationell tilläggsskatt bör vara detsamma som för tilläggsskatt i övrigt. Det innebär att endast koncernenheter som hör hemma i Sverige enligt 1 kap. 12–18 §§ och som ingår i en sådan koncern som avses i 1 kap. 4 § ska omfattas av bestämmelser om nationell tilläggsskatt. Vi anser inte att det ingår i vårt uppdrag att överväga nationell tilläggsskatt i vidare omfattning än vad minimibeskattningsdirektivet ger möjlighet till. Tillämpningsområdet för nationell tilläggsbeskattning bör alltså överensstämja med tillämpningsområdet för den internationella tilläggsbeskattningen. Bestämmelserna i 1 kap. 12–18 §§ utgör därmed utgångspunkten för vilka koncernenheter som kan bli skattskyldiga för nationell tilläggsskatt.

Det finns egentligen inte någon anledning att låta reglerna om nationell tilläggsskatt gälla för koncernenheter i en rent nationell koncern, vars alla koncernenheter hör hemma i Sverige. Huvudregeln medför att koncernens samtliga lågbeskattade koncernenheter omfattas av tilläggsskatt och att all tilläggsskatt som avser lågbeskattade svenska koncernenheter tas ut i Sverige. Dessa koncerner skulle därför kunna lämnas utanför tillämpningsområdet för den nationella tilläggsskatten. Vi bedömer inte heller att en sådan begränsning av den nationella tilläggsskattens tillämpningsområde skulle vara problematisk i förhållande till EU-rätten eller i övrigt. En nationell

tilläggsbeskattning ska ge lika stor tilläggsskatt, som i båda fallen kommer att betalas i Sverige. Huruvida den nationella tilläggsskatten ska gälla även för koncernenheter i nationella koncerner är alltså i första hand en fråga om lagstiftningsteknik.

Vad gäller multinationella koncerner finns det dock en risk att tilläggsskatt avseende svenska lågbeskattade koncernenheter tas ut i en annan stat. Det gäller i första hand multinationella koncerner med moderföretag i en annan stat. Det kan dock även gälla multinationella koncerner med moderföretag i Sverige. Enligt huvudregeln ska ett sådant moderföretag betala all koncernens tilläggsskatt. Om det finns en delägd moderenhet i en ägarkedja är dock den delägda moderenheten skattskyldig för tilläggsskatt avseende de lågbeskattade koncernenheter som den har ett ägarintresse i. I teorin kan alltså svenska lågbeskattade koncernenheter i en multinationell koncern med ett svenskt moderföretag ägas av en delägd moderenhet som hör hemma i en annan stat. Om denna stat tillämpar internationell tilläggsbeskattning kommer tilläggsskattebeloppet att tas ut i denna stat. För att säkerställa att svenska lågbeskattade koncernenheter omfattas av en nationell tilläggsskatt måste den nationella tilläggs-skatten omfatta alla multinationella koncerner.

Vad vi har redogjort för ovan följer bestämmelserna i 1 kap.

### 9.3.3 Hur ska nationell tilläggsskatt beräknas?

**Förslag:** För nationell tilläggsskatt bör bedömningen av om koncernens enheter i Sverige är lågbeskattade göras samlat för koncernens samtliga koncernenheter som hör hemma i Sverige enligt de regler som gäller för internationell tilläggsskatt. Ett tilläggs-skattebelopp ska beräknas för respektive lågbeskattad svensk koncernenhet enligt samma regler som gäller för internationell tilläggsskatt.

Bedömningen av om Sverige är en lågbeskattad stat för en koncern bör göras utifrån samma grunder som i direktivet. Nationell tilläggs-skatt ska beräknas på samma sätt som den internationella tilläggs-skatten (skäl 13).

Bestämmelserna i 3 kap. lagen om tilläggsskatt avseende beräkningen av tilläggsskatten ska därför tillämpas även vid nationell tilläggs-

beskattning. Bedömningen av om Sverige är en lågbeskattad stat för en koncern ska göras enligt samma regler som vid internationell tilläggsbeskattning och tilläggsskattebeloppet för staten ska beräknas på samma sätt. Tilläggsskattebelopp ska sedan fördelas till de lågbeskattade koncernheterna.

Valen i 4 kap. och undantagen i 5 kap. tilläggsskattelagen kan beaktas vid beräkningen. Det finns inte något skäl att låta skattebasen bli större för nationell tilläggsskatt än för internationell tilläggsskatt.

Reglerna för särskilda enheter i 7 kap. ska beaktas.

Liksom vid internationell tilläggsbeskattning kommer bedömningen av om koncernen är lågbeskattad i Sverige att göras samlat för koncernens samtliga koncernenheter som hör hemma i Sverige. Såsom framgår av nästa avsnitt kan en moderenhet i en så kallad underkoncern vara skattskyldig för nationell tilläggsskatt avseende sina lågbeskattade koncernenheter. En multinationell koncern kan dock ha flera underkoncerner i Sverige och det kan finnas en eller flera olika ägarkedjor. Även om fördelning av skattskyldigheten görs för varje underkoncern ska beräkningen alltid göras samlat för koncernens samtliga koncernenheter som hör hemma i Sverige. I annat fall skulle beräkningen av den nationella tilläggsskatten inte stämma överens med beräkningen av den internationella tilläggsskatten. Om den nationella tilläggsskatten skulle överstiga den internationella tilläggsskatten skulle svenska koncernenheter beskattas på en högre nivå än miniminivån. Om den nationella tilläggsskatten skulle understiga den internationella tilläggsskatten skulle den förstnämnda dras av från den sistnämnda och återstående belopp skulle kunna tas ut av en annan stat.

I det fall beräkningen av tilläggsskattebeloppet enligt 3 kap. baseras på moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard eller en internationell redovisningsstandard föreskriver direktivet att andra medlemsstater över huvud taget inte ska beräkna något tilläggsskattebelopp för koncernheterna i Sverige (artikel 11.2 andra stycket). Det finns då inte någon internationell tilläggsskatt att betala för koncernheterna i den lågbeskattade staten och inte någon tilläggsskatt för moderenheter att avräkna. I det fall tilläggsskattebeloppet beräknas utifrån en annan redovisningsstandard ska nationell tilläggsskatt räknas av från internationell tilläggsskatt (artikel 11.2 första stycket).

Vad vi har redogjort för ovan följer bestämmelserna i 3–5 och 7 kap. Bestämmelser motsvarande artikel 11.2 förs in i 3 kap. 2 §.

### 9.3.4 Vilka enheter bör vara skattesubjekt för en nationell tilläggsskatt?

**Förslag:** Skattskyldigheten för nationell tilläggsskatt bör i möjligaste mån följa hur huvudregeln för internationell tilläggsskatt är uppbyggd. För att säkerställa att hela tilläggsskattebeloppet tas ut i Sverige bör i vissa fall den lågbeskattade koncernenheten själv vara skattskyldig för tilläggsskattebeloppet.

Såsom ovan framgår ska ett tilläggsskattebelopp beräknas för en lågbeskattad svensk koncernenhet vid den nationella tilläggsbeskattningen på samma sätt som enligt den internationella tilläggsbeskattningen. Frågan är om den lågbeskattade koncernenheten själv eller en svensk moderenhet till en sådan enhet bör vara skattskyldig för den nationella tilläggsskatten.

Den nationella tilläggsskatten kommer alltid att avse en lågbeskattad koncernenhet i Sverige. Bolagsbeskattningen i Sverige avser den juridiska personen och det är den juridiska personen som är skattskyldig för inkomstskatt, med undantag för handelsbolag där delägarna är skattskyldiga för tilläggsskatten. Det finns inte någon koncernbeskattning i Sverige och hittills har det varit främmande att ett skattesubjekt är skattskyldigt för skatt som avser ett annat svenskt subjekt.

Tilläggsskatten är dock en ny och unik företeelse inom företagsbeskattningen. Vid utformningen av reglerna måste vi ta hänsyn till såväl direktivet som EU-rätten i övrigt. Som vi redan har konstaterat ovan medför detta att bestämmelser om nationell tilläggsskatt bör följa direktivets bestämmelser så nära som möjligt.

Nationell tilläggsskatt bör betalas så högt upp i ägarkedjan som möjligt, i enlighet med den *top-down approach* som gäller för huvudregeln. För att säkerställa att den nationella tilläggsskatten tas ut i Sverige måste dock den svenska delen av varje ägarkedja i en koncern behandlas som en egen underkoncern, där den svenska mellanliggande moderenhet som är placerad överst i ägarkedjan blir ställföreträdande moderföretag för underkoncernen vad gäller nationell tilläggsskatt. Den svenska mellanliggande moderenhet som befinner sig i toppen av en ägarkedja för en lågbeskattad svensk koncernenhet är därmed normalt skattskyldig för sin andel av tilläggsskattebeloppet.

Hänsyn måste också tas till ägarstrukturer med delägda moderenheter. I det fall det finns en svensk delägd moderenhet i ägarkedjan ska denna vara skattskyldig för sin andel av tilläggsskattebeloppet, liksom enligt huvudregeln. I annat fall skulle den andel av tilläggsskatten som hänför sig till en eventuell utländsk minoritetsägare kunna falla utanför svensk nationell beskattning. Detta säkerställer även att hela tilläggsskattebeloppet tas ut i Sverige.

I det fall en lågbeskattad svensk koncernenhet inte har någon svensk moderenhet, eller om den delvis ägs av en moderenhet i utlandet, ska den lågbeskattade koncernenheten vara skattskyldig för tilläggsskattebeloppet avseende den egna enheten. Detta gäller dock inte om den utländska moderenheten i sin tur ägs av en eller flera svenska moderenheter som indirekt innehar alla ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten. Den svenska moderenheten ska då betala sin andel av tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten. Detta medför att hela tilläggsskattebeloppet tas ut i Sverige.

Om en lågbeskattad koncernenhet är skattskyldig för det egna tilläggsskattebeloppet är dess eventuella svenska moderenheter inte skattskyldiga för beloppet.

För beräkningen av en moderenhets andel av ett tilläggsskattebelopp och avräkning för andra svenska moderenheters andelar bör samma bestämmelser tillämpas som för huvudregeln.

Genom denna utformning kommer den nationella och internationella tilläggsbeskattningen att tillämpas på samma sätt för de koncerner som omfattas av reglerna.

De regler vi föreslår ska säkerställa att alla svenska koncernenheter i en koncern omfattas av den nationella tilläggsskatten (jfr artikel 11.1 andra stycket). Skyldighet att betala tilläggsskatt finns normalt för de moderenheter som även är skattskyldiga för internationell tilläggsskatt. Detta ger koncernerna en möjlighet att hantera såväl rapporteringsskyldighet som deklarationsskyldighet och inbetalning av skatten centralt.

Ett förslag på utformning av bestämmelser med motsvarande innehåll finns i 6 kap. 15–16 §§.

### 9.3.5 Hur ska nationell tilläggsskatt deklarerars och när ska den tas ut?

**Förslag:** Nationell tilläggsskatt ska beräknas utifrån uppgifter i tilläggsskatterapporten. En skattskyldig koncernenhet ska deklarerera nationell tilläggsskatt i en tilläggsskattedeclaration. Skatteverkets beslut om nationell tilläggsskatt ska fattas i samband med beslut om internationell tilläggsskatt för en koncernenhet.

Nationell tilläggsskatt ska avräknas från tilläggsskattebeloppet (artikel 11.2 första stycket och artikel 27.3). Under vissa förutsättningar ska något tilläggsskattebelopp inte alls beräknas för stater inom EU (artikel 11.2 andra stycket). Nationell tilläggsskatt har därmed företräde framför huvudregeln. Nationell tilläggsskatt måste därmed beräknas innan den internationella tilläggsskatten.

Enligt vår mening är det dock inte nödvändigt, önskvärt eller praktiskt möjligt att Skatteverket fattar beslut om nationell tilläggsskatt vid ett tidigare tillfälle än beslut avseende internationell tilläggsskatt. Såsom direktivet är formulerat (artikel 11.2 och artikel 27.3) måste hänsyn kunna tas till att nationell tilläggsskatt ska beräknas för en stat vid beräkningen av den internationella tilläggsskatten, även om skattemyndigheten ännu inte har beslutat att ta ut sådan tilläggsskatt.

Ur administrativ synpunkt är det en fördel att samordna förfarandet för nationell tilläggsskatt med förfarandet i övrigt. Den nationella tilläggsskatten kan inte beräknas innan koncernenheternas skattekostnader är kända. Nationell tilläggsskatt kan alltså inte deklarerars redan i samband med den ordinarie inkomstbeskattningen. Nationell tilläggsskatt skulle därmed behöva deklarerars och beslutas under perioden som följer efter beslut om ordinarie beskattning (vilket kan ske till och med den 15 i den tolfte månaden efter beskattningsårets utgång [56 kap. 10 § SFL]), men innan tilläggsskatterapport ska lämnas, normalt inom 15 månader från räkenskapsårets utgång). Det skulle innebära att deklARATION av och beslut om nationell tilläggsskatt skulle kunna behöva hanteras under en period av drygt tre månader. Det framstår inte som realistiskt och ett ytterligare deklareringsförfarande skulle medföra en onödig administrativ börda för såväl berörda koncerner som Skatteverket.

Det framstår därmed som mest lämpligt att nationell tilläggsskatt deklarerars och beslutas i samma förfarande som den internationella

tilläggsskatten. Även i övrigt bör samma förfaranderegler som i 8–10 kap. gälla.

Såvitt vi kan bedöma kommer den effektiva skattesatsen, tilläggs-skattebeloppet och beloppet för nationell tilläggsskatt för en stat att framgå av tilläggsskatterapporten. I skrivande stund är det inte helt klart hur undantaget i artikel 11.2 andra stycket kommer att påverka uppgiftslämnandet. Samtliga uppgifter som krävs för att beräkna och fördela nationell tilläggsskatt bör dock framgå av tilläggsskatte-rapporten. Denna rapport lämnas antingen av den skattskyldiga koncern-enheten själv, annan svensk koncernenhet eller en utländsk koncern-enhet. Utifrån uppgifterna i tilläggsskatterapporten ska skattskyldiga koncernenheter deklarerat såväl nationell som internationell tilläggs-skatt.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör det internationella arbetet med att ta fram en gemensam mall för tilläggsskatterapporten följas. Frågan är om det krävs ytterligare uppgifter från svenska koncern-enheter för att kunna avgöra vilka enheter som är skattskyldiga och därmed deklarationsskyldiga. Om uppgifterna i tilläggsskatterappor-ten visar sig inte vara tillräckliga kan det behövas någon ytterligare nationell bestämmelse om skyldighet för skattskyldiga koncernenheter att lämna uppgifter.

Såsom diskuteras i nästa avsnitt preskriberas en fordran på natio-nell tilläggsskatt fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning. Om en sådan fordran preskriberas ska beloppet återföras till den internationella tilläggsbeskattningen och läggas till tilläggsskattebeloppet. Skattemyndigheterna kommer därför att genom-föra kontroller av att den nationella tilläggsskatt som beaktas också betalas.

Vad vi har redogjort för ovan följer bestämmelserna i 8–10 kap. tilläggsskattelagen.

### 9.3.6 Hantering av preskription

**Förslag:** Nationell tilläggsskatt ska minska det internationella tilläggsskattebeloppet. En fordran på nationell tilläggsskatt pre-skriberas fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning. Om fordran preskriberas ska den nationella tilläggs-skatten läggas till det internationella tilläggsskattebeloppet.



Statens fordran på nationell tilläggsskatt ska preskriberas fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning (artikel 11.3). Detta innebär att staten inte längre har rätt att driva in fordran.

Nationell tilläggsskatt minskar eller eliminerar den internationella tilläggsskatten. Om nationell tilläggsskatt inte betalas i rätt tid ska beloppet läggas till tilläggsskattebeloppet för staten vid den internationella tilläggsbeskattningen för det räkenskapsår då omräkning sker. Hur en sådan omräkning ska göras framgår av 4 kap. 19–22 §§.

Skattemyndigheterna ska kunna kontrollera om nationell tilläggsskatt faktiskt har betalats i en stat. Preskriptionstiden för nationell tilläggsskatt kommer dock att vara kortare än preskriptionstiden för skattefordringar i allmänhet. Inbetalningen av den nationella tilläggsskatten kommer därför inte utan ändringar att kunna hanteras genom skattekontot. I det fortsatta lagstiftningsarbetet behöver frågan om hur betalningen av nationell tilläggsskatt tekniskt ska hanteras utredas vidare. Bestämmelser om preskription och kontroll bör utformas utifrån detta.

## 9.4 Bör ett regelverk för nationell tilläggsskatt införas i Sverige?

**Bedömning:** Tre faktorer bör vara avgörande för om en nationell tilläggsskatt ska införas i Sverige. Den första är om detta kan förväntas ge några skatteintäkter av betydelse i Sverige. Den andra är om en nationell tilläggsskatt ökar den administrativa bördan. Den tredje är om det av andra skäl är en fördel för svenska koncerner att omfattas av en nationell svensk tilläggsskatt.

I vårt uppdrag ligger som framgår att vi ska ta fram regler för en svensk nationell tilläggsskatt. Vi ska emellertid också redovisa vår uppfattning i frågan om en sådan skatt ska införas eller inte.

Principiella skäl talar i och för sig med betydande styrka för att en nationell tilläggsskatt införs. De skatteintäkter som uppstår när en svensk koncern är lågbeskattad tillhör rätteligen Sverige och det finns inget skäl att vi ska avstå från att beskatta om det leder till att skatteinkomsterna tas ut av och tillfaller ett annat land.

De principiella skälen väger naturligtvis tungt, men bör inte i sig fälla avgörandet. Av intresse är också vilka faktiska konsekvenser för Sverige och för företagen som det ger.

Nedan redovisar vi våra uppskattningar av hur stora skatteintäkter det kan handla om. Dessa är osäkra. Vi diskuterar därefter hur en nationell tilläggsskatt påverkar den administrativa bördan. Slutligen redovisar vi vilka konsekvenser det får för svenska koncernenheter att den nationella tilläggsskatten har företrädare framför sin internationella motsvarighet enligt direktivet. Vi gör ett samlat ställningstagande och avslutar med en genomgång av möjliga alternativa lösningar.

#### 9.4.1 Vilka skatteintäkter kan en nationell tilläggsskatt förväntas generera?

**Bedömning:** En nationell tilläggsskatt kommer sannolikt att ge mycket begränsade skatteintäkter.

Den svenska bolagsskattesatsen överstiger minimiskattesatsen. Skattebasen beräknas dock inte på samma sätt enligt tilläggsskattelagen som enligt inkomstskattelagen. I teorin skulle avdrag som beaktas vid svensk inkomstbeskattning, men inte vid tilläggsbeskattning, kunna leda till att svenska företag ändå är lågbeskattade. Vi har dock inte kunnat identifiera att dessa skillnader leder till att koncerner i Sverige är lågbeskattade, se avsnitt 13.3.1. Vår bedömning är därför att regler om nationell tilläggsskatt för lågbeskattade svenska koncernenheter inte kommer att leda till några skatteintäkter av betydelse.

#### 9.4.2 Administrativ börda

**Bedömning:** Den administrativa bördan i Sverige ökar något om vi inför en nationell tilläggsskatt. Åtminstone till viss del motsvaras ökningen av en minskning av motsvarande administrativ börda i andra stater.

Om det införs en nationell tilläggsbeskattning kommer berörda företag få en ökad administrativ börda. Skatteverket och domstolarna kommer också att få viss ökad arbetsbörda. Vår bedömning är emellertid att ökningen blir marginell.

För företagens del innebär tilläggsbeskattningen en administrativ börda oavsett om en nationell tilläggsskatt införs eller inte. Företagen ska beräkna justerad vinst, medräknade skatter, effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp oavsett vilken stat som ska ta ut tilläggsskatten. I stället för att tillämpa huvudregeln i den stat där moderföretaget eller en annan moderenhet hör hemma kommer motsvarande regler i stället att tillämpas på underkoncernen i Sverige. Företagen ska beräkna andelar av tilläggsskattebeloppet och avräkna andra moderenheters andelar enligt samma regler som för huvudregeln. I det enskilda fallet kan bedömningarna eventuellt vara mer komplicerade att göra för en underkoncern, men i stort sett handlar det inte om någon markant ökad administrativ börda för dessa företag. Den administrativa bördan kan dock öka något till följd av skyldigheten att lämna deklARATION i Sverige.

Skatteverket får till uppgift att tillämpa och kontrollera den nya lagstiftningen. Många av de arbetsinsatser som Skatteverket behöver göra inledningsvis kan dock samordnas med arbetet med regelverket om tilläggsskatt i stort. Det gäller ändringar i administrativa rutiner och tekniska system, att ta fram informationsmaterial samt interna utbildningsinsatser.

När lagen har införts kommer arbetet med att löpande hantera och kontrollera deklARATIONER samt att tillhandahålla service till företagen. Eftersom den nationella tilläggsskatten ska hanteras i ett samordnat förfarande med den internationella tilläggsskatten bör den inte föranleda något större merarbete.

Skatteverkets beslut om nationell tilläggsskatt ska kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Med hänsyn till att lagen endast omfattar ett mindre antal företag är det dock rimligt att anta att mål-tillströmningen till allmän förvaltningsdomstol med anledning av den nationella tilläggsskatten endast påverkas i begränsad mån.

### 9.4.3 En sköld mot internationell tilläggsbeskattning

**Bedömning:** Om Sverige inför en nationell tilläggsskatt kommer svenska koncernenheter i många fall inte att beröras av internationell tilläggsbeskattning och de kommer såvitt avser tilläggsbeskattningsfrågor bara att behöva ha en relation till svensk myndighet.

Som framgått ovan finns det i minimibeskattningsdirektivet regler som innebär att nationell tilläggsskatt ska avräknas vid internationell tilläggsbeskattning. Om den nationella tilläggsskatten för ett räkenskapsår beräknats med ledning av moderbolagets erkända redovisningsstandard eller enligt internationella redovisningsstandarder ska någon tilläggsskatt inte beräknas. Det blir alltså inte någon annan tilläggsbeskattning för sådana enheter än den nationella tilläggsbeskattningen.

Även om detta formellt bara gäller enligt direktivet och alltså bara binder medlemsstaterna i unionen har det stor betydelse för svenska företag. De fördelar det ger svenska företag talar för att en nationell tilläggsskatt ska införas även om den inte skulle ge några betydande skatteintäkter och möjligen ökar den administrativa bördan något.

Genom nationell tilläggsbeskattning kommer huvudregeln och kompletteringsregeln inte att tillämpas av andra stater på svenska koncernenheter. Koncernen slipper på detta sätt eventuellt komplicerade beräkningar för att allokera och fördela tilläggsskatten till andra stater.

#### 9.4.4 Ska en nationell tilläggsskatt införas?

**Förslag:** En nationell tilläggsskatt bör införas i Sverige.

Vid en sammantagen bedömning bör nationell tilläggsskatt införas i Sverige i samband med att lagen om tilläggsskatt införs. En nationell tilläggsskatt ökar sannolikt inte den administrativa bördan för vare sig företag eller myndigheter i någon större omfattning. Vidare medför en nationell tilläggsskatt en viss förenkling i förfarandet genom att svenska företag huvudsakligen hanterar sina skattefrågor i förhållande till svenska myndigheter.

Även om sannolikheten att det finns lågbeskattade svenska koncernenheter är låg är det inte uteslutet. Med hänsyn till den mängd faktorer som påverkar om en koncern är lågbeskattad i en stat går det inte att med säkerhet bedöma hur stora riskerna är. Det får vidare antas att många andra länder kommer att införa direktivet eller modellreglerna. Det är därmed sannolikt att stater där moderenheter hör hemma kommer att vilja ta ut tilläggsskatt från moderenheterna avseende lågbeskattade koncernenheter i Sverige.

Syftet med modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet är att en koncern som faller inom reglernas tillämpningsområde ska beskattas med en miniminivå om 15 procent på sina inkomster. Om koncernens enheter i en viss stat beskattas med åtminstone denna nivå behöver skatten inte tas ut av en annan stat. Det finns inte någon anledning för Sverige att avstå skatteanspråk på inkomster som har genererats här för att dessa inkomster sedan ska beskattas av andra stater. Beskattningen av svenska företag bör i första hand ske i Sverige och sådana skatteintäkter bör komma Sverige till del.

Denna bedömning grundar sig på den information som finns tillgänglig i dag. Utifrån att det återstår vissa tekniska frågor att lösa och hur det internationella samarbetet utvecklar sig kan det finnas skäl att göra en annan bedömning av behovet av en nationell tilläggsskatt framöver.

#### 9.4.5 Alternativa lösningar

Vi har i enlighet med våra direktiv övervägt om det finns några alternativa lösningar som medför att en nationell tilläggsskatt inte behövs i Sverige. Den svenska bolagsskattesatsen är i sig inte problematisk eftersom den med råde överstiger minimiskattesatsen. Om företag i Sverige har en lägre effektiv skattesats beror det på andra nationella regler.

Ett alternativt sätt att säkerställa att skatteinkomster som är hänförliga till vinster som ska tas upp i Sverige inte hamnar i andra länder är att gå igenom de svenska skattesystem och ändra de regler som kan leda till en beskattning av bolagsinkomster som understiger 15 procent. Någon fullständig sådan genomlysning har vi naturligtvis inte haft möjlighet att göra.

Vi har i vårt arbete heller inte stött på några regler eller områden som uppenbart är problematiska i detta avseende. På de områden där svenska skatteregler ger upphov till stora temporära skillnader, och därmed till lägre skattekostnader, finns en acceptans i direktivet och modellreglerna för att det inte handlar om någon illojal skattekonkurrens.

Detta är naturligtvis frågor som är svåra att bedöma innan systemet med tilläggsskatt tillämpas. Vi vet inte om och i så fall var tillämpningsfrågor kommer att visa sig såvitt avser svenska koncernenheter.

Det kan finnas anledning att återkomma till frågan om att ändra allmänna bestämmelser om det visar sig att det finns problem. En viktig aspekt är emellertid att ändringar av allmänna bestämmelser kommer att gälla för alla företag. Även företag som aldrig skulle kunna få betala tilläggsskatt skulle därmed kunna drabbas av höjd skatt eller administrativ börda om de allmänna reglerna ändras.

Vi har sammantaget inte identifierat någon alternativ lösning som vi kan rekommendera framför en nationell tilläggsskatt.

# 10 Särskilda enheter

## 10.1 Inledning

I detta kapitel behandlar vi frågor som gäller några särskilda slags enheter. Det gäller delägarbeskattade enheter (genomflödesenheter), investeringsenheter och fasta driftställen. Frågor som gäller var dessa enheter hör hemma har behandlats i kapitel 4.

I avsnitt 10.2 behandlar vi frågor som gäller delägarbeskattade enheter. Vi redovisar vad som gäller enligt minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna. Det finns särskilda regler som gäller hur vinster respektive skattekostnad från sådana enheter ska fördelas när det prövas om andra enheter är lågbeskattade. I vissa fall kan delägarbeskattade enheter också bli skattesubjekt för tilläggsskatt enligt direktivet och modellreglerna. Det gäller till exempel för de enheter som är moderföretag.

Vår bedömning är att Sverige såvitt avser svenska handelsbolag har möjlighet att bestämma att de ska vara skattesubjekt för tilläggsskatt även om de inte är moderföretag. Vi diskuterar fördelar och nackdelar med en sådan ordning.

I avsnitt 10.3 behandlas fasta driftställen. Fasta driftställen är koncernenheter som kan vara lågbeskattade och tilläggsskattebelopp ska i så fall beräknas för driftstället. I undantagsfall kan det bli aktuellt att hänföra tilläggsskatt till driftstället med stöd av kompletteringsregeln. I avsnittet behandlas definitioner samt fördelning av resultat mellan huvudenhet och fast driftställe. Frågan om vad som ska gälla om tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln ska allokeras till Sverige och det här finns ett fast driftställe behandlas också.

Investeringsenheter behandlas i avsnitt 10.4.

## 10.2 Handelsbolag och utländska motsvarigheter

### 10.2.1 Inledning

I minimibeskattningsdirektivet benämns delägarbeskattade enheter för genomflödesenheter. Vi har valt att genomgående i lagtext, övervägande och förslag i stället använda ”delägarbeskattade enheter”. När vi redovisar direktivets bestämmelser håller vi oss till begreppet genomflödesenheter.

De finns några centrala bestämmelser i direktivet när det gäller genomflödesenheter. Definitionsbestämmelserna finns i artikel 3.12. I artikel 19 finns bestämmelser som anger hur det justerade resultatet från en genomflödesenhet ska fördelas. Här behandlas när och hur vinster och förluster ska hänföras till ägarna respektive till enheten. Slutligen finns i artikel 38 de regler som gäller om en genomflödesenhet är ett moderföretag.

### 10.2.2 Definitioner

**Förslag:** Direktivets grundläggande regler om definitioner ska föras in i lagen om tilläggsskatt.

Definitionerna som gäller genomflödesenheter finns i artikel 3.12.

En enhet är en genomflödesenhet i den mån den är delägarbeskattad med avseende på intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den stat där den etablerades. Enheten är emellertid inte en genomflödesenhet om den har skattehemvist i en annan stat och där omfattas av medräknade skatter på sina intäkter eller sin vinst.

En genomflödesenhet kan vara antingen en *skattetransparent enhet* eller en *omvänd hybrid enhet*, eller både och. Hur genomflödesenheten definieras är beroende av hur dess respektive direkta ägare beskattas för enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust.

Enheten är skattetransparent om och i den mån den stat där ägarna hör hemma behandlar enheten som skattetransparent. Både den stat där enheten har etablerats och den stat där ägarna hör hemma måste alltså anse att enheten är delägarbeskattad för att det ska vara en skattetransparent enhet i direktivets mening. Vinst eller förlust ska enligt lagstiftningen i staten behandlas som om det finns



en direkt koppling till ägaren eller som om det direkt belastar enhetens ägare i proportion till ägarintresset. En kedja av skattetransparenta enheter jämföras här med ett direkt ägarintresse.

Om och i den mån den stat där ägarna hör hemma inte behandlar enheten som en delägarbeskattad enhet, utan i stället som ett skatteobjekt, är den alltså inte en skattetransparent enhet. Den är då i stället en omvänd hybrid enhet. Som framgår nedan skiljer sig reglerna för skattetransparenta genomflödesenheter och genomflödesenheter som är omvända hybrid enheter åt.

I artikel 3.12 finns en bestämmelse som innebär att vissa andra enheter behandlas som genomflödesenheter. Det innebär förenklat att en koncernenhet som inte hör hemma i någon stat och som inte omfattas av medräknade skatter eller nationell tilläggsskatt ska behandlas som en skattetransparent delägarbeskattad enhet. Bestämmelserna om delägarbeskattade enheter i tilläggsskattelagen gäller också för sådana enheter. Direktivet ger också möjlighet att välja att behandla vissa investeringsenheter som skattetransparenta enheter (artikel 42).

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 7 kap. 2–5 §§.

### 10.2.3 Hur ska det redovisade resultatet från en delägarbeskattad enhet fördelas?

**Förslag:** Direktivets grundläggande regler om hur det redovisade resultatet ska fördelas mellan enheten, ägarna och ett fast driftställe ska föras in i lagen om tilläggsskatt.

I artikel 19 finns bestämmelser som anger hur redovisad vinst eller förlust från en genomflödesenhet, alltså det redovisade resultatet innan justeringar enligt lagen, ska hanteras. En grundläggande fråga är om genomflödesenheten ska vara objekt för att beräkna om inkomsterna är lågbeskattade eller om dessa ska fördelas till ägarna.

Som utgångspunkt ska det redovisade resultatet minskas med den del som kan fördelas till enhetens ägare (artikel 19.1). Fördelningen ska motsvara ägarintressena. Principen om fördelning till ägarna gäller i det fall andelarna ägs direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter. Det gäller inte om ägarna är koncernenheter.

I det fall genomflödesenheten är moderföretag eller om moderföretaget äger genomflödesenheten direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter gäller inte ovanstående regel.

Om en del av det redovisade resultatet fördelas till en annan koncernenhet ska genomflödesenhetens resultat minskas i motsvarande mån. Gäller det en annan genomflödesenhet än ett moderföretag eller en omvänd hybridenhet ska motsvarande resultat fördelas till ägarna.

Den del av redovisad vinst eller förlust som är hänförlig till ett fast driftställe ska fördelas till detta i enlighet med de regler som gäller för fasta driftställen.

Om en genomflödesenhet är moderföretag eller om det är en omvänd hybridenhet ska det redovisade resultatet fördelas till enheten själv.

Frågan om det redovisade resultatet fördelas på ägare, fast driftställe respektive moderföretag och omvänd hybridenhet ska göras med avseende på varje enskilt ägarintresse.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 7 kap. 6–10 §§.

#### 10.2.4 Det justerade resultatet och medräknade skatter för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag

**Förslag:** Direktivets grundläggande regler om hur det justerade resultatet och medräknade skatter ska bestämmas för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska föras in i lagen om tilläggsskatt.

I artikel 38 finns regler som gäller när moderföretaget är en genomflödesenhet. De handlar om hur det justerade resultatet och skattekostnaden ska bestämmas för enheten. Den gäller i det fall justerat resultat enligt artikel 19 ska hänföras till enheten själv och det alltså är för enheten som det ska beräknas om inkomsterna är lågbeskattade.

Artikeln gäller enligt sin lydelse bara om att genomflödesenheten är moderföretag. I det andra fall som en genomflödesenhet är ett skatteobjekt, nämligen när det är en omvänd hybridenhet, gäller alltså inte artikel 38. I det fallet kommer enheten fullt ut att tillämpa de allmänna regler som gäller för andra slags enheter och någon fördelning enligt artikel 38 blir inte aktuell.

Reglerna i artikel 38 innebär följande.

Den justerade vinsten för en genomflödesenhet som är ett moderföretag ska minskas med den del av vinsten som kan fördelas till ägaren. Detta gäller om minst en av två förutsättningar är uppfyllda. Ägaren till genomflödesenheten ska beskattas för inkomsten under en beskattningsperiod som avslutas inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret. Skattesatsen ska vara lika hög som eller högre än minimiskattesatsen. Alternativt ska det rimligen kunna förväntas att det sammanlagda skattebeloppet av justerade medräknade skatter för moderföretaget och skatter som ägaren betalar på sådan inkomst inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret är lika med eller överstiger ett belopp som motsvarar inkomsten multiplicerad med minimiskattesatsen.

Den justerade vinsten ska också i några andra fall minskas med ett belopp som motsvarar vad som fördelas till ägaren. Det gäller om ägaren är en fysisk person som har hemvist i den stat där genomflödesenheten hör hemma och som har rätt till högst fem procent av vinsten och tillgångarna. Det gäller också om ägaren är ett offentligt organ, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond som har hemvist i samma stat som genomflödesenheten och har rätt till högst fem procent av vinsten och tillgångarna.

De medräknade skatterna ska minskas i proportion till den justerade vinst som minskats genom fördelning till ägare.

Genomflödesenhetens justerade förlust ska också minskas med den del som kan fördelas till en ägare. Det gäller dock inte om ägaren inte får använda denna förlust för att beräkna sin beskattningsbara inkomst.

Vad som nu sagts ska också gälla för ett fast driftställe genom vilket en genomflödesenhet som är ett moderföretag helt eller delvis bedriver sin verksamhet eller genom vilket verksamheten i en skattetransparent enhet helt eller delvis bedrivs, under förutsättning att moderföretagets ägarintresse i den skattetransparenta enheten innehas direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 7 kap. 12–16 §§.

### 10.2.5 Ska svenska handelsbolag vara skattskyldiga för tilläggsskatt?

**Bedömning:** Vi får på nationell nivå bestämma att en svensk delägarbeskattad enhet ska vara skattskyldig för tilläggsskatt enligt huvudregeln. Det är möjligt att vi skulle kunna göra en sådan enhet skattskyldig för tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln, även om det är mer svårbedömt.

**Förslag:** Svenska handelsbolag ska inte vara skattesubjekt för tilläggsskatt. Detta bör omprövas om andra länder gör motsatt bedömning för delägarbeskattade enheter som hör hemma där.

#### *Den rättsliga utgångspunkten i direktivet*

I direktivet regleras framför allt frågor som handlar om när en delägarbeskattad enhet är ett ”skatteobjekt” – en enhet för vilken det kan beräknas ett tilläggsskattebelopp. En annan fråga är när en delägarbeskattad enhet kan vara skattesubjekt, det vill säga när enheten kan vara skyldig att betala tilläggsskatt. Vanligen har skyldigheten sin grund i att en annan koncernenhet är lågbeskattad.

Enligt direktivet kan en koncernenhet som utgör ett moderföretag, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet vara skattesubjekt för tilläggsskatt enligt huvudregeln (artikel 5–8). Handelsbolag och andra delägarbeskattade enheter kan vara koncernenheter om de är juridiska personer eller upprättar separata räkenskaper och ingår i en koncern (artikel 3.1 och artikel 3.2). De kan även utgöra moderenheter, om de i övrigt uppfyller kraven för att definieras som sådana enheter.

För att en koncernenhet som är moderföretag eller mellanliggande eller delägd moderenhet ska vara skyldig att betala tilläggsskatt krävs emellertid också att enheten hör hemma i en medlemsstat (artikel 5–8). Skyldigheten att betala tilläggsskatt är alltså knuten till detta.

Delägarbeskattade enheter är enligt direktivet statslösa om de inte är moderföretag eller skyldiga att tillämpa en huvudregel om tilläggsbeskattning. Som utgångspunkt hör alltså svenska handelsbolag inte hemma i Sverige, om de inte är moderföretag. De ska därmed inte tillämpa huvudregeln.

Sammantaget gäller följande. Delägarbeskattade enheter som är moderföretag är alltid skattesubjekt för tilläggsskatt. Andra delägarbeskattade enheter kan vara det om de inte är statslösa.

I minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna synes utgångspunkten vara att delägarbeskattade enheter inte ska vara skyldiga att betala tilläggsskatt. Som undantag gäller det fall att en delägarbeskattad enhet är moderföretag.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att det antas att de flesta jurisdiktioner inte kommer att tillämpa huvudregeln på en moderenhet som är en genomflödesenhet, eftersom sådana enheter inte är skattskyldiga personer (s. 222).

### *En nationell fråga*

Vi förstår reglerna och kommentarerna som att varje stat får bestämma om enheter som är delägarbeskattade i fråga om inkomstskatt ska vara skattesubjekt för tilläggsskatt eller inte. Det framgår av kommentarerna till modellavtalet som återgetts ovan. Det finns vidare regler för att avgöra var ett handelsbolag hör hemma (artikel 4 i direktivet). I det fall handelsbolaget är moderföretag *eller ska anses skyldigt att tillämpa en huvudregel enligt artikel 5–8* (vår kursivering) ska det anses höra hemma i staten där det bildades, alltså Sverige.

### *Argument för och emot*

Det finns skäl som talar för respektive emot att göra svenska handelsbolag till skattesubjekt för tilläggsskatt.

Ett svenskt handelsbolag är en juridisk person och handelsbolag är i andra sammanhang skattesubjekt. Det är alltså i sig inget praktiskt problem att ge en sådan enhet skyldigheter i form av att lämna information, deklarerera eller betala skatt. Handelsbolag som är moderföretag kommer också att vara skattesubjekt.

Det system för fördelning av beskattningsrätten som minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna ger kommer också att fungera även om Sverige väljer att lägga betalningsskyldigheten för tilläggsskatt på svenska handelsbolag. Om svenska handelsbolag omfattas av en huvudregel om tilläggsbeskattning så skär det nämligen av möjligheten att beskatta samma belopp hos en annan enhet.

Det är en följd av hur reglerna om vem som ska betala tilläggsskatt har konstruerats.

En utgångspunkt för den vidare diskussionen bör också vara att det, som vi förstår det, inte är ett alternativ att generellt överföra skyldigheten att betala tilläggsskatt till ett handelsbolags ägare. Direktivet innebär att det justerade resultat för en delägarbeskattad enhet ska överföras till ägarna, men de reglerna gäller enhetens roll som skatteobjekt. De avser inte skyldigheten att betala tilläggsskatt. Att det är fråga om delägarbeskattade enheter innebär enligt vår bedömning inte i sig att skyldigheten att betala tilläggsskatt förs över till ägarna. För detta krävs uttryckliga regler. Om ägarna inte är koncernenheter kan de i avsaknad av regler i direktivet som ger stöd för detta inte bli skattskyldiga för tilläggsskatt.

Reglerna i direktiv säkerställer alltså inte att tilläggsskatt beräknas och fördelas heltäckande. Det kan innebära att lågbeskattade inkomster blir obeskattade.

Ett argument för att göra svenska handelsbolag till skattesubjekt för tilläggsskatt är med den ovan nämnda utgångspunkten att det på ett bättre sätt säkerställer att tilläggsskattebelopp som beräknas faktiskt också leder till att någon betalar tilläggsskatten. Detta är svårbedömt, men vi bedömer att en risk för skattebortfall kan finnas framför allt i två situationer.

Det första fallet gäller för svenska handelsbolag som är den enda enheten som finns i en stat som tillämpar en huvudregel om tilläggsskatt. Finns det då en lågbeskattad enhet i gruppen ska tilläggsskatt betalas. Vem ska göra det?

Ett exempel kan illustrera. Ett moderföretag hör hemma i en stat som inte tillämpar systemet med tilläggsskatt. Moderföretaget har ett dotterbolag som också hör hemma i en stat utan sådan beskattning. De bildar ett handelsbolag i Sverige, som inte har något fast driftställe här. Handelsbolaget äger i sin tur bolag i stater som inte har tilläggsbeskattning. Dessa bolags inkomster är lågbeskattade. Handelsbolaget är inte moderföretag och ska inte betala tilläggsskatten (om vi inte valt att göra det till skattesubjekt). Inget annat företag ska heller betala.

Den andra situationen gäller när ett svenskt handelsbolag är en delägd moderenhet. Andra koncernenheter äger en så stor andel att bolaget blir en koncernenhet, men utomstående ägare äger en andel.

Om inte handelsbolaget är ett skattesubjekt kan den del av tillägsskatten som svarar mot de utomstående ägarnas andel förbli obetald.

Ett exempel får illustrera. Ett handelsbolag ägs till 70 procent av ett moderföretag som omfattas av ett system för tillägsskatt och till 30 procent av utomstående ägare. Om handelsbolaget äger en lågbeskattad koncernenhet i sin helhet, men inte är skattesubjekt, ska moderföretaget betala 70 procent av tillägsskattebeloppet. Övrig andel skulle inte betalas av någon koncernenhet. Om handelsbolaget görs till skattesubjekt ska det som delägd moderenhet betala sin andel av tillägsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten, vilket omfattar även den andel som hänför sig till minoritetsägarna. I detta fall skulle handelsbolaget betala hela tillägsskattebeloppet. Moderföretaget får avräkning för den tillägsskatt som handelsbolaget ska betala.

Det är inte sannolikt att den praktiska betydelsen av risken för skattebortfall är så stor. De situationer som beskrivs ovan är troligen inte vanliga. I den mån handelsbolag förekommer i stora koncerner finns det sannolikt andra koncernenheter som omfattas av direktivet eller modellreglerna. Alternativt är det frågan om moderföretag.

Möjligen är det också så att risken för skattebortfall minskar om den delägarbeskattade enheten har ett fast driftställe i Sverige eller i en stat som tillämpar systemet med tilläggsbeskattning. Som framgår nedan kan det fasta driftstället bli skattesubjekt vid tillämpning av kompletteringsregeln.

Vilka är då argumenten mot att göra svenska handelsbolag till skattesubjekt i detta sammanhang?

Ett argument är att en lösning med svenska handelsbolag som skattesubjekt troligtvis kommer att avvika från vad som gäller internationellt. Det är åtminstone vad OECD bedömt. Kanske kan utländska aktörer få större svårigheter att förstå det svenska systemet och tillämpa de svenska reglerna.

Principiellt är det naturligtvis också lite udda att låta handelsbolagen vara skattesubjekt för tillägsskatt samtidigt som de är delägarbeskattade i fråga om inkomstskatt. Det kräver goda skäl och frågan är om de problem som kan finnas motiverar detta.

Vi föreslår att svenska handelsbolag i nuläget inte blir skattesubjekt för tillägsskatt i andra fall än de som följer av direktivet. Den internationella utvecklingen bör dock följas i det vidare lagstiftnings-

arbetet och om andra stater väljer en motsatt väg bör frågan omprövas i ett senare skede.

### *Kompletteringsregeln*

Mycket talar för att man i det internationella arbetet förutsatt att det inte kan bli aktuellt att hänföra tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln till en delägarbeskattad enhet. Artikelns som gäller kompletterande tilläggsskatt finns inte med i den ovan återgivna uppräkningsavsnittet av när ett handelsbolag hör hemma i en viss stat. Det framgår därmed inte att en genomflödesenhet i något fall skulle behöva tillämpa en kompletteringsregel.

I de artiklar som behandlar vad som ska utgöra grunden för att allokera tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln till en viss stat framgår att anställda och tillgångar hos en genomflödesenhet bara utgör grund för allokering av sådan skatt till en stat om genomflödesenheten har ett fast driftställe där eller om det där finns andra koncernenheter.

Detta talar med viss styrka för att handelsbolag inte kan vara skattesubjekt för tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln. Å andra sidan kan det vara så att utformningen av dessa artiklar har andra skäl och att det i och för sig inte finns något som hindrar en medlemsstat från att bestämma att delägarbeskattade enheter som är skattesubjekt för tilläggsskatt också ska betala tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln. De internationella reglerna torde ha utformats med tanken att delägarbeskattade enheter bara är skattesubjekt om de är moderföretag och att kompletteringsregeln i första hand utformas som en regel om att avdrag ska vägras. Det kan vara detta som förklarar att reglerna i direktivet ser ut som de gör.

Vi anser att man bör göra samma bedömning när det gäller svenska handelsbolags status för huvudregeln som kompletteringsregeln. Att det finns tveksamheter när det gäller kompletteringsregeln talar mot att göra svenska handelsbolag till skattesubjekt enligt huvudregeln. Skulle lagstiftaren välja att göra svenska handelsbolag till skattesubjekt även om de inte är moderföretag bör det övervägas om det är möjligt att låta en sådan ordning gälla även i fråga om kompletteringsregeln.



## 10.3 Fasta driftställen

### 10.3.1 Inledning

**Förslag:** De flesta av direktivets särskilda regler för fasta driftställen bör hållas samman i lagen. Regler motsvarande direktivets bör införas som gäller definitioner (artikel 3.13), fördelning av resultat mellan det fasta driftstället och huvudenheten (artikel 18) samt fördelning av medräknade skatter mellan det fasta driftstället och huvudenheten (artikel 24.1 och artikel 24.7).

I minimibeskattningsdirektivet finns särskilda regler för fasta driftställen. Begreppet fast driftställe definieras i artikel 3.13 i direktivet. Begreppet fast driftställe förekommer även i inkomstskattelagen och i skatteavtal. Definitionen i tilläggsskattelagen är dock avsedd att gälla endast vid tillämpning av den lagen.

I direktivets definitioner görs skillnad mellan fasta driftställen som omfattas av ett gällande skatteavtal (3.13 a), som inte omfattas av ett gällande avtal (3.13 b), som finns i en stat som inte har bolagsbeskattning (3.13 c) och övriga fasta driftställen (3.13 d).

Fasta driftställen är i direktivets mening inte en ”enhet” i de fall de inte upprättar separata räkenskaper (artikel 3.1), men är enligt definitionen av koncernenheter ändå en koncernenhet (artikel 3.2).

Fasta driftställen behandlas som koncernenheter för att upprätthålla principen om att effektiv skattesats och tilläggsskatt ska beräknas för respektive stat för sig. Inkomst hänförlig till ett fast driftställe och den skatt som tas ut på inkomsten ska ingå i beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där det fasta driftstället hör hemma och inte i beräkningen för huvudenhetens hemstat. På detta sätt behandlas företag som har dotterbolag i andra länder på samma sätt som företag som bedriver sin verksamhet i andra länder genom fasta driftställen.

I många fall – men inte alltid – upprättas separata räkenskaper för ett fast driftställe, för förvaltningsändamål eller för att möta krav i lokala skatteregler. Enligt svensk rätt är utländska filialer bokföringskyldiga (11 och 26 §§ lagen [1992:160] om utländska filialer m.m. och 2 kap. 7 § bokföringslagen [1999:1078]).

Reglerna för beräkning av tilläggsskatt i direktivet utgår i första hand från redovisningsinformation. Finns det separata räkenskaper

ska dessa användas för att fördela justerad vinst eller förlust mellan det fasta driftstället och huvudenheten (artikel 18.1 första stycket).

I vissa fall finns inte någon avgränsad sådan information för ett fast driftställe. Det krävs därför särskilda regler för att fördela resultatet mellan ett fast driftställe och dess huvudenhet. Redovisningsprinciperna ska tillämpas även om det inte finns några räkenskaper särskilt för det fasta driftstället (artikel 18.1. andra stycket). Vid fördelningen ska redovisningen följas i möjligaste mån, om inte regler om fördelning av intäkter och kostnader i skatteavtal föranleder något annat.

Fördelningen av medräknade skatter mellan koncernenheter speglar i de flesta fall fördelningen av det justerade resultatet. I det fall en inkomst utgör underlag för det justerade resultatet hos ett fast driftställe ska medräknade skatter avseende inkomsten normalt fördelas dit också. Skattekostnaden beaktas sedan vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där det fasta driftstället finns.

Reglerna om fördelning av skattekostnader i tilläggs-skattelagen ska tillämpas efter övriga nationella skatteregler för att bestämma skattekostnader. Detta inkluderar regler som gäller fasta driftställen och bolag som omfattas av system för beskattning av kontrollerade utländska bolag, CFC-bolag. Avdrag får inte göras i nationell rätt för tilläggs-skatt enligt en huvudregel eller en kompletteringsregel som tas ut i en annan stat.

När det gäller de grundläggande reglerna om fasta driftställen finns inget behov av och heller inget utrymme för särskilda anpassningar av direktivets bestämmelser. De bör alltså tas in i tilläggs-skattelagen och utformas i nära anslutning till direktivet.

Bestämmelser med motsvarande innehåll tas in i 7 kap. 17–26 §§.

### 10.3.2 Skattskyldighet för tilläggs-skatt

**Förslag:** Tilläggs-skatt enligt kompletteringsregeln som allokeras till Sverige ska i första hand hänföras till andra koncernenheter än fasta driftställen. Finns det inte några andra koncernenheter i Sverige ska sådan tilläggs-skatt hänföras till ett fast driftställe. I sådana fall ska huvudenheten betala skatten.

Ett fast driftställe kan inte utgöra ett moderföretag, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet. Skyldigheten att betala tilläggsskatt enligt huvudregeln kan därför inte hänföras till ett fast driftställe.

När det gäller kompletterande tilläggsskatt allokteras den till koncernenheter i stater där anställda och materiella tillgångar finns. Även anställda och materiella tillgångar som hänförs till ett fast driftställe ska beaktas i allokeringen. Kompletteringsregeln är i direktivet utformad på det sättet att kompletterande tilläggsskatt som fördelas till en stat ska tas ut av koncernenheter där. Direktivet gör inte någon skillnad mellan fasta driftställen och andra koncernenheter.

Det är upp till varje medlemsstat att bestämma vilka koncernenheter som ska vara skattskyldiga för tilläggsskatt. Direktivet ger vidare medlemsstaterna möjlighet att ta ut skatten genom att vägra avdrag mot den beskattningsbara inkomsten eller genom att påföra en tilläggsskatt.

Vi föreslår att kompletterande tilläggsskatt ska tas ut genom en separat tilläggsskatt (kapitel 8). Skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt är som huvudregel alla svenska koncernenheter. Detta innebär att kompletterande tilläggsskatt kan fördelas till ett fast driftställe. Ett fast driftställe är normalt inte ett skattesubjekt. Om det finns andra svenska koncernenheter bör den kompletterande tilläggsskatten därför i första hand fördelas till dessa.

Frågan är vem som ska betala tilläggsskatten om kompletterande tilläggsskatt ska fördelas till en koncern som endast har ett eller flera fasta driftställen i Sverige och inte några andra svenska koncernenheter. Det lär i och för sig vara mycket ovanligt att tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln ska allokteras till Sverige i ett fall där den koncern det gäller inte har några andra enheter än ett fast driftställe i Sverige. Det skulle emellertid kunna hända. I dessa fall bör huvudenheten enligt vår uppfattning vara skattskyldig för tilläggsskatten.

Motsvarande gäller om ett fast driftställe är skattskyldigt för nationell tilläggsskatt och ska betala tilläggsskatt som beräknats för den egna enheten. Även detta torde vara mycket ovanligt.

Huvudenheten kan vara en begränsat skattskyldig juridisk person som hör hemma i utlandet. Begränsat skattskyldiga juridiska personer är i inkomstbeskattningssammanhang endast skattskyldiga för inkomster här i vissa fall. Det gäller till exempel inkomster från ett fast driftställe (6 kap. 11 § första stycket 1 IL).

I de nu aktuella situationerna allokeras kompletterande tilläggs-skatt enligt direktivet till koncernens enheter i Sverige på grund av den verksamhet som dess fasta driftställen bedriver här. Direktivet gör det möjligt att ta ut skatten genom en separat tilläggs-skatt som kan belasta samtliga koncernenheter. Det gäller även fasta driftstäl-len. I denna situation finns det inte några andra koncernenheter att fördela den kompletterande tilläggs-skatten till. För att säkerställa att kompletteringsregeln uppfyller direktivets krav måste Sverige ha ett system som leder till att skatten tas ut. Då det är fråga om en skatte-kostnad som hänför sig till det fasta driftstället får skatten belasta det fasta driftställets huvudenhet, som är en skattskyldig juridisk person.

Skattekostnaden skulle också ha belastat huvudenheten om kom-pletteringsregeln hade utformats som en regel om begränsning av avdrag inom det vanliga inkomstskattesystemet. Huvudenheten hade då fått högre inkomstskatt eftersom avdrag vägrats mot det fasta driftställets beskattningsbara inkomst. Syftet med reglerna är att de lågbeskattade koncernenheterna ska tilläggsbeskattas och att tilläggs-skatten i dessa fall ska allokeras till Sverige.

Genom dessa regler utökas skattskyldigheten för en begränsat skattskyldig juridisk person i Sverige till att även avse tilläggs-skatt som fördelas till ett fast driftställe som den begränsat skattskyldiga juridiska personen är huvudenhet för.

Vi kan enligt vår bedömning inte avstå från att ta ut den tilläggs-skatt som i dessa situationer allokeras till Sverige, eftersom det då finns risk att den svenska kompletteringsregeln inte anses uppfylla direktivets krav.

Det är heller inte möjligt att göra det fasta driftstället till ett skatte-subjekt för tilläggs-skatt. Direktivet ger inte stöd för det och ett fast driftställe är inte heller en juridisk person.

Vi har i kapitel 8 bedömt att det skulle leda till en ökad admini-strativ börda och mer svårtillämpade regler om kompletteringsregeln utformades som en avdragsbegränsning. Vi anser att en separat tilläggs-skatt i kombination med en utökad skattskyldighet för begränsat skattskyldiga juridiska personer är den bästa lösningen även när det gäller fasta driftställen.

Ett svenskt handelsbolag skulle kunna ha ett fast driftställe i Sverige i den mening som avses i direktivet. I det fall då koncernen inte har några andra koncernenheter i Sverige utom ett sådant fast

driftställe fördelas den kompletterande tilläggsskatten till det fasta driftstället. Som huvudenhet ska handelsbolaget betala tilläggsskatten.

Ovanstående överväganden förs in i 1 kap. 3 § och 6 kap. 11 §.

## 10.4 Investeringssenheter

**Förslag:** Direktivets har särskilda bestämmelser om beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för investeringssenheter. Det finns även bestämmelser om att koncerner kan göra vissa val gällande investeringssenheter. Dessa bestämmelser ska föras in i lagen i enlighet med direktivet.

Investeringssenheter definieras i artikel 3.30–32. Investeringssenheter behandlas på ett särskilt sätt i direktivet. I många delar är investeringssenheter helt undantagna från direktivets tillämpningsområde. Syftet är att statusen som skatteneutrala enheter inte ska påverkas av direktivet.

Direktivet tillämpas inte på ett moderföretag som är en investeringssenhet eller på vissa enheter som ett sådant moderföretag äger (artikel 2.3). Dessa enheter är undantagna enheter. Detta innebär att huvudregeln och kompletteringsregeln inte ska tillämpas på dessa enheter. De omfattas inte heller av nationell tilläggsskatt. Belopp som hänför sig till sådana enheter undantas från flera beräkningar enligt direktivet. Enheterna har inte heller några administrativa skyldigheter enligt direktivet.

Andra investeringssenheter kan vara koncernenheter. De är dock undantagna från flera generella regler. De är inte skattesubjekt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln (artikel 3.20, 3.22 och 12–14). Skatter och resultat för investeringssenheter ska inte påverka beräkningen av den effektiva skattesatsen eller den justerade nettovinsten för en stat (artikel 26.3). Investeringssenheter ska inte påverka beräkningen av substansbeloppet (artikel 28.9) eller undantaget för verksamhet av begränsad betydelse (artikel 30.5) för en stat. Särskilda bestämmelser för minoritetsägda koncernenheter gäller vidare inte investeringssenheter (artikel 31.3).

I stället finns särskilda bestämmelser för investeringssenheter i artikel 41–43. I artikel 41 finns regler för att beräkna den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en investeringssenhet. Bestämmelserna gäller endast om koncernen inte har valt att behandla en

investeringsenhet som en skattetransparent enhet enligt artikel 42 eller att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod enligt artikel 43.

Det är vanligt att investeringsenheters inkomster inte beskattas hos enheten eller att de beskattas endast i begränsad utsträckning. För att dessa lågbeskattade inkomster inte ska blandas med inkomster från andra koncernenheter ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för dessa enheter beräknas separat från andra enheter. Inkomster som hänför sig till minoritetsägare ingår inte i beräkningen. Tilläggsskatt belastar alltså inte sådana ägare.

Enligt artikel 42 kan koncernen välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet. Den möjligheten finns under vissa förutsättningar. Valet behöver inte göras särskilt om enheten redan uppfyller definitionen av en sådan enhet. Om koncernen utnyttjar valmöjligheten ska enheten behandlas som skattetransparent enligt lagen. Det gäller exempelvis vid fördelning av resultatet. Substansbeloppet kan tillämpas avseende ägarenhetens andel av investeringsenhetens inkomst. Bestämmelserna i artikel 41 ska inte tillämpas om koncernen gör valet enligt artikel 42. Valet gäller enligt artikel 45 i fem år.

Koncernen kan enligt artikel 43 vidare välja att en ägarenhet ska tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod i förhållande till en investeringsenhet. Detta är ett ytterligare alternativ till att tillämpa artikel 41. I den mån investeringsenheten inom fyra år delar ut sin inkomst till ägarenheten och den beskattas med minst minimiskattesatsen blir inkomsten inte föremål för tilläggsskatt hos investeringsenheten. Ägarenheten inkluderar utdelningar från investeringsenheten i beräkningen av sitt justerade resultat, till skillnad från vad som gäller enligt de allmänna reglerna. Bestämmelserna i artikel 41.1–4 ska inte tillämpas om koncernen gör valet enligt artikel 43. Valet gäller enligt artikel 45 i fem år.

Bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i 7 kap. 27–45 §§.

# 11 Förfarandet

## 11.1 Inledning

Minimibeskattningsdirektivet innehåller ett kapitel med administrativa bestämmelser. Bestämmelserna är få och berör endast en begränsad del av förfarandet vid uttag av tilläggsskatt. Det är upp till respektive land att bestämma hur regler om exempelvis deklaration och betalning ska utformas. Reglerna om tilläggsskatt ska dock implementeras och administreras på ett sådant sätt att tilläggsskatt förfaller och betalas inom rimlig tid och i linje med de internationella reglernas avsedda utfall (OECD:s kommentar s. 179).

I kapitel 3 har vi redovisat skälen för vårt ställningstagande att även förfaranderegler ska tas in i lagen om tilläggsskatt och inte i skatteförfarandelagen. Tilläggsskatt skiljer sig från vanlig inkomstskatt och skillnaderna får betydande genomslag även såvitt avser förfarandet. Det påverkar bland annat reglerna om deklarationsskyldighet, beslut, omprövning och sanktioner.

I detta kapitel redovisar vi hur vi anser att direktivets administrativa bestämmelser ska implementeras i svensk rätt och hur övriga bestämmelser om förfarandet ska utformas.

## 11.2 Bestämmelser i den nya lagen och vissa hänvisningar till skatteförfarandelagen

**Förslag:** När bestämmelser i skatteförfarandelagen ska tillämpas, ska termer och uttryck ha samma betydelse och tillämpningsområde som i lagen om tilläggsskatt.

När bestämmelser i skatteförfarandelagen ska tillämpas vid tilläggsbeskattning, ska vad som anges i skatteförfarandelagen om juridiska personer även gälla för koncernenheter enligt lagen om tilläggsskatt.

Vi föreslår att bestämmelserna om förfarandet vid uttag av tilläggsskatt ska tas in i lagen om tilläggsskatt och att skatteförfarandelagens regler som princip inte ska gälla.

Som framgår närmare i avsnitten nedan anser vi dock att skatteförfarandelagens bestämmelser i vissa delar eller frågor ska tillämpas även i mål och ärende enligt lagen om tilläggsskatt. I vissa frågor eller delar anser vi att skatteförfarandelagens bestämmelser kan tillämpas, men att det krävs undantag eller ytterligare reglering.

Eftersom lagen om tilläggsskatt kommer att innehålla begrepp och definitioner som är specifika just för tilläggsskatt anser vi att det behöver anges att när bestämmelser i skatteförfarandelagen ska tillämpas, ska termer och uttryck som används ha samma betydelse och tillämpningsområde som anges i lagen om tilläggsskatt.

Vissa av skatteförfarandelagens bestämmelser gäller för juridiska personer. Lagen om tilläggsskatt kommer att gälla för koncernenheter, vilket är ett vidare begrepp som innefattar även andra juridiska konstruktioner som upprättar särskilda räkenskaper och fasta driftställen. Vi anser därför att det i lagen om tilläggsskatt ska anges att när bestämmelser i skatteförfarandelagen tillämpas, ska vad som anges i skatteförfarandelagen om juridiska personer även gälla för koncernenheter enligt lagen om tilläggsskatt.



## 11.3 Beskattningsår

**Förslag:** I lagen om tilläggsskatt ska det tas in en definition av begreppet beskattningsår. Med beskattningsår ska då avse det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår.

Som framgår nedan behöver exempelvis vissa tidsfrister gällande deklARATION och beslut anges i förhållande till det aktuella beskattningsåret. Termen beskattningsår syftar dock inte på de enskilda enheter- nas räkenskapsår, utan på det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår. En definition av begreppet beskattningsår som förtydligar detta ska därför tas in i 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt.

## 11.4 Skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport

### 11.4.1 Allmänt om reglerna

**Förslag:** Den redovisning som ska lämnas enligt artikel 44 ska i svensk rätt benämnas tilläggsskatterapport.

Begreppet rapportering enhet ska användas som motsvarighet till begreppet som definieras i artikel 3.8 direktivet.

Det ska inte införas några definierade begrepp som motsvarar artikel 3.44 eller artikel 44.1 a–b.

Enligt artikel 44 i minimibeskattningsdirektivet har koncernenheter en skyldighet att lämna vissa föreskrivna uppgifter om tilläggsskatt till skattemyndigheten i det land där enheten hör hemma. Syftet med uppgiftsskyldigheten är att skattemyndigheterna i respektive land ska kunna bedöma om det ska betalas tilläggsskatt. I artikel 44 anges endast vilka krav som ställs på att rapportera information och bestämmelserna syftar inte till att harmonisera deklarationsförfarandet eller betalningsskyldighet (OECD:s kommentar s. 179).

I direktivet är redovisningen benämnd deklARATION med information om tilläggsskatt (*the top-up tax information return*). Det framgår att redovisningen skiljer sig från vad som traditionellt utgör en deklARATION i svensk rätt. Vi har därför valt att inte använda begreppet deklARATION. Vi har i stället benämnt redovisningen som ska lämnas

enligt artikel 44 för ”tilläggs-skatte-rapport”. En definition av begreppet förs in i 2 kap. 38 §.

Enligt direktivet är det flera olika enheter som kan lämna tilläggs-skatte-rapporten. I direktivet används samlingsbegreppet koncern-enhet som lämnar deklaration (*filing constituent entity*) för dessa enheter. Definitionen av begreppet finns i artikel 3.8. Vi har valt att använda begreppet ”rapporterande enhet” som samlingsnamn för de enheter som lämnar tilläggs-skatte-rapport. En definition av begreppet förs in i 2 kap. 39 §.

I direktivet och modellreglerna finns ytterligare begrepp kopplade till artikel 44. Det gäller begreppen enhet som utses att lämna deklaration i artikel 3.44 (*designated filing entity*), utsedd lokal enhet i artikel 44.1 a (*designated local entity*) samt avtal mellan kvalificerande behöriga myndigheter i artikel 44.1 b (*qualifying competent authority agreement*). Eftersom begreppen endast används på ett fåtal ställen anser vi att motsvarande definitioner inte behöver införas i lagen om tilläggs-skatt.

#### 11.4.2 Vem ska lämna tilläggs-skatte-rapport?

**Förslag:** Bestämmelser om vilken enhet som ska lämna tilläggs-skatte-rapport som motsvarar direktivets bestämmelser ska tas in i lagen.

Skatteverket ska genom en anmälan underrättas om annan enhet än koncernenheten själv lämnar rapporten.

#### Varje koncernenhet har som utgångspunkt en skyldighet att lämna en tilläggs-skatte-rapport

Enligt huvudregeln, som finns i artikel 44.2 minimibeskattnings-direktivet respektive artikel 8.1.1 modellreglerna, är varje koncern-enhet skyldig att lämna en tilläggs-skatte-rapport till skattemyndig-heten i det land där enheten hör hemma.

I den svenska lagen anser vi att det är tillräckligt att ange att en koncernenhet ska ge in en tilläggs-skatte-rapport till Skatteverket. Det framgår av bestämmelsen i 1 kap. 3 § lagen om tilläggs-skatt att det

endast är svenska koncernenheter som ska fullgöra de skyldigheter som följer av lagen.

Om det finns fler koncernenheter som hör hemma i samma land kan de utse en av enheterna i landet att lämna tilläggsskatterapporten för de andra koncernenheternas räkning. Det finns inte något krav i direktivet eller modellreglerna på att en koncernenhet måste underätta skattemyndigheten om att en annan enhet kommer att lämna rapporten för dess räkning. För att Skatteverkets administration ska fungera anser vi dock att detta ska anmälas till Skatteverket.

Enligt kommentaren till modellreglerna kan ett land som implementerar reglerna välja att göra en utsedd enhet ensamt ansvarig för att lämna tilläggsskatterapporten (OECD:s kommentar s. 180). Den möjligheten har dock inte använts i direktivet. Som direktivet är utformat är det koncernenheten själv som är skyldig att lämna tilläggsskatterapporten, även om den har utsett en annan enhet att lämna rapporten. Att det fortfarande är koncernenheten själv som ansvarar för att rapporten lämnas får betydelse för sanktionsmöjligheterna.

Skyldigheten att lämna tilläggsskatterapporten gäller enligt artikel 44.2 inte statslösa koncernenheter.

Bestämmelsen förs in i 8 kap. 2 §.

### **Annan koncernenhet övertar uppgiftsskyldigheten**

En koncernenhets skyldighet att lämna en tilläggsskatterapport upphör om förutsättningarna i artikel 44.3 direktivet är uppfyllda. För det första krävs det att en tilläggsskatterapport har lämnats antingen av moderföretaget, till skattemyndigheten i det land där moderenheten hör hemma, eller av en annan enhet som moderföretaget har utsett, till skattemyndigheten i det land där den enheten hör hemma. Uppgifterna som har lämnats ska innehålla den information som följer av artikel 44.5. Vidare krävs det att det finns ett för det aktuella räkenskapsåret gällande avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter mellan de behöriga myndigheterna i de berörda länderna. Modellreglernas motsvarighet till dessa bestämmelser finns i artikel 8.1.2.

Bestämmelsen förs in i 8 kap. 3 § första stycket.

## Underrättelseskyldighet

Om förutsättningarna i artikel 44.3 direktivet är uppfyllda behöver respektive koncernenhet inte själv lämna en tilläggsskatterapport. Däremot krävs det enligt artikel 44.4 att koncernenheten, eller den enhet som enligt artikel 44.2 har utsetts att lämna tilläggsskatterapporten för koncernenhetens räkning, underrättar skattemyndigheten om vilken koncernenhet som lämnar rapporten samt var den enheten hör hemma. Detta för att skattemyndigheten ska få veta att den kommer att få uppgifterna genom ett automatiskt utbyte. I modellreglerna finns en motsvarande bestämmelse i artikel 8.1.3.

Vi anser att underrättelseskyldigheten enligt artikel 44.3 i direktivet ska fullgöras genom en anmälan till Skatteverket.

Bestämmelsen förs in i 8 kap. 3 § andra stycket.

### 11.4.3 Vilka uppgifter ska lämnas?

**Förslag:** Bestämmelser om vilka uppgifter som ska finnas med i rapporten, som motsvarar direktivets bestämmelser, ska tas in i lagen.

De uppgifter som i vissa undantagsfall ska lämnas i stället för uppgifterna i artikel 44.5 direktivet ska i lagen kallas för tilläggsskatterapport med förenklat innehåll.

## Huvudregeln i artikel 44.5

Som huvudregel ska en tilläggsskatterapport innehålla de uppgifter som framgår av artikel 44.5 minimibeskattningsdirektivet. Uppgifterna i rapporten ska avse hela koncernen, oavsett vilken enhet som lämnar in rapporten. Det är en mycket omfattande uppgiftsbörda som förutsätter ett relativt fritt informationsflöde inom koncernen.

För det första ska rapporten innehålla information om identiteten på samtliga koncernenheter (artikel 44.5 a). Detta omfattar eventuellt skatteregistreringsnummer, den stat där enheterna hör hemma och dess status enligt bestämmelserna i direktivet. En enhets status kan exempelvis vara att enheten är ett fast driftställe, en investeringsenhet, en delägarbeskattad enhet eller en delägd enhet.

För det andra ska rapporten innehålla information om koncernens struktur (artikel 44.5 b). Det innefattar uppgifter om bestämmande inflytande i de koncernenheter som innehas av andra koncernenheter. Även undantagna enheter ska finnas med i informationen (OECD:s kommentar s. 182).

För det tredje ska rapporten innehålla den information som är nödvändig för att beräkna den effektiva skattesatsen för varje stat och tilläggsskatten för varje koncernenhet, tilläggsskatten för en medlem i en grupp av samriskföretag, samt fördelningen av tilläggsskatten enligt huvudregeln och fördelningen av tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln för varje stat (artikel 44.5 c).

För det fjärde ska uppgifterna innehålla en förteckning över de val som gjorts i enlighet med relevanta bestämmelser i direktivet (artikel 44.5 d).

När det gäller de uppgifter som är nödvändiga för att beräkna de olika delarna i artikel 44.5 c direktivet respektive artikel 8.1.4 c modellreglerna är dessa inte närmare specificerade. I OECD:s kommentar (s. 180) ges dock viss ledning. Det anges att rapporten ska innehålla den information som är nödvändig för att beräkna fördelningen av tilläggsskatten i enlighet med en *top-down approach* och reglerna för delägda enheter. Vidare anges att rapporten bör innehålla information för att fastställa moderenhetens allokierbara andel av tilläggsskatten för varje lågbeskattad koncernenhet. Slutligen anges att rapporten bör inkludera information och beräkningen av avräkning.

När det gäller kompletteringsregeln anges att rapporten bör innehålla nödvändig information för att fastställa den totala kompletterande tilläggsskatten för ett räkenskapsår och för att fördela denna mellan staterna. Vidare anges att rapporten bör innehålla grunden för allokering av den kompletterande tilläggsskatten, inklusive relevant information om antal anställda och materiella tillgångar. Det anges även att eventuella belopp som återförs från tidigare år ska redovisas i rapporten (OECD:s kommentar s. 182).

Enligt OECD:s kommentar förutsätts det att det standardiserade formulär som ska tas fram inom OECD:s ramverk för implementering kommer innehålla fält för all nödvändig information (OECD:s kommentar s. 181).

Bestämmelserna förs in i 8 kap. 4–7 §§.

## Undantag i artikel 44.6

I artikel 44.6 direktivet finns ett undantag från artikel 44.5. Undantaget blir tillämpligt om en koncernenhet ingår i en koncern där moderföretaget hör hemma i ett tredjeland som inte har implementerat OECD:s modellregler men som tillämpar regler som har bedömts vara likvärdiga med en huvudregel. Enligt artikel 52 i direktivet ska EU-kommissionen ges befogenhet att anta delegerade akter i syfte att fastställa, och uppdatera, en förteckning över länder som har nationella regler som är likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt.

Är undantaget i artikel 44.6 tillämpligt ska en koncernenhet inte lämna de uppgifter som anges i artikel 44.5, utan i stället de uppgifter som anges i artikel 44.6. Tilläggsskatterapporten ska då innehålla den information som är nödvändig för tillämpningen av artikel 8 och artikel 13. I undantagssituationen är det därmed fråga om att något mer begränsade uppgifter ska lämnas jämfört med artikel 44.5.

Artikel 8 innehåller regler som gäller för delägda moderenheter vid tillämpningen av tilläggsskatt enligt huvudregeln. All information som är nödvändig för tillämpning av artikel 8 omfattar för det första information som gör det möjligt att identifiera alla koncernenheter i vilka en delägd moderenhet som hör hemma i en medlemsstat har ett direkt eller indirekt ägarintresse när som helst under räkenskapsåret, samt strukturen på sådana ägarintressen (artikel 44.6 a i). För det andra omfattas all information som behövs för att beräkna den effektiva skattesatsen i de stater där en delägd moderenhet som hör hemma i en medlemsstat innehar ägarintresse i koncernenheter som identifierats i led i och den tilläggsskatt som ska betalas (artikel 44.6 a ii). För det tredje omfattas all information som är relevant för detta ändamål i enlighet med artiklarna 9, 10 eller 11 (artikel 44.6 a iii).

Artikel 13 innehåller bestämmelser om tillämpning av kompletteringsregeln för tilläggsskatt när moderföretaget hör hemma i ett lågbeskattat tredjeland. All information som är nödvändig för tillämpning av artikel 13 omfattar för det första identifiering av alla koncernenheter som hör hemma i moderföretagets stat och strukturen för sådana ägarintressen (artikel 44.6 b i). För det andra omfattas all information som är nödvändig för att beräkna den effektiva skattesatsen för moderföretagets stat och den tilläggsskatt som den ska betala (artikel 44.6 b ii). För det tredje omfattas all information som

behövs för att fördela sådan tilläggsskatt på grundval av fördelningsnyckeln för kompletteringsregeln enligt artikel 14 (artikel 44.6 b iii).

För att skilja situationen när tilläggsskatterapporten ska innehålla de uppgifter som framgår av artikel 44.6 från situationen när rapporten ska innehålla uppgifterna som framgår av artikel 44.5, har vi valt att kalla en rapport som innehåller uppgifter enligt artikel 44.6 för tilläggsskatterapport med förenklat innehåll. Detta är dock fortfarande en tilläggsskatterapport i lagens mening.

Bestämmelserna förs in i 8 kap. 8–10 §§.

#### 11.4.4 Fastställda formulär ska användas

**Förslag:** Fastställda formulär ska användas för att lämna tilläggsskatterapport, ändringar eller tillägg till en tilläggsskatterapport samt anmälningar. Skatteverket ska fastställa sådana formulär.

Tilläggsskatterapporten ska enligt artikel 44.5 minimibeskattningsdirektivet respektive artikel 8.1.4 modellreglerna lämnas i ett standardiserat formulär. Det finns inte något krav på att formuläret ska undertecknas. Av modellreglerna framgår dock att formuläret ska utformas i enlighet med OECD:s ramverk för implementering.

Det finns inte några krav på att en underrättelse om att en annan koncernenhet lämnar rapporten ska göras i särskild form. Det finns inte heller något krav på att en sådan underrättelse ska undertecknas.

Tilläggsskatterapporten samt relevanta underrättelser, ska enligt artikel 44.7 direktivet lämnas till skattemyndigheten i den medlemsstat där den rapporterade enheten hör hemma.

Vi anser att fastställda formulär ska användas för att lämna både tilläggsskatterapport och anmälningar om att annan enhet ska lämna rapporten. Det bör även vara möjligt att göra tillägg och ändringar av en rapport. Även för sådana bör fastställda formulär användas. Vi anser att det bör vara upp till Skatteverket att fastställa formulär. Detta finns med i vårt lagförslag, men den sistnämnda bestämmelsen behöver inte meddelas i lag.

Bestämmelserna förs in i 8 kap. 15 §.

### 11.4.5 När ska rapporten och anmälningar lämnas?

**Förslag:** Bestämmelser om när rapporten och anmälningar ska lämnas, som motsvarar direktivet, ska tas in i lagen.

Tilläggs-katterapporten samt underrättelser om att en annan enhet lämnar in rapporten om tilläggs-katt ska enligt artikel 44.7 direktivet lämnas in senast 15 månader efter det redovisade räkenskapsårets sista dag (se den engelska versionen där uttrycket *last day of the reporting fiscal year* används). Någon möjlighet till anstånd föreskrivs inte i direktivet.

Om uppgifterna avser ett så kallat övergångsår finns i artikel 51 i direktivet en förlängd tidsfrist för att lämna in rapporten respektive underrättelsen. Dessa får då lämnas in till skattemyndigheten senast 18 månader efter den sista dagen under det redovisade räkenskapsår som är övergångsår enligt artikel 47 direktivet. Med övergångsår avses enligt artikel 47 det första räkenskapsår under vilket en koncern omfattas av direktivets tillämpningsområde med avseende på en viss stat. Artikel 51 har sin motsvarighet i artikel 9.4.1 modellreglerna.

Bestämmelserna förs in i 8 kap. 11 §.

### 11.5 Administrativa bestämmelser gällande de val som koncernen kan göra

**Förslag:** Det ska införas bestämmelser som anger vilka val den rapporterande enheten kan göra vid upprättandet av tilläggs-katterapporten. Det ska i bestämmelserna anges vilka val som gäller i fem respektive ett år och när de kan återkallas.

#### Gemensamt för valen

I såväl direktivet som modellreglerna ges koncernerna möjlighet att göra olika val som påverkar koncernenheternas tilläggs-katteskyldighet. Valmöjligheten gäller exempelvis vilka beräkningsmetoder som ska användas i olika situationer. Vilka val som är möjliga att göra och vilka konsekvenser valen får framgår av de materiella bestämmelserna i direktivet respektive modellreglerna.



Därutöver finns i artikel 45 i direktivet gemensamma bestämmelser som bland annat anger hur lång tid ett val är giltigt och hur ett val återkallas. Det är skillnad på val som gäller i fem år respektive val som gäller i ett år. Artikel 45 i direktivet motsvarar i stora delar definitionerna av *Five-Year Election* och *Annual Election* i artikel 10.1 i modellreglerna.

Enligt artikel 44.5 i direktivet respektive artikel 8.1.4 i modellreglerna ska en tilläggs-skatterapport innehålla en förteckning över de val som har gjorts. Av artikel 45.3 framgår det att ett val ska anmälas till skattemyndigheten i det land där den rapporterade enheten hör hemma. Vad som avses med att valen ska anmälas till skattemyndigheten framgår inte närmare. Vi anser inte att det ska införas några bestämmelser som innebär att ett val ska göras på annat sätt än att de framgår av tilläggs-skatterapporten.

Vare sig i direktivet eller modellreglerna finns det några bestämmelser som särskilt anger hur Skatteverket ska förhålla sig till de val som koncernen gjort i tilläggs-skatterapporten. Det finns exempelvis inga bestämmelser som anger att skattemyndigheterna ska besluta att neka en återkallelse av ett val, om förutsättningarna för återkallelse inte var uppfyllda. Avsikten kan knappast vara att valen i sig ska bli ärenden hos myndigheterna, med utredning, beslut och möjlighet till överklagande. Vårt förslag innehåller därför inte några bestämmelser av det slaget. Utgångspunkten bör vara att valen och dess konsekvenser prövas i samband med beslutet om tilläggs-skatt. En annan sak är att Skatteverket kan informera enheterna om det inte delar synen på de val som gjorts.

En fråga är vilken enhet som ska göra valen. I modellreglerna anges det uttryckligen i artikel 10.1 att det är den rapporterade enheten som gör de fem- respektive ettåriga valen. I direktivet anges det i artikel 45 att det är den rapporterade enheten som återkallar valen, men vilken enhet som gör valen framgår av de materiella bestämmelserna om val. I de bestämmelserna anges det, med undantag för val enligt artikel 16.9 i direktivet, att det är den rapporterade enheten som ska göra valen.

För val som gäller möjligheten att välja att eliminera effekter från transaktioner mellan koncernenheter (artikel 16.9 i direktivet) anges det att det är moderföretaget som väljer. Detsamma framgår av modellreglerna (artikel 3.2.8). I artikel 3.2.8 anges det dock även att valet är ett *Five-Year Election* och ett sådant görs enligt definitionen i arti-

kel 10.1 modellreglerna av den rapporterande enheten. Den här skillnaden mellan artikel 3.2.8 och artikel 10.1 modellreglerna berörs inte i OECD:s kommentar. Det anges inte heller i kommentaren att det är moderföretaget som ska göra valet enligt artikel 3.2.8. Det framgår inte annat än att det också är ett val som ska göras i tilläggs-skatterapporten. Det bör därför vara så att det kan anges att det är den rapporterande enheten som i tilläggs-skatterapporten ska göra även detta val, även om det sker efter uppmaning från moderföretaget. I annat fall skulle det behöva införas en särskild ordning för anmälning av detta val. Att det skulle vara avsikten framgår inte av direktivet eller modellreglerna.

Vi föreslår att det ska införas bestämmelser som anger vilka val den rapporterande enheten kan göra vid upprättandet av tilläggs-skatterapporten. De val som ska kunna göras ska avse alla val som kan göras enligt artikel 45 i direktivet. Bestämmelserna förs in i 10 kap. 5–8 §§.

### Femåriga val

I artikel 45.1 regleras de val som avses i artiklarna 2.3, 16.3, 16.6, 16.9, 42 och 43. Ett val enligt dessa artiklar är giltigt i fem år från och med det år då valet görs. Därefter förnyas valet automatiskt, om inte den rapporterande enheten återkallar valet i slutet av femårsperioden. En återkallelse av valet ska vara giltigt i fem år från och med slutet av det år då valet återkallas.

När det gäller återkallelse av de femåriga valen framstår det som att en återkallelse enligt modellreglerna kan göras när som helst efter att femårsperioden har gått ut. Av direktivet framstår det däremot som att en ny femårsperiod inleds, eftersom det anges att valen förnyas om de inte återkallas i slutet av femårsperioden. Möjligen är detta något som kommer förtydligas i det internationella arbetet framöver. Vi har i vårt förslag utformat den svenska bestämmelsen i enlighet med direktivets lydelse.

## Ettåriga val

I artikel 45.2 regleras de val som avses i artiklarna 16.7, 22.1 b, 25.1, 28.2, 30.1 och 40.1.<sup>1</sup> Ett val enligt dessa artiklar är giltigt i ett år. Därefter förnyas valet automatiskt, om inte den rapporterade enheten återkallar valet i slutet av det året.

I artikel 10.1 modellreglerna anges endast att de ettåriga valen gäller i ett år. Det anges därmed inte att det krävs en återkallelse för att de ettåriga valen ska upphöra att gälla, vilket är en skillnad jämfört med direktivet som anger att valen förnyas om de inte återkallas. Möjligen är detta något som kommer förtydligas i det internationella arbetet framöver. Vi har i vårt förslag utformat den svenska bestämmelsen i enlighet med direktivets lydelse.

## 11.6 Registrering

**Förslag:** Skatteverket ska registrera svenska koncernenheter som ingår i en koncern som uppfyller beloppsgränsen. En sådan koncernenhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registrerings-skyldigheten uppstod.

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin anmälnings-skyldighet att fullgöra den eller att lämna uppgifter som myndig-heten behöver för att kunna avgöra om sådan skyldighet finns.

Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara regi-strerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket besluta om avregistrering.

I 7 kap. SFL finns bestämmelser om i vilka fall någon måste anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Skatteverket ska bland annat registrera den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter eller att använda kassaregister. Skatteverket ska vidare registrera den som är skattskyldig enligt någon lag som räknas upp i bestämmelserna. Den som ska registreras är skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Registrering görs för att skatteadministrationen ska fungera (prop. 2010/11:165 s. 718).

<sup>1</sup> Valet gällande artikel 40.1 i direktivet finns inte med i vårt författningsförslag eftersom den artikeln är en av artiklarna som återstår att implementera.

För att Skatteverket ska ha information om vilka enheter som ingår i en sådan koncern som ska tillämpa lagen om tilläggsskatt, och därmed vilka enheter som är skyldiga att exempelvis lämna in en tilläggsskatterapport, anser vi att Skatteverket ska registrera sådana enheter. Reglerna om registrering ska utformas utifrån de allmänna bestämmelserna om registrering i skatteförfarandelagen, men med vissa justeringar för att passa för tilläggsskatt. Bestämmelser om registrering förs in i 10 kap. 2–4 §§.

## 11.7 Deklaration ska ske genom en tilläggsskattedeklaration

### 11.7.1 Finns det behov av ett svenskt deklaraionsförfarande?

**Förslag:** En tilläggsskattedeklaration ska lämnas till Skatteverket till ledning för Skatteverkets beslut om tilläggsskatt.

Minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna saknar bestämmelser om ett nationellt deklaraionsförfarande. Av de inledande skälen till direktivet (skäl 22) framgår dock att den information som lämnas i en tilläggsskatterapport bör göra det möjligt för skattemyndigheterna där koncernenheterna hör hemma att bedöma riktigheten i en enhets skyldighet att betala tilläggsskatt genom tillämpning av nationella förfaranden, inbegripet nationella deklaraionsförfaranden.

Eftersom en tilläggsskatterapport i stort sett kommer att innehålla alla de uppgifter som behövs för att kunna bedöma vilka enheter som är skattskyldiga och hur mycket tilläggsskatt de ska betala kan det ifrågasättas om det över huvud taget finns ett behov av att införa ett svenskt deklaraionsförfarande.

Vi bedömer att det finns behov av ett deklaraionsförfarande som kompletterar tilläggsskatterapporten. Även om det är fråga om ansvar för vad som egentligen är en annan koncernenhets skatt och ett förfarande som har stora drag av gruppbeskattning bör varje enhet ta ansvar för den delen av förfarandet. I svensk rättstradition framstår det dessutom som avvikande att påföra sanktioner utan att företrädaren varit delaktig i uppgiftslämnande som sanktionen avser. Vi föreslår därför att en tilläggsskattedeklaration ska lämnas till Skatteverket till ledning för dess beslut om tilläggsskatt.

## 11.7.2 Utformning av deklarationsförfarandet

### Vem ska lämna tilläggsskattedeklaration?

#### *Olika alternativ*

När det gäller frågan om vilka enheter som ska lämna en tilläggs-skattedeklaration har vi övervägt ett flertal olika lösningar, men redovisar nedan fyra olika alternativ samt vår bedömning gällande de olika alternativen. Alla koncernenheter som omfattas av lagen är skyldiga att lämna in en tilläggsskatterapport som avser hela koncernen, om rapporten inte lämnas av annan enhet i koncernen. Skatteverket kommer därför att ha ett omfattande underlag för att kunna granska och utreda vilka svenska enheter som är skyldiga att betala tilläggs-skatt, oavsett hur deklarationsförfarandet utformas.

#### *Deklarationsskyldighet för alla enheter (alternativ ett)*

Ett alternativ är att alla svenska koncernenheter som omfattas av lagens tillämpningsområde ska lämna en tilläggs-skattedeklaration till Skatteverket. Enligt våra uppskattningar kommer cirka 12 000 svenska koncernenheter att omfattas av lagen om tilläggs-skatt. Sannolikt kommer dock endast några procent att vara skyldiga att betala tilläggs-skatt. Om alla svenska koncernenheter åläggs en deklarationsskyldighet blir den administrativa bördan för dem stor och det leder till merarbete för Skatteverket. Vi anser därför inte att det finns skäl att införa en deklarationsskyldighet som gäller för alla svenska koncernenheter.

#### *Deklaration lämnas först efter föreläggande (alternativ två)*

Eftersom det är så få enheter som ska betala tilläggs-skatt är ett annat alternativ att deklARATION ska lämnas först efter föreläggande från Skatteverket. Det är det alternativ som ger minst administrativ börda. Det lägger emellertid ett stort ansvar på Skatteverket. Det är inte heller positivt för de koncerner som ser en fördel i att själva kunna kontrollera sitt arbete med administrationen kring tilläggs-skatt. De kan inte färdigställa sitt arbete med att rapportera och deklarerar

tilläggs katt förrän lång tid efter räkenskapsårets utgång. Det är inte heller något bra alternativ.

*Deklaration lämnas av den som är skyldig att betala tilläggs katt enligt lagen (alternativ tre)*

En annan lösning är att knyta deklarationsskyldigheten till enheter som ska betala tilläggs katt. Ett alternativ är då att deklarationsskyldigheten ska gälla den som ska betala tilläggs katt *enligt lagen* (alternativ tre). Ett annat alternativ är att skyldigheten ska gälla den som ska betala tilläggs katt *enligt tilläggs katterapporten* (alternativ fyra, se nedan).

Att skyldigheten att deklarerat ska gälla för den som ska betala skatt enligt lagen stämmer väl överens med hur deklarationsskyldighet traditionellt sett är utformad, jämfört med om skyldigheten knyts till vad som framgår av tilläggs katterapporten.

För att en koncernenhet ska kunna avgöra om den ska betala tilläggs katt och i så fall med vilket belopp, behöver enheten ha tillgång till samtliga uppgifter som framgår av en tilläggs katterapport. Om deklarationsskyldigheten utformas på det sätt att den gäller för enheter som ska betala tilläggs katt enligt lagen är risken att alla svenska koncernenheter kommer behöva ta fram eller få tillgång till samtliga uppgifter som ska finnas i en tilläggs katterapport. Utan samtliga uppgifter går det inte att avgöra om enheten är skattskyldig eller inte.

Systemet med att alla koncernenheter ska lämna en tilläggs katterapport som ska innehålla uppgifter om alla enheter i koncernen förutsätter ett relativt fritt informationsflöde inom koncernen. Detta talar för att det går att knyta deklarationsskyldigheten till skyldigheten att betala tilläggs katt enligt lagen.

I det internationella arbetet förutsätts det dock att tilläggs katterapporten i praktiken endast kommer att lämnas av moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet. Det kan ifrågasättas om det är lämpligt att ålägga alla svenska koncernenheter en skyldighet som innebär att de – när de bedömer om de är skyldiga att deklarerat – inte kan förlita sig på uppgifterna i rapporten. Det rimmar illa med rapportens status i det internationella samarbetet.

En deklarationsskyldighet som är knuten till om skatt ska betalas enligt lagen skulle även kunna leda till en ökad administrativ börda i form av frågor som ska besvaras och deklARATIONER som lämnas av enheter som är osäkra på om de är deklarationsskyldiga eller inte.

*Deklaration lämnas av den som är skyldig att betala tilläggsskatt enligt tilläggsskatterapporten (alternativ fyra)*

En annat alternativ är att deklarationsskyldigheten knyts till om enheten ska betala tilläggsskatt enligt tilläggsskatterapporten (alternativ fyra). Det innebär att deklarationsskyldigheten blir beroende av vilka uppgifter koncernen själv lämnar. Möjligen skulle detta kunna framstå som principiellt tveksamt. Traditionellt brukar deklarationsskyldighet vara knuten till att en person är skattskyldig och ibland till att skatt ska betalas. Den som lämnar felaktiga uppgifter i en rapport kan dock drabbas av sanktioner. Det nationella deklarationsförfarandet bör också ses som en del av en samlad och sammantagen skyldighet att lämna information. Med det perspektivet är det mer naturligt att knyta deklarationsskyldigheten till uppgifterna i rapporten. En fördel är också att endast de enheter som ska betala skatt enligt rapporten särskilt behöver ta del av uppgifterna och göra en egen bedömning av om de är deklarationsskyldiga eller inte. Den administrativa bördan borde bli klart mindre.

### Vårt förslag

**Förslag:** En koncernenhet ska lämna en tilläggsskattedeklaration om det av tilläggsskatterapporten framgår att enheten ska betala tilläggsskatt eller om det allokeras kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter.

Om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ensamt ansvarig för kompletterande tilläggsskatt ska övriga koncernenheter dock inte lämna tilläggsskattedeklaration.

Det ska även finnas en möjlighet för Skatteverket att förelägga en koncernenhet att lämna en tilläggsskattedeklaration.

Vi bedömer att det alternativ som innebär att endast den koncernenhet som enligt en tilläggsskatterapport ska betala tilläggsskatt ska vara skyldig att deklarerat har stora fördelar. Dessa överväger de nackdelar som finns med det alternativet. Vi föreslår därför att det i lagen ska anges att en koncernenhet ska lämna en tilläggsskatte-deklaration om det av tilläggsskatterapporten framgår att enheten ska betala tilläggsskatt.

Av en tilläggsskatterapport kommer det inte framgå om en enhet ska betala kompletterande tilläggsskatt. Det kommer endast att framgå om det allokeras kompletterande tilläggsskatt till svenska enheter. Fördelningen dem emellan framgår inte av rapporten, eftersom detta beror på utformningen av nationella regler. Att det allokeras tilläggsskatt till svenska enheter bör dock i detta sammanhang vara tillräckligt för att det ska krävas att enheten ska lämna en tilläggsskatte-deklaration. En enhet ska därför även vara deklarationsskyldig om det allokeras kompletterande tilläggsskatt till de svenska enheterna. Detta ska dock inte gälla om Skatteverket, i enlighet med vårt förslag i avsnitt 8.4.3, efter ansökan från berörda enheter har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ensamt ansvarig för kompletterande tilläggsskatt. Övriga koncernenheter ska då alltså inte lämna tilläggsskattedeklaration.

Skatteverket bör även ha möjlighet att förelägga en enhet att inkomma med en tilläggsskattedeklaration. Ett föreläggande kan användas om en deklaration inte kommit in trots att en enhet varit skyldig att lämna en sådan. Ett föreläggande kan även användas om det visserligen inte framgår av rapporten att en enhet ska betala tilläggsskatt eller att det allokeras kompletterade tilläggsskatt till Sverige, men det finns andra uppgifter som tyder på att enheten ska betala tilläggsskatt.

Bestämmelserna förs in i 8 kap. 12 §.



## Vilka uppgifter ska en tilläggsskattedeclaration innehålla?

**Förslag:** En tilläggsskattedeclaration ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om vilken enhet som lämnar tilläggsskatterapport och uppgift om att den deklarations skyldiga enheten har tagit del av rapporten, de uppgifter som behövs för att fördela kompletterande tilläggsskatt och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt.

En koncernenhet ska i deklARATIONEN godkänna uppgifterna i den tilläggsskatterapport som avses i föregående stycket. Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska koncernenheten genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs.

Om någon tilläggsskatterapport inte lämnas av enheten eller annan enhet i koncernen, ska i stället en tilläggsskatterapport biläggas deklARATIONEN.

Även när det gäller frågan om vilka uppgifter en tilläggsskattedeclaration ska innehålla finns det olika alternativ.

När det gäller deklARATIONENS innehåll anser vi att hänsyn måste tas till att en tilläggsskatterapport i stort sett kommer innehålla alla de uppgifter som Skatteverket kommer behöva för att fatta beslut om tilläggsskatt. Detta bör påverka deklARATIONENS utformning.

Att en enhet i tilläggsskattedeklARATIONEN skulle behöva lämna samtliga uppgifter som framgår av en tilläggsskatterapport anser vi skulle innebära att en alltför stor administrativ börda läggs på de deklarations skyldiga enheterna.

Ett annat alternativ är att en deklARATION ska innehålla alla nödvändiga uppgifter för att kunna göra beräkningar för de länder och enheter som tilläggsskatten avser. Att behöva lämna dessa uppgifter på nytt skulle kunna innebära en stor administrativ börda som är svår att motivera när Skatteverket bör få in uppgifterna i rapporten.

Vi anser i stället att en koncernenhet i en deklARATION ska godkänna uppgifterna i tilläggsskatterapporten. Enheten ska även ges möjlighet att göra ändringar eller tillägg till uppgifterna i rapporten. DeklARATIONEN ska sedan innehålla dessa godkännanden, ändringar eller tillägg. I deklARATIONEN ska det även anges vilken enhet som lämnar rapporten och att den deklarations skyldige har tagit del av denna.

Eftersom fördelning av kompletterande tilläggsskatt mellan de svenska koncernenheterna i koncernen inte framgår av rapporten behöver en deklARATION även innehålla uppgift om detta.

Utöver de uppgifter som nämnts ovan ska en tilläggsskatterapport innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter om enheten samt övriga uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt.

Om Skatteverket skulle se ett behov av att förelägga en enhet att inkomma med en deklARATION, trots att verket inte har mottagit någon tilläggsskatterapport, ska en sådan rapport biläggas deklARATIONEN. Godkännande, ändring och tillägg av rapporten krävs då inte.

Bestämmelser om deklARATIONENS innehåll förs in i 8 kap. 13 §.

## Formkrav

**Förslag:** En tilläggsskattedeklARATION ska lämnas till Skatteverket i ett fastställt formulär. Uppgifterna i tilläggsskattedeklARATIONEN ska undertecknas. Uppgifterna ska undertecknas av behörig ställföreträdare för den deklARATIONSSKYLDIGA koncernenheten. Uppgifterna får undertecknas av ett deklARATIONSSOMBUD om deklARATIONEN lämnas elektroniskt.

**Bedömning:** Det bör vara upp till Skatteverket att bestämma på vilket sätt deklARATION ska lämnas.

Vi anser att motsvarande formkrav som gäller för deklARATIONER i relevanta delar i 38 kap. SFL ska gälla för tilläggsskattedeklARATIONER. Det innebär att tilläggsskattedeklARATIONEN ska lämnas i ett fastställt formulär, att uppgifterna i deklARATIONEN ska undertecknas samt att undertecknandet ska göras av en behörig ställföreträdare för koncernenheten men att det kan göras av ett deklARATIONSSOMBUD om deklARATIONEN lämnas elektroniskt. Som framgår nedan föreslår vi även att bestämmelserna i skatteförfarandelagen om företrädare i 4 kap. respektive deklARATIONSSOMBUD i 6 kap. 4–8 §§ ska tillämpas i mål och ärenden enligt lagen om tilläggsskatt.

En tilläggsskattedeklARATION ska lämnas till Skatteverket. Det bör vara upp till myndigheten att bestämma på vilket sätt deklARATION ska lämnas.

Bestämmelser om formkrav förs in i 8 kap.15–16 §§.

## När ska en tilläggs-skattedeclaration lämnas?

**Förslag:** En tilläggs-skattedeclaration som lämnas på grund av att det framgår av tilläggs-skatterapporten att koncernenheten ska betala tilläggs-skatt eller att det allokeras tilläggs-skatt till svenska koncernenheter, ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad efter den tidpunkt då tilläggs-skatterapporten ska lämnas.

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efter ansökan från den som ska lämna en tilläggs-skattedeclaration, eller från den som i näringsverksamhet lämnar deklara-tionshjälp, bevilja anstånd med att lämna deklara-tionen. Anstånd får meddelas i högst tre månader.

Som konstaterats ovan behöver en koncernenhet samtliga uppgifter i tilläggs-skatterapporten för att kunna veta om den ska betala tilläggs-skatt eller inte. Utifrån detta anser vi att tidsfristen för att lämna deklara-tion ska bestämmas till i vart fall samma frist som gäller för tilläggs-skatterapporten.

Det kan övervägas om tidsfristen för deklara-tionen bör bestämmas till en längre tid. Den svenska enheten kommer behöva tid på sig för att gå igenom uppgifterna i tilläggs-skatterapporten och lämna eventuella tilläggs och ändringar. Om enheten får del av rapporten i ett sent skede kan det bli svårt att hinna lämna in deklara-tionen i tid. Det kan därför vara rimligt att deklara-tionen ska ha inkommit till Skatteverket senast en månad efter att tilläggs-skatterapporten lämnats in. Normalt ska rapporten ha kommit in inom 15 månader efter det rapporterade be-skattningsårets slut. Om koncernen dock lämnar in rapporten i ett land där koncernen tidigare år inte haft verksamhet gäller en förlängd tidsfrist om 18 månader. Deklara-tionen ska då ha kommit in senast 16 respektive 19 månader efter det aktuella be-skattningsårets slut.

Om tilläggs-skattedeclarationen lämnas efter föreläggande från Skatteverket ska deklara-tionen ha kommit in inom den tid som anges i föreläggandet. Det behöver inte anges i lagtext.

Vi anser att det bör införas en möjlighet för Skatteverket att, efter ansökan från koncernenheten som ska lämna en tilläggs-deklara-tion, bevilja anstånd med att lämna deklara-tionen. Anstånd bör ges om det finns särskilda skäl. Ansökan bör även kunna göras av den som i näringsverksamhet lämnar deklara-tionshjälp. Anstånd får meddelas i högst tre månader.

Bestämmelserna förs in i 8 kap. 14 §

## 11.8 Beslut, omprövning och överklagande

### 11.8.1 Beslut om tilläggsskatt

**Förslag:** Skatteverket ska besluta om tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggsskatte-deklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Beslut om tilläggsskatt ska endast meddelas för en koncern-enhet om enheten har lämnat en tilläggsskattedeklaration eller det i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt.

Om den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration inte har gjort det, ska tilläggsskatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning). Detsamma gäller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen. Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration inte har gjort det får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklara-tions-skyldige och föreläggandet inte har följts.

I beslutet om tilläggsskatt ska Skatteverket bestämma stor-leken på den tilläggsskatt som en koncernenhet ska betala. Belopp ska då anges i svenska kronor. Om tilläggsskattebeloppen som ligger till grund för beslutet anges i annan valuta, ska beloppet omräknas till svenska kronor utifrån balansdagens kurs för kon-cernenheten. Om tilläggsskattebeloppet inte kan hänföras till en enskild koncernenhet ska kursen på moderföretagets balansdag användas.

Den kurs som fastställas av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor ska användas vid omräkning. Om någon valutakurs inte fastställts av Sveriges riksbank ska motsvarande kursnoteringar från annan organisation som är allmänt accepterade användas.

I linje med vårt förslag att alla svenska koncernenheter inte behöver lämna deklARATION, ska Skatteverket inte fatta beslut om tilläggsskatt för alla svenska koncernenheter. Vi anser att Skatteverket endast ska fatta beslut om tilläggsskatt för en svensk koncernenhet om enheten har lämnat en tilläggsskattedeKLARATION eller om det i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt. Det är Skatteverket som ska besluta om tilläggsskatt. Beslutet ska grundas på uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport och en tilläggsskattedeKLARATION, men även på vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Vad gäller möjligheten att fatta beslut utan att deklARATION har lämnats har vi gjort följande överväganden.

En koncernenhet är enligt vårt förslag skyldig att lämna in en tilläggsskattedeKLARATION om det framgår av tilläggsskatterapporten som koncernen lämnar in att enheten ska betala tilläggsskatt eller att kompletterande tilläggsskatt allokeras till svenska enheter. Om en enhet trots denna skyldighet inte lämnar in en deklARATION ska Skatteverket förelägga enheten att inkomma med en sådan. Det kan finnas situationer när en deklARATION trots detta inte lämnas in. I en sådan situation finns det dock en tilläggsskatterapport som anger att den svenska koncernenheten ska betala tilläggsskatt, eller att det allokeras kompletterande tilläggsskatt till de svenska enheterna. Vi anser därför att det ska finnas en möjlighet för Skatteverket att fatta beslut om tilläggsskatt, även om någon deklARATION alltså inte har lämnats in.

En enhet kan enligt vårt förslag föreläggas att komma in med en tilläggsskattedeKLARATION, även om enheten inte enligt tilläggsskatterapporten ska betala tilläggsskatt. Ett sådant föreläggande kan vara föranlett av att det finns skäl för Skatteverket att anta att den svenska koncernenheten ska betala tilläggsskatt. En enhet kan även föreläggas att komma in med deklARATION om rapport helt saknas. Har Skatteverket förelagt en enhet att komma in med deklARATION är enheten därmed skyldig att lämna in deklARATION. Lämnas någon deklARATION trots detta inte in anser vi att Skatteverket även i denna situation ska ha möjlighet att fatta ett beslut om tilläggsskatt.

Med rekvisitet ”om det i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt” avses att Skatteverkets beslut exempelvis kan grundas på uppgifter från en tilläggsskatterapport eller uppgifter från en landför-land-rapport.

Om den som är skyldig att lämna deklARATION enligt skatteförfarandelagen inte har gjort det, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (57 kap. 1 § SFL). Ett beslut om beskattning som fattas i avsaknad av deklARATION är alltid ett beslut om skönsbeskattning, även om det finns andra tillförlitliga uppgifter såsom kontrolluppgifter. I linje med detta anser vi att tilläggs-skatten vid ett beslut som fattas i avsaknad av deklARATION ska bestämmas utifrån vad som är skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet.

I beslutet om tilläggs-skatt ska Skatteverket fastställa storleken på tilläggs-skatten. Av ett beslut kan det därutöver behöva framgå exempelvis vilka koncernenheters tilläggs-skattebelopp som enhetens totala tilläggs-skatt avser, med stöd av vilken regel om tilläggs-skatt som koncernenheten är skyldig att betala respektive tilläggs-skattebelopp, hur stor del av tilläggs-skatten som avser sådan kompletterande tilläggs-skatt som en svensk enhet har utsetts av övriga enheter att vara skattskyldig för.

När Skatteverket i sitt beslut fastställer storleken på den tilläggs-skatt som en svensk enhet ska betala ska beloppet anges i svenska kronor. De tilläggs-skattebelopp som ligger till grund för beslutet kommer dock kunna vara angivna i annan valuta än svenska kronor. Det behövs en bestämmelse som anger att en omräkning ska ske till svenska kronor. Omräkning bör ske utifrån balansdagens kurs för den koncernenhet som beloppet är hänförligt till. Om beloppet inte kan hänföras till en enskild koncernenhet ska kursen på moderföretagets balansdag användas.

Den kurs som fastställas av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor ska användas vid omräkning. Finns inte valutakursen noterad hos Sveriges riksbank kan annan motsvarande kurs från en myndighet, företag eller en organisation användas. Det krav som gäller är att det är en kurs som mer allmänt tillämpas för den aktuella valutan. Det uttrycks i lagen som att det ska vara kursnoteringar som sätts av en annan organisation som är allmänt accepterade.

Bestämmelserna förs in i 8 kap. 25–27 §§.

### 11.8.2 När ska beslut fattas?

**Förslag:** Ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om en tilläggsskattedeklaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om tilläggsskatt i stället för vad som anges i första stycket meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslut ska dock meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon deklARATION, trots att denne blivit förelagd att göra det, får beslutet om tilläggsskatt meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

En tilläggsskatterapport ska som huvudregel lämnas in inom 15 månader efter det aktuella beskattningsårets utgång. I vissa fall kan rapporten dock lämnas in inom 18 månader efter utgången av det aktuella beskattningsåret. Det kan utöver detta dröja cirka tre månader innan Skatteverket får del av rapporten, om den lämnas in i ett annat land och ska överföras till Skatteverket. En tilläggsskattedeklaration ska enligt vårt förslag lämnas in en månad efter det att rapporten ska ges in. Deklaration ska därmed lämnas in inom 16 eller 19 månader från utgången av det aktuella beskattningsåret. Underlaget kommer därmed att inkomma till Skatteverket först relativt sent under andra året efter beskattningsårets utgång. För att Skatteverket ska få rimlig tid på sig att utreda och kunna fatta ett beslut om tilläggsskatt, som kan röra komplicerade frågor, anser vi att ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut.

Eftersom vi inte föreslår att alla koncernenheter ska deklarerera direkt, utan att vissa enheter kommer att deklarerera först efter föreläggande från Skatteverket, kommer Skatteverket i vissa fall få in deklarationen efter att den ovan föreslagna tidsfristen gått ut. Det behövs därför anges att beslut om tilläggsskatt i dessa fall ska kunna meddelas senare. Vi anser att beslut ska meddelas inom ett år från det att deklarationen kom in, om deklarationen inkommer senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått

ut. Det bör dock anges en borte tidsgräns för när beslut inte längre ska få fattas. Enligt skatteförfarandelagen finns en sådan tidsgräns och enligt denna ska beslut meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Att besluten i dessa fall rör komplicerade frågor och att utredningarna kan vara komplexa skulle kunna motivera att en längre tid än sex år sätts när det gäller beslut enligt lagen om tilläggsskatt. Detta skulle dock kunna påverka koncernenheternas skyldighet att bevara material och underlag, varför vi inte föreslår någon ändring i den här delen jämfört med den ordning som gäller enligt skatteförfarandelagen.

Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration, trots att denne blivit förelagd att göra det, anser vi att Skatteverket endast ska vara bunden av den sexårsfrist som angetts ovan.

Bestämmelser om när beslut ska fattas förs in i 8 kap. 28 §.

### 11.8.3 Beslut ska gälla omedelbart

**Bedömning:** Beslut enligt lagen om tilläggsskatt ska gälla omedelbart.

Enligt 68 kap. 1 § SFL gäller beslut enligt den lagen omedelbart. Om besluten inte skulle gälla omedelbart, skulle de skattskyldiga kunna föra domstolsprocesser i syfte att fördröja betalningsskyldigheten. Eftersom det finns en skyldighet att införa reglerna på ett sådant sätt att tilläggsskatt betalas inom rimlig tid, behöver beslut enligt lagen om tilläggsskatt också gälla omedelbart. Detta ska gälla dels beslut om tilläggsskatt, dels andra beslut fattade enligt lagen. I avsnitt 11.16 framgår att vi föreslår att bestämmelser om verkställbarhet i 68 kap. SFL ska gälla. Därigenom säkerställs att beslut ska gälla omedelbart.



## 11.8.4 Omprövning

### Möjligheter att ompröva ett beslut

**Förslag:** Beslut enligt lagen om tilläggsskatt ska kunna omprövas. Skatteförfarandelagens regler kan tillämpas i de flesta fall. Skatteverket ska dock inte till nackdel för den som beslutet gäller kunna fatta fler än ett beslut med stöd av de ordinarie reglerna för beslut. Om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda kan beslut ändras med stöd av dessa bestämmelser.

I likhet med vad som gäller enligt skatteförfarandelagen ska det finnas en skyldighet för Skatteverket att ompröva ett beslut. I de flesta fall kan skatteförfarandelagens regler om omprövning gälla genom hänvisning.

Ett beslut ska kunna omprövas på begäran av den som beslutet gäller i enlighet med reglerna i skatteförfarandelagen. Detsamma gäller en omprövning på initiativ av Skatteverket till fördel för den beslutet gäller.

Beslut om förseningsavgift eller rapportavgift ska kunna omprövas inom den tvåårs- respektive sexårsgräns som föreslås nedan i avsnitt 11.13.

När det gäller omprövning av ett beslut om tilläggsskatt till nackdel för den beslutet gäller har vi gjort följande överväganden.

I det allmänna beskattningsförfarandet gäller att Skatteverket kan fatta flera beslut om samma sak under den tid som gäller för ordinarie omprövning. Den möjligheten finns även om det är beslut till nackdel för den enskilda. Detta avviker från vad som allmänt gäller för betungande beslut inom den allmänna förvaltningsrätten. Skälen torde vara att hänföra till den masshantering som finns vid beskattning. Motsvarande skäl gör sig inte gällande i fråga om tilläggsskatt. Vi anser därför att principen bör vara att omprövningsbeslut som är betungande för den enskilda ska fattas med stöd av bestämmelser om efterbeskattning.

Vi anser att efterbeskattning ska vara möjlig under de förutsättningar som anges i skatteförfarandelagen. Det ska, i likhet med skatteförfarandelagen, anges när efterbeskattning inte får ske. Även i fråga om förlängd tid för efterbeskattning ska skatteförfarandelagens regler tillämpas.

Bestämmelserna förs in i 8 kap. 29–31 §§.

## Situationer då omprövningsreglerna inte ska tillämpas

Tillämpningsområdet för omprövningsbestämmelserna i lagen om tilläggsskatt är till viss del begränsat jämfört med skatteförfarandelagens regler. Regler om omprövning i skatteförfarandelagen tillämpas oavsett vad grunden för en begäran om omprövning eller en omprövning på Skatteverkets initiativ är.

För tilläggsskatt gäller i vissa avseenden speciella regler enligt minimibeskattningsdirektivet. Vissa ändringar och justeringar som avser tidigare år ska inte påverka det året, utan det innevarande året. Det beräknas då ett tillkommande tilläggsskattebelopp enligt bestämmelserna i 4 kap. 19–23 §§ lagen om tilläggsskatt.

Vid tillkommande tilläggsskattebelopp blir reglerna om omprövning i 8 kap. lagen om tilläggsskatt alltså inte aktuella eftersom skatten påförs under det innevarande året. Inte heller blir det något omprövningsbeslut i lagens mening om en koncernenhet justerar sin kostnad för medräknade skatter i räkenskaperna för ett tidigare räkenskapsår. Det hanteras enligt reglerna i 4 kap.

### 11.8.5 Särskilt kvalificerad beslutsfattare

**Förslag:** Beslut i fråga om tilläggsskatt, skattetillägg eller rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Sådana beslut ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om de förutsättningar som anges i 66 kap. 5 § första stycket 1–4 SFL är uppfyllda.

I skatteförfarandelagen regleras i 66 kap. 5 § att vissa omprövningsbeslut ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Eftersom vi inte föreslår att beslut om tilläggsskatt ska kunna omprövas på initiativ av Skatteverket, annat än om efterbeskattning är aktuellt, anser vi att beslut i fråga om tilläggsskatt, skattetillägg eller rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.<sup>2</sup> Sådana beslut ska därutöver omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om de förutsättningar som anges i 66 kap. 5 § första stycket 1–4 SFL är uppfyllda.

Bestämmelsen förs in i 10 kap. 10 §.

---

<sup>2</sup> Läs mer om de olika avgifterna i avsnitt 11.13 nedan.

### 11.8.6 Överklagande

**Förslag:** I fråga om överklagande ska tillämpliga delar av bestämmelserna i 67 kap. SFL tillämpas. Vad som anges i 67 kap. 33 och 34 §§ SFL ska då även gälla för rapportavgift enligt denna lag.

Ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt, ska kunna överklagas så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

I 67 kap. SFL finns bestämmelser om överklagande. Vi anser att tillämpliga delar av bestämmelserna ska gälla för beslut enligt lagen om tilläggsskatt. Därutöver ska vissa särskilda bestämmelser införas i lagen om tilläggsskatt.

Såvitt nu är aktuellt överklagas ett beslut enligt skatteförfarandelagen till förvaltningsrätt (67 kap. 6 § SFL). Vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande framgår av den uppställning som finns i 67 kap. 8 § SFL. Den är dock inte heltäckande. Om det inte finns någon behörig förvaltningsrätt enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska forumfrågan avgöras utifrån den allmänna bestämmelsen i 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Enligt den bestämmelsen ska ett beslut överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats. Det blir då platsen för Skatteverkets beslutande arbetsenhet som blir avgörande när det gäller att bestämma vilken förvaltningsrätt som ska pröva ett överklagande (prop. 2002/03:99 s. 257 och 258).

Vi anser att det inte finns skäl att avvika från vad som gäller enligt skatteförfarandelagen, det vill säga att det i de flesta fall är platsen där en enhet har sitt säte eller där dess förvaltning förs som avgör till vilken förvaltningsrätt ett beslut ska överklagas. I likhet med skatteförfarandelagen kan det dock uppstå situationer när ingen förvaltningsrätt är behörig enligt den uppställning som finns i skatteförfarandelagen. Även när det gäller mål enligt lagen om tilläggsskatt bör forumfrågan i det fallet avgöras med stöd av 14 § andra stycket lagen om allmänna förvaltningsdomstolar. Vi bedömer därför att det inte behöver tas in särskilda forumbestämmelser i lagen om tilläggsskatt, utan hänvisningen till 67 kap. SFL är tillräcklig i detta avseende.

Vi utgår från att det kommer att kunna finnas mål om tilläggsskatt som gäller koncernenheter inom samma koncern som överklagar beslut om tilläggsskatt som grundas på samma bakomliggande

förhållanden, exempelvis om beslutet avser kompletterande tilläggs-skatt. Det bör då finnas möjlighet för enheterna att få målen handlagda vid samma förvaltningsrätt. Sådana möjligheter finns dock redan. Enligt 67 kap. 9 § SFL får överklaganden som gäller företag inom samma koncern göras till samma förvaltningsrätt om de sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund. Vidare ges en möjlighet i 14 § tredje stycket lagen om allmänna förvaltningsdomstolar att mål som har nära samband med varandra får handläggas vid en förvaltningsrätt. Vi anser att dessa möjligheter till samordning är tillräckliga och vi föreslår därför inga andra forum- eller överlämnande-bestämmelser.

Vi har ovan föreslagit att tidsgränsen för omprövning ska vara sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, vilket motsvarar vad som gäller enligt skatteförfarandelagen. Även tiden för överklagande bör motsvara vad som gäller enligt skatteförfarandelagen och de bestämmelserna ska därför tillämpas i fråga om överklagande enligt lagen om tilläggs-skatt. Vad som sägs i skatteförfarandelagen om skattetillägg ska gälla även rapportavgift enligt lagen om tilläggs-skatt.

När det gäller beslut om rapportavgift anser vi att ett sådant kan ha ett så nära samband med en fråga i ett beslut om tilläggs-skatt att beslutet om rapportavgift ska få överklagas så länge beslutet om tilläggs-skatt inte har fått laga kraft. En bestämmelse om detta ska därför tas in i lagen om tilläggs-skatt.

Bestämmelserna förs in i 10 kap.14–15 §§.

## 11.9 Ansvar för skatt och avgifter

### 11.9.1 Delägare i ett handelsbolag

**Förslag:** I fråga om ansvar för delägare i ett handelsbolag ska bestämmelserna i 59 kap. 11 § SFL tillämpas.

Om ett handelsbolag är moderföretag kommer bolaget bli skattskyldig enligt vad som följer av reglerna om tilläggs-skatt. Även om det är handelsbolaget som är skattskyldigt finns i 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag en bestämmelse som anger att bolagsmännen ansvarar solidariskt för bolagets förpliktelser.

I 59 kap. 11 § SFL finns en bestämmelse som anger att Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag enligt skatteförfarandelagen. I 2 kap. 18 § tullagen (2016:253) finns en liknande bestämmelse som anger att det är Tullverket som fattar beslut om ansvar för delägare när det gäller tull.

För att Skatteverket ska kunna besluta om delägarna även när det gäller tilläggsskatt föreslår vi att 59 kap. 11 § SFL ska vara tillämplig även när det gäller en fordran enligt lagen om tilläggsskatt.

För att ett beslut om ansvar för delägare i ett handelsbolag inte ska leda till dubbelbestraffning ska förbudet i 59 kap. 11 § tredje stycket SFL även gälla rapportavgift.

Bestämmelsen förs in i 10 kap. 11 §.

### 11.9.2 Företrädaransvar

**Förslag:** Det ska inte införas några bestämmelser om företrädaransvar i lagen om tilläggsskatt.

I 59 kap. 12–21 §§ SFL finns bestämmelser om företrädaransvar. Av 59 kap. 13 § SFL framgår att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften. Frågan är om det finns skäl att införa liknande bestämmelser i lagen om tilläggsskatt. Skatteverkets expert i utredningen har framfört att Skatteverket anser att det ska införas regler om företrädaransvar även för tilläggsskatt. Myndigheten ser ett behov av sådana regler och anser att det inte finns skäl att göra undantag på detta område.

Bestämmelsen om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL är inte begränsad till att gälla endast vissa skatter eller avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Bestämmelsen gäller för alla skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagens tillämpningsområde. Den tillämpas även för tull som inte betalts in i rätt tid (2 kap. 18 § tullagen), trots att skatt som tas ut enligt tullagen har undantagits från skatteförfarandelagens tillämpningsområde (2 kap. 1 § SFL).

Att det finns regler om företrädaransvar för i princip alla skatter talar i och för sig med viss styrka för att företrädare ska kunna åläggas ansvar på motsvarande sätt även för tilläggsskatt. Det bör finnas goda skäl för att det inte ska göra det. Frågan är om det gör det.

Tilläggsskatt skiljer sig på flera sätt från övriga skatter.

Till att börja med gäller reglerna om tilläggsskatt endast för företag som ingår i mycket stora koncerner. Det torde i dag vara ovanligt att det påförs företrädaransvar för att sådana företag inte betalat skatt i tid. Möjligheterna att i praktiken säkerställa att sådana företags skatteskulder betalas borde också vara betydligt bättre eftersom det handlar om företag i mycket stora och ofta kapitalstarka koncerner. Syftet med reglerna om företrädaransvar är också i första hand att säkerställa att fåmansföretag prioriterar skattebetalningar. Vi menar alltså att behovet av regler om företrädaransvar för tilläggsskatt i praktiken är litet.

Det finns också vissa andra invändningar. I de fall en svensk koncernenhet behöver betala tilläggsskatt kommer skatten i de flesta fall inte att avse koncernenhetens egna inkomster. Den kommer i stället vara beräknad på lågbeskattade inkomster som är hänförliga till koncernenheter i andra länder. I någon mening är tilläggsbeskattningen i sig alltså ett slags regler om ansvar för andras skatter. Tilläggsskatten är heller inte en naturlig del av svensk skattebas, utan i första hand ett verktyg för att upprätthålla internationell skattedisciplin. Det gör det mindre angeläget att införa regler om företrädaransvar, särskilt som sådana regler inte är en del av det internationella regelverket och är inte heller såvitt vi kan bedöma något som kommer att gälla i de flesta andra länderna.

Det praktiska behovet är alltså litet och de principiella skälen är svaga. Det skulle också kunna vara så, att det är negativt för Sverige att införa regler om företrädaransvar på detta område. Tilläggsskattesystemet är ett internationellt system. Det finns goda skäl för att de svenska reglerna inte ska avvika från vad som gäller internationellt. Det skulle kunna skapa rädsla eller osäkerhet hos företrädare för koncernenheter i Sverige om de personligen kan hållas ansvariga för vad som i praktiken är andra koncernenheters skatt. Argumentet är möjligen svagare om det gäller tilläggsskatt som tas ut av ett moderföretag, eller en annan moderenhet till den enhet som är lågbeskattad. En svensk enhet kan emellertid med stöd av kompletteringsregeln i

princip hållas ansvarig för tilläggsskatt hänförlig till vilken annan koncernenhet i samma koncern som helst, inklusive moderföretaget.

Sammantaget anser vi att skälen emot att införa regler om företrädaransvar för tilläggsskatt väger så tungt att det finns skäl att på detta område göra ett undantag. Vi föreslår alltså att det inte införs några sådana regler.

## 11.10 Betalning

### Hur ska betalning ske?

**Bedömning:** All tilläggsskatt bör om möjligt betalas på samma sätt.

Betalning av tilläggsskatt regleras inte i direktivet, utan det är upp till respektive land att utforma bestämmelser om detta. Som konstaterats ovan förutsätts det enligt OECD:s kommentar att bestämmelserna om tilläggsskatt införs på ett sådant sätt att tilläggsskatt förfaller och betalas inom rimlig tid.

När det gäller nationell tilläggsskatt finns det i artikel 11 i direktivet bestämmelser som innebär att ett land inte längre har rätt att uppbära ett specifikt belopp avseende nationell tilläggsskatt om beloppet inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den skulle ha betalats. Det kommer därför att krävas att det kan visas om nationell tilläggsskatt har betalats eller inte. Hur detta ska visas eller vem som ska göra det framgår inte av direktivet.

Utifrån bestämmelsen i artikel 11 i direktivet kommer en fordran på nationell tilläggsskatt att behöva ha en kortare preskriptionstid än vad som gäller för skattefordringar som påförts enligt skatteförfarandelagen. Sådana fordringar har enligt 3 § tredje stycket lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. en preskriptionstid om fem år. Artikel 11 i direktivet innebär även att det inte kommer vara möjligt att ha bestämmelser om preskriptionsavbrott när det gäller fordringar som gäller nationell tilläggsskatt.

Det finns olika alternativ när det gäller frågan hur tilläggsskatt och särskilda avgifter enligt lagen ska betalas. Det måste dock vara möjligt att hantera det faktum att nationell tilläggsskatt preskriberas redan efter fyra år. Ett alternativ är att införa en ny, egen ordning för betalning av tilläggsskatt. Ett annat alternativ är att betalning av tilläggs-

skatt hanteras på det sätt som gäller för skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen. På grund av att nationell tilläggsskatt kommer att behöva ha en preskriptionstid om fyra år kan skattekontosystemet inte utan ändringar användas för betalning av tilläggsskatt. Med hänsyn till den begränsade tid som vi haft till vårt förfogande har vi inte haft möjlighet att utreda och föreslå vilka ändringar som skulle behöva ske i bestämmelserna gällande skattekontosystemet för att även nationell tilläggsskatt ska kunna hanteras i systemet.

Om det är möjligt bör betalning av tilläggsskatt hanteras på samma sätt oavsett om det gäller skatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln eller nationell tilläggsskatt. Beroende på hur reglerna om *safe harbours* utformas kan det visa sig vara en fördel att kunna visa att nationell tilläggsskatt har beslutats eller betalats. I det fortsatta lagstiftningsarbetet kan det behöva övervägas om nationell tilläggsskatt ska beslutas och betalas vid en tidigare tidpunkt än annan tilläggsskatt. Vi lämnar i nuläget inte några förslag som motsvarar bestämmelserna i 61–65 kap. SFL.

### När ska betalning ske?

**Förslag:** Tilläggsskatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om tilläggsskatt fattades. I fråga om de förfallodagar som avses tillämpas bestämmelsen i 62 kap. 9 § SFL.

Det är inte rimligt att tilläggsskatt ska betalas in direkt när deklARATIONEN lämnas. Vi anser att tilläggsskatten ska betalas först en tid efter beslutet om tilläggsskatt. Frågan är hur lång tid efter beslutet.

För inkomstskatt gäller att slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades (62 kap. 8 § SFL). Detta är en längre betalningsfrist än vad som gäller för övriga skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen. I förarbetena till skatteförfarandelagen diskuterades om fristen för slutlig skatt skulle kortas, men det konstaterades att en kortare betalningstid skulle kunna medföra likviditetsproblem för många, framför allt mindre, företag varför tiden även fortsatt skulle vara 90 dagar (prop. 2010/11:165 s. 540–545).



När det gäller tilläggsskatt kommer det visserligen röra sig om stora koncerner med mycket höga årliga intäkter. Vilken enhet som ska ansvara för betalning av tilläggsskatt är dock som huvudregel inte kopplad till den betalningsskyldiga enhetens intäkter eller omsättning. Eftersom systemet innebär att en enhet blir betalningsskyldig för en annan enhets tilläggsskattebelopp skulle tilläggsskatten i vissa fall kunna medföra likviditetsproblem för den betalningsskyldiga enheten. Vi anser därför att det finns skäl att ha en betalningsfrist som motsvarar fristen som gäller slutlig skatt. Vi föreslår därför att tilläggsskatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om tilläggsskatt fattades. I fråga om de förfallodagar som avses ska bestämmelsen i 62 kap. 9 § SFL tillämpas. En bestämmelse om detta förs in i 10 kap. 13 §.

Det bör finnas regler om anstånd med betalning. Hur dessa ska utformas blir beroende av hur tilläggsskatt ska betalas. Om betalning kan ske via skattekonto, bör bestämmelserna om anstånd i 63 kap. SFL gälla. Om betalning ska ske på annat sätt, behöver det utformas särskilda bestämmelser om anstånd. Detta är därför en fråga som det behöver tas ställning till i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

## Ränta för tid innan förfallodagen

**Förslag:** Ränta för tid innan förfallodagen ska inte tas ut.

I 65 kap. SFL finns regler om ränta. Om skatt eller avgift inte betalas i rätt tid, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då beloppet senast skulle ha betalats (65 kap. 13 § SFL). Hur bestämmelserna om ränta för tid efter förfallodagen ska utformas blir beroende av hur betalning ska ske.

Vår bedömning är vidare att det inte ska tas ut en kostnadsränta för tid innan förfallodagen eftersom skälen för det sakligt sett är svaga och det ökar administrationen.

## 11.11 Dokumentationsskyldighet

**Förslag:** Den som är uppgiftsskyldig enligt lagen om tilläggsskatt ska i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

I 39 kap. SFL finns bestämmelser om dokumentationsskyldighet. Den innebär en skyldighet att genom anteckningar eller på andra sätt se till att det finns underlag och handlar både om att samla in uppgifter och bevara dessa (prop. 2010/11:165 s. 286). I 39 kap. 3 § SFL finns en generell dokumentationsskyldighet enligt vilken den som är uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation ska se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Enligt lagen om tilläggsskatt kommer koncernenheter att vara uppgiftsskyldiga vad gäller tilläggsskatterapport och i vissa fall tilläggs-skattedeklaration. Vi anser att en regel som motsvarar den generella dokumentationsskyldigheten i skatteförfarandelagen ska införas i 8 kap. 23 § lagen om tilläggsskatt.

## 11.12 Revision

**Förslag:** Skatteverket ska få besluta om revision för att kontrollera

- att skatt- eller uppgiftsskyldighet enligt lagen har fullgjorts, eller
- att det finns förutsättningar att fullgöra skatt- eller uppgiftsskyldighet enligt lagen som kan antas uppkomma.

Skatteverket ska också få besluta om revision för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Skatteverket ska även få besluta om revision enligt de förutsättningar som gäller enligt 41 kap. 2 a § SFL.

I fråga om revision ska bestämmelserna i 41 kap. 3–14 §§ samt 44 kap. 1 och 3 §§ SFL gälla.

I 41 kap. SFL finns bestämmelser om revision. Frågan är om Skatteverket ska ges möjlighet att besluta om revision även när det gäller tilläggsskatt.

När det gäller tilläggsskatt kommer Skatteverket som utgångspunkt ha tillgång till en tilläggsskatterapport och eventuellt en tilläggsskattedeclaration. En kontroll av koncernenheternas skattskyldighet gällande tilläggsskatt kommer därför i första hand att ske utifrån uppgifter som koncernen själv har lämnat. Möjligheterna till skatteundandragande blir därigenom relativt stora. Vi anser därför att det ska införas en möjlighet att kontrollera underlaget genom revision.

Beslut om revision är en ingripande åtgärd. Precis som enligt skatteförfarandelagen gäller proportionalitetsprincipen för ett beslut om revision. Beslutet får därmed endast fattas om beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse.

I skatteförfarandelagen anges i 41 kap. 3 § vem som får revideras och i 41 kap. 2–2 a §§ i vilka syften revision får ske. Dessa bestämmelser täcker dock inte in de situationer när Skatteverket kan behöva besluta om revision enligt lagen om tilläggsskatt. Det går därför inte endast att hänvisa till dessa bestämmelser utan det behöver införas särskilda regler gällande såväl vem som får revideras som i vilket syfte det får ske.

Vi anser att Skatteverket ska få möjlighet att besluta om revision i syfte att kontrollera dels att skatt- och uppgiftsskyldighet enligt lagen har fullgjorts, dels att det finns förutsättningar att fullgöra skatt- och uppgiftsskyldighet enligt lagen som kan antas uppkomma. Det finns även ett behov för Skatteverket att kunna besluta om tredjemansrevision för att inhämta uppgifter av betydelse för sådan kontroll av någon annan än den som revideras.

Vi bedömer att det skulle kunna bli aktuellt att andra länder kommer begära upplysningar från Skatteverket gällande koncernenheter i Sverige som har betydelse för deras beslut om tilläggsskatt. Om Skatteverket behöver uppgifter för att kunna fullgöra sina skyldigheter antingen enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden anser vi att Skatteverket ska ges möjlighet att besluta om revision för att inhämta uppgifter som myndigheten behöver, dels från den som de begärda upplysningarna avser, dels från någon annan. En sådan möj-

lighet finns enligt 41 kap. 2 a § SFL. Vi anser därför att det ska anges att Skatteverket ska få besluta om revision gällande tilläggsskatt enligt de förutsättningar som anges i 41 kap. 2 a § SFL.

Vid en revision enligt lagen om tilläggsskatt anser vi att bestämmelserna i skatteförfarandelagen om revision i 41 kap. 3–14 §§ samt om möjligheten att förena ett föreläggande med vite i 44 kap. 1 och 3 §§ ska gälla. Genom den bestämmelsen som föreslås i avsnitt 11.2 säkerställs att bestämmelserna om revision gäller för alla typer av koncernenheter, även om de inte utgör juridiska personer.

Bestämmelser om revision förs in i 8 kap. 24 §.

## 11.13 Sanktioner

### 11.13.1 Direktivet och modellreglerna

I inledningen till minimibeskattningsdirektivet framhålls att effektiviteten och rättvisan i den globala minimiskattereformen i hög grad är beroende av att den genomförs i hela världen. För att säkerställa att bestämmelserna efterlevs bör medlemsstaterna därför införa lämpliga sanktioner (skäl 25). Direktivet innebär därmed en skyldighet att införa sanktioner för överträdelse av de nationella bestämmelser som antagits utifrån direktivet. I direktivet och modellreglerna finns vissa generella bestämmelser om sanktioner. Hur sanktionerna närmare ska se ut är dock upp till respektive medlemsstat att bestämma.

Skyldigheten att införa sanktioner finns i artikel 46. Sanktionerna ska gälla för nationella bestämmelser som rör koncernenheters skyldighet att deklarerera och betala sin andel av tilläggsskatten och medlemsstaterna ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de nationella bestämmelserna tillämpas på ett effektivt sätt.

Av de inledande skälen till direktivet framgår att medlemsstaterna vid fastställandet av sanktioner bör ta särskild hänsyn till att risken för att en koncern inte rapporterar den information som krävs för tillämpning av kompletteringsregeln ska motverkas. För att åtgärda denna risk bör medlemsstaterna införa ”avskräckande sanktioner” (skäl 25).

Av artikel 46 framgår även att sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

I modellreglerna finns bestämmelser om sanktioner i artikel 8.1.8. Det framgår att ett lands regler om påföljder och sanktioner ska vara tillämpliga gällande *the GloBE Information Return*, det vill säga det som vi har valt att kalla tilläggsskatterapporten. Av kommentaren till modellreglerna framgår att detta innebär att nationella påföljds- eller sanktionsbestämmelser ska aktualiseras om rapporten inte lämnas in i tid eller om den innehåller oriktig eller bristfällig information. Det är upp till respektive land att välja att antingen utvidga befintliga påföljds- eller sanktionsregler, eller att införa nya regler. Införs nya påföljder eller sanktioner bör dessa stå i proportion till påföljder eller sanktioner som gäller för andra skyldigheter som liknar skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport (OECD:s kommentar s. 184).

### 11.13.2 Sanktioner ska riktas mot svenska koncernenheter eller en huvudenhet för ett fast driftställe

**Bedömning:** Eftersom det endast är svenska koncernenheter och huvudenheten för ett fast driftställe som ska betala tilläggsskatt och i övrigt fullgöra de skyldigheter som följer av lagen, kan sanktioner endast riktas mot dessa enheter.

Som vi har redogjort för i kapitel 4 i betänkandet är det endast svenska koncernenheter som är skyldiga att betala tilläggsskatt och i övrigt fullgöra de skyldigheter som följer av lagen. När det gäller fasta driftställen är det huvudenheten som fullgör skyldigheterna enligt lagen. Med svenska koncernenheter avses koncernenheter som hör hemma i Sverige i den mening som avses i direktivet. En följd av detta är att sanktioner enligt lagen endast kan riktas mot svenska koncernenheter respektive en huvudenhet för ett fast driftställe.

### 11.13.3 Vilka sanktioner ska införas?

**Förslag:** Förseningsavgift, rapportavgift och skattetillägg ska införas som sanktioner i lagen om tillägsskatt. Dessa ska benämnas särskilda avgifter och en definition av begreppet särskilda avgifter ska tas in i lagen.

Utifrån direktivet och modellreglerna bedömer vi att Sverige har en skyldighet att införa sanktioner som gäller skyldigheten att lämna tillägsskatterapport respektive skyldigheten att lämna tillägsskatte-deklaration. Vi anser att det dels behövs sanktioner som kan användas om rapporten eller deklarationen inte lämnas in i tid, dels sanktioner som kan användas om rapporten eller deklarationen innehåller felaktiga eller bristfälliga uppgifter. Det bör även finnas sanktioner som kan användas om en enhet i övrigt lämnar oriktiga uppgifter till ledning för egen beskattning.

Som framgår nedan föreslår vi att det ska införas en förseningsavgift för det fall att tillägsskatterapporten eller tillägsskattedeklarationen inte lämnas in i tid. Vidare föreslår vi att en ny sanktion, rapportavgift, ska införas som sanktion för det fall att rapporten innehåller fel eller brister samt att reglerna om skattetillägg i skatteförfarandelagen ska tillämpas. De närmare skälen för och utformningen av dessa avgifter framgår nedan.

Förseningsavgift och skattetillägg är sådana avgifter som i skatteförfarandelagen omfattas av samlingsbegreppet särskilda avgifter. Vi anser att dessa, tillsammans med rapportavgift, även i lagen om tillägsskatt ska benämnas särskilda avgifter. En definition av särskilda avgifter ska därför tas in i 2 kap. 41 § lagen om tillägsskatt.

### 11.13.4 Förseningsavgift

**Förslag:** En förseningsavgift om 25 000 kronor ska införas som sanktion för det fall att en tilläggsskatterapport eller en tilläggs-skattedeklaration inte lämnas in i tid.

Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat tilläggsskatte-deklaration, om uppgifterna i deklARATIONEN är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Om den som är skyldig att lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt lagen skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut. Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat tilläggsskattedeklaration inte har undertecknat uppgifterna, ska Skatteverket först förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska även i detta fall uppgå till 25 000 kronor.

För en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten ska förseningsavgift tas ut först om Skatteverket inte har mottagit en tilläggsskatterapport inom två år från beskattningsårets utgång. En andra förseningsavgift ska då tas ut först om Skatteverket inte har mottagit en tilläggsskatterapport inom 27 månader från beskattningsårets utgång. Om Skatteverket inte har mottagit någon tilläggsskatterapport inom 29 månader från beskattningsårets utgång ska en tredje förseningsavgift tas ut.

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp ska Skatteverket, utöver vad som framgår av 51 kap. SFL, även beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan om att annan enhet lämnar tilläggsskatte-rapporten inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.

## Om tilläggsskattedeclaration inte lämnas in i tid

Om en deklARATION inte lämnas in i tid anser vi att det bör påföras en förseningsavgift. Avgiften bör, likt skatteförfarandelagens motsvarighet i 48 kap., omfatta uppgiftsskyldighet som följer direkt av lagen, men också uppgiftsskyldighet som uppkommer först efter föreläggande (jfr prop. 2010/11:165 s. 927).

Med uttrycket ”i rätt tid” avses deklARATIONSTIDPUNKTEN enligt 8 kap. 14 §. Om anstånd med att lämna deklARATION har medgetts är det i stället den tid som anges i anståndsbeslutet som gäller. För den som är uppgiftsskyldig på grund av ett föreläggande är ”rätt tid” den dag som anges i föreläggandet (jfr prop. 2010/11:165 s. 927).

Storleken på den högsta enskilda förseningsavgiften enligt skatteförfarandelagen är 6 250 kronor. Vi anser att det beloppet är för lågt för att vara ett effektivt påtryckningsmedel för att förmå enheter som är skyldiga att lämna deklARATION att göra det. Det handlar här ofta om mycket stora enheter. Förseningsavgiften bör därför vara större än de förseningsavgifter som gäller enligt skatteförfarandelagen. Avgiften måste dock fortfarande vara proportionerlig. Vi anser att förseningsavgiften bör vara 25 000 kronor.

Av 48 kap. 2 § SFL framgår att den uppgiftsskyldige inte ska anses ha lämnat inkomstdeklARATION eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklARATIONEN eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen. Vi anser att en bestämmelse som motsvarar detta ska införas i den nya lagen när det gäller tilläggsskattedeklARATIONEN.

Av 48 kap. 4 § SFL framgår att om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat inkomstdeklARATION eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det och förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Motsvarande bör gälla även för en förseningsavgift som tas ut från den som inte lämnat tilläggsskattedeklARATION i tid. Avgiften ska även i sådana fall vara 25 000 kronor.

Enligt 48 kap. 7 § SFL ska flera förseningsavgifter tas ut om förseningen avser skyldighet att lämna inkomstdeklARATION eller särskilda uppgifter. Förseningsavgift tas då ut i tre steg där den andra avgiften tas ut tre månader efter att skyldigheten skulle ha fullgjorts och den tredje avgiften tas ut efter ytterligare två månader. Paragrafen gäller endast den som direkt enligt lagen är skyldig att



lämna inkomstdeklaration. Den som är deklarationsskyldig enligt ett föreläggande omfattas alltså inte. Detta beror på att lagstiftaren ansett att det bör vara tillräckligt med en förseningsavgift i de fallen (prop. 2010/11:165 s. 933).

Vi anser att flera förseningsavgifter bör kunna tas ut även vid avgift enligt lagen om tilläggsskatt. En bestämmelse om detta ska tas in i lagen.

Bestämmelserna förs in i 9 kap. 2–5 §§.

### Om tilläggsskatterapport inte lämnas in i tid

När det gäller sanktioner kopplade till tilläggsskatterapporten har vi övervägt om vi ska föreslå en rapporteringsavgift som liknar den som gäller för försenade eller uteblivna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Rapporteringsavgift gällande rapporteringspliktiga arrangemang regleras i 49 c kap. SFL. En sådan avgift ska tas ut om det klart framgår att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter i tid. Avgiften omfattar därmed såväl försenade uppgifter som felaktiga uppgifter och någon annan förseningsavgift finns därmed inte.

När det gäller tilläggsskatterapporten anser vi att det bör göras skillnad mellan att en enhet inte har lämnat rapporten och att rapporten innehåller felaktiga uppgifter eller att väsentliga uppgifter har utelämnats. Om rapporten som lämnas in innehåller felaktiga uppgifter eller saknar väsentliga uppgifter kan det leda till att skattemyndigheterna i övriga länder får ett felaktigt beslutsunderlag och i slutändan fattar felaktiga beslut om tilläggsskatt. Risken för skatteundandragande är alltså mycket större vid fel än vid försening.

Vilken typ av brister det kan röra sig om och hur allvarliga dessa kan vara kan komma att skilja sig stort. En sanktion för den typen av brister bör därför kunna variera väsentligt utifrån omständigheterna i det enskilda fallet så att sanktionen i varje enskilt fall blir nyanserad och proportionerlig. Vi anser därför att det ska införas en sanktion för det fall att tilläggsskatterapporten inte lämnas in i tid och en annan sanktion för det fall att rapporten innehåller brister.

Vi anser att den förseningsavgift om 25 000 kronor som föreslås för tilläggsskattedeclarationer även ska gälla om en tilläggsskatterapport inte lämnas in i tid. Bestämmelsen om att den uppgiftsskyldige inte ska anses ha lämnat tilläggsskattedeclaration om uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen ska dock inte gälla för bristfälliga rapporter. En sådan situation ska i stället hanteras genom att en rapportavgift påförs.

En särskild fråga är om det ska införas särskilda regler som hanterar situationen när en tilläggsskatterapport inte lämnas in i tid av en svensk koncernenhet som har utsetts att lämna in rapporten för övriga svenska enheters räkning. I enlighet med direktivet ska den utsedda enheten endast lämna rapporten för övrigas räkning. Detta talar för att en förseningsavgift ska åläggas för varje svensk koncernenhet, om den utsedda enheten inte lämnar in rapporten i tid. I en sådan situation skulle dock förseningsavgiftens storlek, om man även här har en koncernsyn, bli beroende av hur många svenska koncernenheter det finns i koncernen. Möjligen kan man tänka sig att förseningsavgiftens storlek skulle anpassas efter koncernens storlek, men att det finns många svenska koncernenheter i koncernen behöver inte betyda att den är stor. Vi anser därför att det i ett första steg inte bör tas ut en avgift från en enhet som har anmält att en annan enhet ska lämna rapporten. Detta bör även gälla om enheten har anmält att moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet, lämnar rapporten.

Vi anser att en förseningsavgift för en enhet som anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten, ska tas ut först om Skatteverket inte har mottagit någon rapport inom två år från beskattningsårets utgång. Skatteverket behöver bara en tilläggsskatterapport för koncernen. Därför är det inte nödvändigt att rapporten kommer från den utsedda enheten. Det är tillräckligt att en rapport har kommit in från någon enhet i koncernen.

Genom den föreslagna regeln tas höjd för att en tilläggsskatterapport i vissa fall ska lämnas in inom 18 månader efter beskattningsårets utgång och att det kan ta några månader för Skatteverket att få rapporten om den lämnas i ett annat land. Om det är en rapport som ska lämnas i Sverige, men inte har lämnats, innebär vårt förslag att en förseningsavgift från övriga svenska koncernenheter kommer tas ut först efter att den utsedda svenska enheten blivit ålagd att betala tre förseningsavgifter.

Vi anser att det ska vara möjligt att ta ut flera förseningsavgifter även av den som har anmält att en annan enhet ska lämna rapporten. Senareläggningen påverkar också när en andra respektive en tredje avgift ska tas ut.

En annan fråga är om det behövs särskilda regler för den situationen att en enhet inte har anmält att någon annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten. Det avgörande är, som vi ser det, att Skatteverket får in en rapport för koncernen och att det finns sanktioner att tillgripa om så inte sker. Om en koncernenhet anmäler att en annan enhet ska lämna rapporten, men detta görs för sent, anser vi att det bör finnas bestämmelser som möjliggör att förseningsavgift i ett första skede endast ska tas ut från den utsedda enheten. Eftersom anmälan i dessa fall inte skett i den ordning som föreskrivs anser vi dock att denna situation i stället bör hanteras genom en bestämmelse om befrielse från förseningsavgift. Som framgår nedan föreslår vi att befrielse från särskild avgift kan ges enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp anser vi att Skatteverket även ska beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan om att en annan enhet ska lämnas rapporten inte har skett eller inte har skett i rätt tid. Skulle det då komma in en rapport från en annan svensk enhet, kan Skatteverket besluta om befrielse avseende övriga koncernenheter. Eventuell förseningsavgift för den rapporterade enheten ska dock inte sättas ned i detta fall.

Om en enhet anmäler att en annan enhet ska lämna in rapporten men anmälan inte sker i rätt tid finnas enligt vårt förslag möjlighet att besluta om befrielse från förseningsavgiften för den förstnämnda enheten. Skatteverket ska dock fortfarande ha möjlighet att ta ut en förseningsavgift om någon rapport inte kommer in inom två år från beskattningsårets utgång.

Bestämmelser om förseningsavgift vid försenad rapport förs in i 9 kap. 2 och 4 §§. Bestämmelser om befrielse förs in i 9 kap. 15 §.

### 11.13.5 Rapportavgift

**Förslag:** Rapportavgift ska tas ut av den som lämnar tilläggsskatte-rapport om det klart framgår rapporten innehåller allvarliga brister.

Brister är allvarliga om de

- har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det,
- påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, eller
- förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen.

Möjligheten och förutsättningarna att ta ut rapportavgift gäller även för uppgifter som lämnas vid komplettering eller rättelse av rapporten.

Med brister avses att felaktiga uppgifter har lämnats eller att uppgifter som skulle ha lämnats har utelämnats.

Rapportavgift ska inte tas ut om bristerna har rättats på eget initiativ av den rapporterade enheten.

Rapportavgiften ska uppgå till lägst 250 000 kronor och högst 10 miljoner kronor.

Om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i annan stat ska rapportavgiften uppgå till det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige med tillägg för ett belopp som motiveras av övriga brister, även om det samlade beloppet överstiger 10 miljoner kronor.

När avgiftens storlek beslutas ska särskild hänsyn tas till

- arten och omfattningen av bristerna,
- risken för skatteundandragande, och
- om den som lämnat rapporten eller annan koncernhet som bidragit med uppgifter uppsåtligen lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller om koncernenheten varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

## När ska rapportavgift utgå?

Eftersom det är upp till respektive land att införa regler gällande förfarandet vid uttag av tilläggsskatt går det inte att säga hur förfarandereglererna i andra länder kommer att se ut. Uppgifterna i tilläggsskatte-rapporten kommer dock att ha stor betydelse för skattemyndigheterna i alla berörda länder när de ska avgöra vilka enheter som ska betala tilläggsskatt och med vilka belopp.

Om en tilläggsskatterapport som lämnas in av en svensk enhet innehåller brister och rapporten överförs till skattemyndigheterna i andra länder leder det till att myndigheterna får ett felaktigt beslutsunderlag och det kan innebära att de fattar felaktiga beslut. Vi är skyldiga att införa sanktioner som är hänförliga till tilläggsskatte-rapporten. För att på ett effektivt sätt motverka skatteundandragande anser vi att en sanktion ska införas för det fall att rapporten innehåller brister. Vi har valt att kalla sanktionen för rapportavgift.

Vid bestämmandet av utformningen av rapportavgiften bör det beaktas att en tilläggsskatterapport kommer innehålla en väldigt stor mängd uppgifter för respektive enhet inom koncernen. Många av uppgifterna kommer avse enheter som redan betalar minst 15 procent i effektiv skatt. Det bör utifrån detta endast vara allvarliga brister i rapporten som ska kunna leda till att en rapportavgift påförs. Med allvarliga brister avses brister som har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det. Bristerna är även allvarliga om de påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, eller förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen.

Vi anser vidare att beviskravet när det gäller rapportavgift ska vara att det klart ska framgå att rapporten innehåller allvarliga brister. Det är Skatteverket som ska ha bevisbördan.

Med brister i rapporten avser vi för det första att felaktiga uppgifter har lämnats och för det andra att föreskrivna uppgifter har utelämnats. Vilka uppgifter som rapporten ska innehålla framgår av bestämmelserna i 8 kap. 4–10 §§ lagen om tilläggsskatt.

Det bör även vara möjligt att påföra en rapportavgift om bristerna är hänförliga till en komplettering eller rättelse av rapporten.

Om bristerna har rättats på eget initiativ av den rapporterande enheten ska någon avgift inte utgå. Vad gäller frågan om när en rättelse har skett på eget initiativ kan ledning hämtas från vad som gäller för skattetillägg enligt skatteförfarandelagen.

## Rapportavgiftens storlek

De flesta särskilda avgifter i skatteförfarandelagen utgår med ett på förhand bestämt belopp. Vi har övervägt om det går att bestämma ett fast belopp för rapportavgiften. Detta skulle göra systemet mer förutsägbart. Även om felen måste vara allvarliga för att avgift ska utgå, kan bristerna variera stort. Vi anser därför att det inte går att bestämma ett fast belopp för rapportavgiften.

Vi har även övervägt om avgiften ska sättas i relation till den rapporterade enhetens eller koncernens årliga intäkter eller omsättning. Varken årliga intäkter eller omsättning behöver dock ha någon koppling till bristens allvarlighetsgrad. Det är därför inte lämpligt att basera avgiften på endast intäkter eller omsättning.

Ett annat alternativ vore att koppla rapportavgiftens storlek helt till den skatt som undandragits på grund av bristerna i rapporten. Som framgår nedan anser vi dock att man vid bestämmandet av rapportavgift även bör kunna ta hänsyn till andra faktorer än storleken på skatteundandragandet.

Vi har stannat vid att storleken på avgiften får bestämmas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet, men att det i lagtexten ska anges ett spann för avgiftens storlek. Eftersom det ska röra sig om allvarliga brister bör den nedre gränsen inte sättas för lågt. Vi föreslår därför att rapportavgift ska uppgå till lägst 250 000 kronor. Att den lägsta avgiften är 250 000 kronor återspeglar att det ska vara frågan om allvarliga brister för att sanktion över huvud taget ska bli aktuell.

När det gäller den övre gränsen för rapportavgiften anser vi att den påverkas av vilket förhållningssätt man anlägger i synen på vilken enhet som i första hand ska betala en avgift vid ett skatteundandragande eller risk för undandragande.

Ett alternativ är att det är enheten som lämnat felaktiga uppgifter till sin koncern, eller som utelämnat nödvändiga uppgifter, som ska åläggas en avgift. Det skulle i så fall bli upp till skattemyndigheten i en lågbeskattad stat att ålägga enheten en avgift. Detta ser vi inte som en hållbar lösning, eftersom det kanske inte finns några incitament för den lågbeskattade staten att göra detta.

Ett annat alternativ är att det är den enhet som ska betala tilläggs-skatten, eller skulle ha betalat om felaktiga eller bristfälliga uppgifter inte hade lämnats, som i första hand ska betala en avgift.

Ett tredje alternativ är att det är den rapporterande enheten som i första hand ska betala en avgift, oavsett i vilket land det föreläggat en risk för undandragande av tilläggsskatt.

Bestämmelserna om tilläggsskatt utgår i övrigt från en koncernsyn och en *top-down approach*, det vill säga att enheter inom en koncern kan göras ansvariga för skatt hänförlig till andra enheter samt att tilläggsskatten ska betalas av en enhet så högt upp i koncernstrukturen som möjligt. Vi anser att även sanktionsbestämmelserna bör följa detta synsätt och att det därför bör vara den rapporterande enheten som i första hand hålls ansvarig för brister som leder till skatteundandragande. OECD utgår också från att rapporten i de flesta fallen kommer lämnas av moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet.

För vissa brister kommer det inte gå att koppla avgiften direkt till ett skatteundandragande och det kan finnas behov av att inte endast koppla avgiften till ett skatteundandragande. Det bör därför i ett första led anges en beloppsmässig storleksgräns för vad en rapportavgift högst kan uppgå till. Vi har stannat för att en rapportavgift i dessa fall kan uppgå till högst 10 miljoner kronor.

I de fall den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i annat land ska rapportavgiften uppgå till ett belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten funnits i Sverige med tillägg för ett belopp som motiveras av övriga brister. Detta även om det samlade beloppet överstiger 10 miljoner kronor. Även om felet eller passiviteten lett till en risk för skatteundandragande i ett annat land bör rapportavgiftens storlek därmed minst motsvara vad som skulle ha påförts som skattetillägg om den betalningskyldiga enheten hade hört hemma i Sverige. Vid den bedömningen ska hänsyn inte tas till den bestämmelse som anger att skattetillägg inte utgår om rapportavgift tas ut.

För att öka förutsebarheten anser vi att det i lagtext bör anges vilka faktorer som särskilt ska beaktas vid bestämmandet av rapportavgiftens storlek. Vi anser att det vid bestämmandet av avgiftens storlek särskilt bör tas hänsyn till arten och omfattningen av bristerna och risken för skatteundandragande. Utifrån de inledande skälen till direktivet anser vi att det inom ramen för detta ska beaktas om bristen avser information som krävs för att beräkna kompletterande tilläggs-

skatt. Om den rapporterande enheten tidigare lämnat rapporter med bristfälliga uppgifter bör det också påverka avgiften storlek.

Vid bestämmandet av avgiftens storlek bör det även särskilt beaktas om koncernen – enheten det gäller, moderföretaget eller annan koncernenhet – uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter som skulle ha lämnats.

Hur sanktionsavgiften slutligt ska utformas kan påverkas av vilka val andra länder gör.

Bestämmelser om rapportavgift förs in i 9 kap. 6–8 §§.

### 11.13.6 Skattetillägg

#### Skattetillägg vid oriktig uppgift

**Förslag:** Skattetillägg ska tas ut av den som lämnat oriktig uppgift enligt bestämmelserna i 49 kap. 4–5 §§ SFL.

Skattetillägg ska vara 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften.

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförts eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår är skattetillägget i stället tio procent.

Om en svensk enhet lämnar en tilläggsskattedeklaration som innehåller oriktiga uppgifter anser vi att skattetillägg bör utgå enligt 49 kap. 4–5 §§ SFL.

Skattetilläggets storlek bör vara detsamma som i skatteförfarandelagen, det vill säga 40 procent av den skatt som inte skulle tagits ut om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Vi bedömer att detta är en tillräckligt avskräckande sanktion, som fortfarande är proportionerlig.

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförts eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår bör skattetillägget i stället vara tio procent i likhet med vad som gäller enligt skatteförfarandelagen.

Bestämmelserna förs in i 9 kap. 9–10 §§.



## Skattetillägg vid skönsbeskattning

**Förslag:** Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Skattetillägget är då 40 procent av den tilläggsskatt som bestäms för den deklarationsskyldige.

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon tilläggsskattedeklaration ska undanröjas om en tilläggsskattedeklaration som kan läggas till grund för beslut lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades. Vad som anges i 49 kap. 7 § andra och tredje styckena SFL ska då tillämpas även gällande tilläggsskattedeklaration.

I betänkandet föreslår vi att det ska finnas möjlighet att skönsmässigt uppskatta storleken på tilläggsskatten om deklARATION saknas eller underlaget är så bristfällig att det inte går att beräkna skatten tillförlitligt. Det bör därför, i likhet med vad som gäller enligt skatteförfarandelagen, tas ut skattetillägg vid skönsbeskattning. Nivån på skattetillägget bör vara samma som enligt skatteförfarandelagen, det vill säga 40 procent av den skatt som bestäms för den deklarationsskyldige.

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon tilläggsskattedeklaration ska undanröjas om en tilläggsskattedeklaration som kan läggas till grund för beslut lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades. Vad som anges i 49 kap. 7 § andra och tredje styckena SFL ska då tillämpas även gällande tilläggsskattedeklaration.

Bestämmelserna förs in i 9 kap. 11 §.

## Gemensamma bestämmelser om skattetillägg

**Förslag:** Skattetillägg ska inte utgå till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut.

I fråga om skattetillägg ska även bestämmelserna i 49 kap. 10–10 d och 19 §§ SFL gälla.

I enlighet med vårt förslag gällande rapportavgift ovan ska skattetillägg inte utgå om det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut. Detta gäller såväl för skattetillägg som skulle påförts den rapporterande enheten som för skattetillägg som skulle påförts en annan koncernenhet. Om koncernenheten exempelvis lämnar en oriktig uppgift i sin deklaration, som inte är baserad på tilläggsskatterapporten och därmed inte leder till att rapportavgift tas ut, ska dock skattetillägg kunna tas ut gällande detta fel.

Vi anser att bestämmelsen om när skattetillägg inte får tas ut i 49 kap. 10–10 d §§ SFL även ska gälla för skattetillägg enligt lagen om tilläggsskatt.

I likhet med vad som gäller enligt 49 kap. 19 § SFL ska när underlaget för skattetillägg bestäms hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Det ska därför anges att skatteförfarandelagens bestämmelse ska tillämpas.

Vi bedömer inte att det behöver införas någon hänvisning till, eller bestämmelse som motsvarar innehållet i 49 kap. 20 § SFL, som gäller rätträkning. Detta eftersom det inte blir aktuellt med olika inkomstskikt enligt lagen om tilläggsskatt.

Bestämmelserna förs in i 9 kap.12–13 §§.

### 11.13.7 Befrielse från särskilda avgifter

**Förslag:** För befrielse från en särskild avgift ska bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL gälla.

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska Skatteverket även beakta

- om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas i även har lett till en sanktion för den rapporterande enheten i en annan stat, och
- att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande.

Vi anser att det bör finnas en möjlighet att fatta beslut om befrielse från de särskilda avgifterna i de fall det är oskäligt att ta ut dem med fullt belopp. Bestämmelserna i 51 kap. 1 § SFL ska därför gälla även för särskilda avgifter enligt skatteförfarandelagen.

Gällande förseningsavgift föreslår vi en särskild grund för befrielse. Denna har diskuterats ovan i avsnittet gällande förseningsavgift.

När det gäller rapportavgift enligt lagen om tilläggsskatt är det möjligt att samma brist har föranlett en sanktion i en annan stat. Eftersom vi anser att man bör ha en *top-down approach* även gällande sanktionerna bör det inte införas någon befrielsegrund för den här situationen.

Om en svensk koncernenhet är föremål för ett beslut om skattetillägg bör det dock, inom ramen för den oskälighetsbedömning som ska göras enligt bestämmelserna om befrielse, även tas hänsyn till om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas i även har lett till en sanktion för den rapporterande enheten i ett annat land. Därutöver bör det även särskilt beaktas att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande. Bestämmelsens inledning, att det är Skatteverket som ska beakta, är skriven på det sätt som 51 kap. 2 § SFL är utformad på. Även en förvaltningsdomstol ska naturligtvis beakta de särskilda omständigheterna.

Bestämmelserna förs in i 9 kap. 14–16 §§.

### 11.13.8 Beslut om särskilda avgifter

**Förslag:** Ett beslut om förseningsavgift ska meddelas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Ett beslut om rapportavgift ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om en tilläggs-skattedeclaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om skattetillägg i stället meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in till Skatteverket. Beslut ska i dessa fall dock meddelas senast sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den som är deklarations-skyldig inte har lämnat någon deklARATION, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

I fråga om beslut om skattetillägg i övrigt tillämpas bestämmelserna i 52 kap. 5–7 samt 8 a §§ SFL.

En särskild avgift ska tillfalla staten.

I 52 kap. SFL regleras inom vilken tid beslut om särskilda avgifter ska fattas. Tidsfristen är olika beroende på vilken typ av särskild avgift det rör sig om och i vilken situation avgiften tas ut.

Ett beslut om förseningsavgift enligt skatteförfarandelagen ska meddelas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Vi anser att samma tidsfrist ska gälla vid beslut om förseningsavgift enligt lagen om tilläggs-skatt.

När det gäller beslut om rapporteringsavgift enligt skatteförfarandelagen ska ett sådant meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. När den bestämmelsen infördes menade flera remissinstanser att sex år var en orimligt lång tid för Skatteverket att besluta om avgift. Lagstiftaren ansåg dock att en kortare tid än sex år var en alltför kort tidsfrist för Skatteverket att besluta om rapporteringsavgift. Detta på grund av svårigheterna för myndigheten att upptäcka att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang inte lämnats (prop. 2019/20:74 s. 157). Vi anser att detta resonemang även är tillämpligt gällande tilläggs-

skatterapporten. Skatteverket har begränsade möjligheter att kontrollera att uppgifterna i rapporten som gäller utländska förhållanden är korrekta. Vi antar att Skatteverket kommer att få information från andra länder, om de uppmärksammat att rapporten innehåller brister gällande deras inhemska förhållanden. Detta kan ta tid. Vi anser att ett beslut om rapportavgift ska fattas inom sex år från det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

När det gäller beslut om skattetillägg ska dessa fattas inom samma tidsfrister som gäller för beslut om tilläggs-skatt, se avsnitt 11.8.

De särskilda avgifterna ska tillfalla staten.

Bestämmelserna ska föras in i 9 kap. 17–22 §§.

## 11.14 Föreläggande

**Förslag:** Skatteverket ska ges rätt att förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att lämna tilläggs-skatterapport eller tilläggs-skattedeklaration att lämna uppgift som behövs för att kontrollera skyldigheten.

Skatteverket ska även ges rätt att förelägga den som inte har fullgjort skyldigheten att lämna tilläggs-skatterapport att göra det.

Skatteverket ska vidare ges rätt att förelägga en koncernenhet på motsvarande sätt som framgår av 37 kap. 3 och 11 §§ SFL.

Det ska vara möjligt med tredjemansförelägganden och ett sådant föreläggande ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av annans skatt- eller uppgiftsskyldighet avseende tilläggs-skatt.

I 37 kap. SFL finns bestämmelser om förelägganden. Vi anser att bestämmelserna om föreläggande att medverka personligen i 37 kap. 3 § samt utbyte av upplysningar med en annan stat eller utländsk jurisdiktion i 37 kap. 11 § ska tillämpas även när det gäller ärenden enligt lagen om tilläggs-skatt. I övrigt behöver anpassningar av bestämmelserna göras och införas i lagen om tilläggs-skatt.

I avsnitten 11.6 och 11.7 redogör vi för de möjligheter Skatteverket ska ges att förelägga en enhet att fullgöra registrerings-skyldigheten respektive att lämna tilläggs-skattedeklaration. Därutöver anser vi att Skatteverket ska ges befogenhet att förelägga den som kan antas vara skyldig att lämna tilläggs-skatterapport eller tilläggs-skattedeklaration

att lämna uppgift som behövs för att kunna kontrollera skyldigheten. Skatteverket ska även ges rätt att förelägga den som inte har fullgjort skyldigheten att lämna tilläggs-skatterapport att göra det.

Skatteverket ska även ges möjlighet att utfärda så kallade tredjemansförelägganden. De som ska kunna bli föremål för ett tredjemansföreläggande ska motsvara skatteförfarandelagens bestämmelser i 37 kap. 9–10 §§ med tillägg för koncernenheter. Som vi redogjort för i avsnitt 11.2 föreslår vi att det införs en bestämmelse i lagen om tilläggs-skatt som anger att vad som sägs om juridiska personer i skatteförfarandelagens bestämmelser även ska gälla koncernenheter.

Ett tredjemansföreläggande ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av annans skatt- eller uppgiftsskyldighet avseende tilläggs-skatt.

Bestämmelser om förelägganden förs in i 8 kap. 17–21 §§.

### 11.15 Vitesföreläggande

**Förslag:** Ett föreläggande ska få förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs. I fråga om vitesföreläggande ska 44 kap. 3 § SFL gälla.

Frågor om utdömande av vite prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller när ansökan om utdömande görs.

Enligt vårt förslag kommer Skatteverket att kunna utfärda förelägganden vid olika situationer, se bland annat våra förslag i avsnitt 11.14.

Vi anser att det ska införas en bestämmelse som anger att ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs. Detta motsvarar vad som gäller enligt 44 kap. 2 § SFL. För att förbudet mot att förena förelägganden med vite ska gälla ska det anges att 44 kap. 3 § SFL ska gälla för vitesförelägganden enligt lagen om tilläggs-skatt. Bestämmelser om vite förs in i 8 kap. 22 §.

Frågor om utdömande av vite prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller när ansökan om utdömande görs. Detta motsvarar vad som gäller enligt skatteförfarandelagen. En bestämmelse om detta förs in i 10 kap. 15 §.

## 11.16 Övriga bestämmelser om förfarandet

**Förslag:** Vissa av skatteförfarandelagens bestämmelser ska i tillämpliga delar gälla i mål och ärenden enligt lagen om tilläggsskatt. Det gäller regler om proportionalitetsprincipen, uppgifter som har lämnats för någon annans räkning, deklarationsombud, Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera, myndigheters skyldighet att lämna uppgifter på Skatteverkets begäran, ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, bevissäkring, betalnings-säkring, uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll, besluts verkställbarhet samt verkställighet. En paragraf som anger detta ska tas in i lagen om tilläggsskatt.

### Proportionalitetsprincipen

I skatteförfarandelagen finns en bestämmelse som upplyser om att proportionalitetsprincipen gäller vid beslut enligt lagen. Av bestämmelsen framgår att beslut enligt skatteförfarandelagen bara får fattas om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse. (2 kap. 5 § SFL).

Vi anser att det även för beslut enligt lagen om tilläggsskatt uttryckligen bör anges att proportionalitetsprincipen gäller. En hänvisning till 2 kap. 5 § SFL bör därför göras i lagen om tilläggsskatt för att tydliggöra detta förhållande. Bestämmelsen med den hänvisningen, samt nedanstående hänvisningar, förs in i 10 kap. 19 §.

### Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

I skatteförfarandelagens fjärde kapitel finns bestämmelser om uppgifter som har lämnats för någon annans räkning. Enligt 4 kap. 1 § SFL gäller att om en deklARATION eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare, anses uppgiften ha lämnats av den som företräds. Det är alltså den uppgiftsskyldige och inte företrädaren som ansvarar för att lämnade uppgifter är lämnade i rätt tid och är korrekta. Det är också den uppgiftsskyldige som kan drabbas av förseningsavgift eller skattetillägg.

I 4 kap. 2 § SFL finns en presumptionsregel som anger att om en deklARATION eller någon annan uppgift har lämnats för en juridisk person, anses uppgiften ha lämnats av den juridiska personen, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

Lagen om tilläggsskatt kommer gälla för koncernenheter. De skäl som ligger bakom reglerna i skatteförfarandelagen gör sig gällande även när det gäller tilläggsskatt. Det är en fördel om vad som gäller framgår direkt i lag.

De nu aktuella bestämmelserna ska göras tillämpliga genom hänvisning. Bestämmelserna i 4 kap. SFL ska alltså tillämpas i mål eller ärende enligt lagen om tilläggsskatt.

### **Deklarationsombud**

I 6 kap. 4–8 §§ SFL finns bestämmelser om deklarationsombud. Som framgått ovan föreslår vi att det även gällande tilläggsskatt ska lämnas en deklARATION. Tilläggsskattedeklarationen kommer att regleras i lagen om tilläggsskatt. För att möjliggöra att annan än den deklARATIONSSKYLDIGA ska kunna lämna in tilläggsskattedeklarationen, anser vi att det även enligt lagen om tilläggsskatt ska vara möjligt att utse deklARATIONSONMBUD. Skatteförfarandelagens bestämmelser ska därför vara tillämpliga i mål och ärenden om tilläggsskatt.

### **Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera**

I 40 kap. SFL finns bestämmelser om Skatteverkets skyldighet att utreda ärenden och kommunicera med den ärendet gäller. En sådan utrednings- och kommuniceringsskyldighet anser vi ska gälla även i ärenden gällande tilläggsskatt. I 40 kap. 4 § SFL finns en bestämmelse som endast gäller slutlig skatt. Det är därmed endast bestämmelserna i 40 kap. 1–3 §§ SFL som vi föreslår ska tillämpas vid mål eller ärende enligt lagen om tilläggsskatt.



## Myndigheters skyldighet att lämna uppgifter på Skatteverkets begäran

I 42 a kap. SFL finns en bestämmelse som gäller myndigheters skyldighet att lämna uppgifter på Skatteverkets begäran. Om uppgifter som en myndighet förfogar över behövs för kontroll eller beslut enligt lagen om tilläggsskatt anser vi att dessa ska lämnas till Skatteverket på verkets begäran. Bestämmelsen i 42 a kap. 1 § SFL ska därför vara tillämplig även i mål och ärenden enligt lagen om tilläggsskatt.

## Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Precis som vid skatt som tas ut enligt skatteförfarandelagen, kan det enligt den nya lagen om tilläggsskatt komma att röra sig om komplicerade frågor som har stor betydelse för koncernenheterna. Vi anser att det bör finnas en möjlighet att få ersättning för ombud, biträde och utredning under samma förutsättningar som gäller enligt 43 kap. SFL. Bestämmelserna i 43 kap. SFL ska därför vara tillämpliga även gällande lagen om tilläggsskatt.

Utifrån de begränsningar som finns i 43 kap. 2 § SFL kommer ersättning inte kunna beviljas för arbete med tilläggsskatterapporten eller tilläggsskattedeklarationen.

## Bevissäkring

I 45 kap. SFL finns bestämmelser om bevissäkring. Det är en tvångsåtgärd som innebär att Skatteverket får utföra revision i verksamhetslokaler, eftersöka och omhändertaga handlingar och försegla lokaler och andra utrymmen.

Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om bevissäkring gäller inte bara skatt och avgift som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Bestämmelserna har gjorts tillämpliga även gällande andra skatter genom att det i den lag som reglerar uttaget av skatten anges att bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska tillämpas. Ett exempel på detta är 1 § kupongskattelagen (1970:624).

För att ge Skatteverket förutsättningar att kunna utföra en effektiv granskning föreslår vi att reglerna gällande bevissäkring i 45 kap. SFL ska gälla även i mål och ärenden om tilläggsskatt.

I 69 kap. 2–12 §§ SFL finns bestämmelser om verkställighet av beslut om bevissäkring. Även dessa bestämmelser ska tillämpas vid mål eller ärende enligt lagen om tilläggsskatt.

### **Betalningssäkring**

I 46 kap. SFL finns bestämmelser om betalningssäkring. Betalningssäkring är en tvångsåtgärd som kan användas för att säkra betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta i de fall där det finns en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig drar sig undan skyldigheten.

I likhet med bevissäkring, gäller bestämmelserna om betalningssäkring inte bara skatt och avgift som tas ut enligt skatteförfarandelagen.

Vi anser att bestämmelserna i 46 kap. SFL gällande betalningssäkring ska tillämpas vid handläggning enligt lagen om tilläggsskatt. I 69 kap. 13–18 §§ SFL finns bestämmelser om verkställighet av beslut om betalningssäkring. Även dessa ska tillämpas vid handläggning enligt lagen om tilläggsskatt.

### **Uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll**

I 47 kap. SFL finns bestämmelser om att vissa uppgifter och handlingar ska undantas från kontroll. Det innebär att ett föreläggande inte får avse vissa uppgifter samt att Skatteverket inte får granska vissa handlingar. Det gäller handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken och uppgifter i sådana handlingar. Vidare gäller det vissa handlingar eller uppgifter som har ett betydande skyddsintresse. Vidare får Skatteverket inte granska en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket.

Enligt vårt förslag kommer Skatteverket ges möjlighet att utreda och kontrollera koncernenheter genom bland annat föreläggande, revision och bevissäkring. För att de ovanstående uppgifterna och handlingarna ska kunna undantas från kontroll även gällande tilläggsskatt föreslår vi att reglerna i 47 kap. SFL även ska tillämpas även gällande tilläggsskatt.

## Besluts verkställbarhet

I 68 kap. SFL finns bestämmelser om besluts verkställbarhet. Beslut enligt skatteförfarandelagen gäller som huvudregel omedelbart (68 kap. 1 § SFL). Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, eller ställande av säkerhet får dock inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket (68 kap. 2 § SFL). Vidare framgår det att beslut om återkallelse av godkännande som deklarationsombud, beslut om bevissäkring, och beslut om att undanta uppgift eller handling från kontroll, inte gäller omedelbart om det anges i beslutet (68 kap. 3 § SFL). Vi anser att skatteförfarandelagens bestämmelser i 68 kap. ska tillämpas i mål och ärenden enligt den nya lagen.

## Verkställighet i övrigt

I 71 kap. SFL finns övriga bestämmelser om verkställighet. I kapitlet regleras bland annat vilka regler som ska gälla om Kronofogden beslutar att ställd säkerhet ska tas i anspråk. Vidare finns bestämmelser om förbud mot överlåtelse och förbud mot kvittning. Vi anser att dessa bestämmelser även ska gälla för tillägsskatt.



## 12 Vårt arbete och återstående frågor

### 12.1 Inledning

I detta kapitel beskriver vi hur vi har arbetat med delbetänkandet. Vi redovisar att våra förslag inte är heltäckande när det gäller att införliva minimibeskattningsdirektivet i svensk rätt och varför det blivit så. Vi berör också det pågående internationella arbetet med att komplettera och justera de internationella reglerna och hur detta kommer att påverka det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Arbetet med att översätta direktivet till svenska har pågått under vårt arbete och vi har fått arbeta med olika översättningsversioner. Det återstår en del översättningsproblem som får hanteras i det vidare arbetet. Vi behandlar en del av dessa nedan.

Kapitlet avslutas med att vi redovisar vilka frågor som återstår. Det gäller både artiklar som våra förslag inte täcker och andra frågor som vi har identifierat som måste lösas i anledning av våra förslag.

### 12.2 Vårt arbete och förutsättningarna

Vårt arbete med att införa reglerna i minimibeskattningsdirektivet i svensk rätt har fått bedrivas mycket skyndsamt. Det beror på de förutsättningar som de internationella överenskommelserna gett för det nationella lagstiftningsarbetet. Staterna har en mycket kort tid på sig för att införa reglerna, utifrån de förutsättningar som gällt under den tid vi arbetat med frågan.

Vi fick vårt uppdrag under våren 2022 och arbetet måste i praktiken avslutas i samband med julhelgen samma år. Minimibeskattningsdirektivet antogs i mitten av december 2022, efter att vi haft vårt sista sammanträde inför delbetänkandet.

När arbetet inleddes torde utgångspunkten ha varit att det internationella arbetet skulle ha slutförts snabbare än vad som varit möjligt.

När betänkandet färdigställs är beslutet om att anta direktivet således bara några veckor gammalt och det internationella arbetet inom OECD pågår.

Det har under vår utredningstid arbetats inom OECD med att komplettera och tolka modellreglerna, som är komplexa.

Några delar i OECD:s arbete har publicerats sent i december 2022, men andra återstår.

En del som publicerats sent i december gäller de mycket viktiga reglerna om *safe harbours*. Arbetet med dessa fortgår dock. Vi har inte kunnat lämna förslag som motsvarar dessa undantagsregler eftersom de inte varit färdiga under utredningstiden. En konsekvens är alltså att våra förslag inte berör sådana undantagsregler som avses i reglerna om *safe harbours*. Vi har inte heller i vår konsekvensanalys närmare kunnat belysa hur den administrativa bördan påverkas av dessa regler, även om vi konstaterar att företagens arbete väsentligen kommer att påverkas av hur undantagsreglerna utformas.

Det har inom OECD också arbetats med att ta fram gemensamma regler för de rapporter som ska lämnas. Resultatet av det arbetet offentliggjordes också strax innan jul 2022. Hur dessa regler utformas har stor betydelse bland annat för de svenska förfarandereglererna. Det har under vårt utredningsarbete varit oklart i vilken omfattning förfarandet skulle komma att styras av internationella regler och det är fortfarande oklart för oss. Sannolikt kommer de internationella regler som styr den slutliga utformningen av det vi kallat tilläggsskatterapporten att få genomslag även vid tolkningen av de materiella bestämmelserna.

Det som återstår i OECD:s arbete och som ännu inte publicerats gäller bland annat de tolkningar av modellreglerna som har aviserats. Det kan förutsättas att dessa tolkningar även kommer att innehålla nya regler som kommer att påverka hur de svenska reglerna utformas. I det fortsatta svenska lagstiftningsarbetet kommer dessa tolkningar att få stor betydelse; de förslag som vi lägger kommer att behöva justeras och helt nya regler kommer att behöva utformas. Ett exempel gäller frågan om omräkning från olika valutor vid tillämpningen av de gränsbelopp som finns på flera ställen i direktivet och i våra förslag.

Till det återstående ännu inte offentliggjorda internationella arbetet hör också frågor som gäller nationell tilläggsskatt. Även här pågår arbetet inom OECD, men dess innehåll har inte varit känt för oss. Frågor som gäller nationell tilläggsskatt kan sannolikt komma att få

stor betydelse i det praktiska arbetet med tilläggsbeskattning. Vi har identifierat flera obesvarade frågor som gäller nationell tilläggsskatt. En fråga är om principen att en nationell tilläggsskatt som beräknats med ledning av IFRS ska leda till att någon annan tilläggsskatt inte tas ut i annat land ska gälla även i förhållande till länder utanför unionen. Andra frågor gäller i vilken omfattning tilläggsskatterapporten ska innehålla uppgifter som är nödvändiga för att beräkna tilläggs-skattebeloppet.

Vi har bedrivit vårt arbete utan att ha annat än mycket liten insyn i det internationella arbetet. Vi har naturligtvis bara i begränsad omfattning kunnat beakta arbete som ”pågår”. Våra förslag måste värderas utifrån detta. De kan snabbt bli inaktuella eller genom förtydligande visa sig bygga på felaktiga bedömningar eller tolkningar av mycket komplicerade internationella förslagor.

Det har också varit en utmaning att arbetet med att justera den svenska översättningen av direktivet har pågått in i det sista och att vi har arbetat med alternativa versioner. Vår bedömning är att det är fråga om regler som är svåra att översätta och komplexiteten har påverkat vårt arbete. Modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet bygger på en egen begreppsbildning; begreppen som används liknar men motsvarar inte helt de som används i andra sammanhang. Vi redovisar nedan särskilt de områden på vilka vi funnit anledning att avvika från översättningen.

Kravet på skyndsamhet och de förutsättningar som i övrigt har gällt har naturligtvis påverkat vårt arbete. Det har fått till följd att vi inte har möjlighet att lämna ett heltäckande förslag. Vissa av de artiklar som finns i direktivet har vi helt enkelt inte hunnit ta oss an på ett sådant sätt att vi kan lämna förslag i dessa delar. Även när det gäller förfarandet – som i stor utsträckning styrs av nationella överväganden – har direktivets särdrag inneburit att vi inte kunnat inordna förfarandereglerna i skatteförfarandelagen.

Vårt förslag måste utifrån de förutsättningar som gällt ses som ett första steg mot ett svenskt införlivande av direktivet; det är inte – och ska inte bedömas som – ett slutligt och färdigt förslag.

Vi har avstått från förslag avseende artiklar som kräver en större arbetsinsats, samtidigt som de inte är de allra mest centrala. Vi har prioriterat att sätta en struktur för hur minimibeskattningsreglerna ska införlivas i svensk rätt och att lämna förslag i de delar som allmänt är viktigast. Vi bedömer trots allt att det som återstår när det

gäller att transformera direktivets regler till lagtext är en ganska liten del av direktivet. Däremot kan det fortsatta internationella arbetet leda till ändringar eller klarlägganden som gör att våra förslag måste arbetas om.

### 12.2.1 Översättningsfrågor

#### Inledning

Till ledning i det vidare lagstiftningsarbetet redovisar vi här de särskilda överväganden vi gjort när vi avvikit från de begrepp eller termer som används i den svenska versionen av direktivet.

#### *Tangible assets*

*Tangible assets* används på några ställen i minimibeskattningsdirektivet. Begreppet finns i artiklarna 3, 14, 16, 20, 22, 28, 34, 41 och 49. På vissa ställen anges att det handlar om *property, plant and equipment*. IAS 16, som heter just *property, plant and equipment* har på svenska fått namnet ”materiella anläggningstillgångar”.

Rakt översatt betyder *tangible asset* ”materiella tillgångar”. Det omfattar således både anläggnings- och omsättningstillgångar, så länge de inte är immateriella eller finansiella.

I vårt arbete har vi på de flesta ställen inte följt den översättning som gjorts. Det innebär att vi översatt *tangible assets* med ”materiella tillgångar”. Ett exempel gäller artikel 22.8, som innehåller de mycket viktiga reglerna om vilka uppskjutna skatteskulder som inte ska återföras även om de blir äldre än vad som accepteras enligt huvudregeln. Skälet till att vi valt ”materiella tillgångar” är att det av kommentaren till modellreglerna framgår att regeln även omfattar tillgångar som är omsättningstillgångar. Det är alltså fel att begränsa tillämpningen till materiella anläggningstillgångar.

På något område har vi emellertid behållit begreppet ”materiella anläggningstillgångar” från den svenska översättningen. Ett exempel gäller substansundantaget. Här bedömer vi att det vore fel att inkludera tillgångar som inte är anläggningstillgångar.



### *Retained earnings*

I artikel 20.1 d. definieras medräknade skatter bland annat som ”skatter som tas ut med hänvisning till utdelad vinst ...”. I den engelska versionen motsvaras det av *taxes levied by reference to retained earnings*. Det som det handlar om är alltså skatt på innehållna eller balanserade vinstmedel. Vi har utformat vårt förslag så att det ligger närmare direktivet på engelska.

### *Deemed profit distributions*

I artikel 20.1 b. behandlas vad som utgör medräknade skatter. I den engelska versionen anges *deemed profit distributions*. Det har översatts med ”skönmässigt bedömd vinstutdelning”. Vi har bedömt att det valda svenska begreppet kan leda tanken fel. Vi har i stället valt att använda ”utdelning på vinstmedel som bedömts ha delats ut”.

## 12.3 Återstående frågor

### Inledning

Här följer en uppräknig av de frågor som vi uppmärksammat men inte kunnat lösa. Vi bedömer att de behöver lösas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

### *Artiklar som inte omfattas av vårt förslag.*

Vårt förslag omfattar inte alla artiklar i minimibeskattningsdirektivet. När det gäller reglerna om *safe harbours* har de som framgått inte varit färdiga under den tid vi haft till vårt förfogande. I andra fall har den tid vi haft inte varit tillräcklig för att arbeta igenom artiklarna.

Till artiklarna 24.3–6, 31–32, 34–37, 39–40, 47 och 50.3 i direktivet finns således inte någon motsvarighet i vårt förslag. Detsamma gäller den del av artikel 45.2 som avser artikel 40. Vad gäller övriga artiklar är de införda i sin helhet genom lagförslaget eller så behövs inte någon åtgärd i svensk rätt. Av den tabell som biläggs betänkandet framgår närmare vad som gäller för olika artiklar.

*Koncerndefinitionen i inkomstskattelagen*

I 2 kap. 5 § IL finns en definition av svensk koncern som innebär att en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern är en koncern enligt definitionerna i inkomstskattelagen.

Vårt förslag till lag om tilläggsskatt innehåller en definition av koncern som bygger på synen inom redovisningen. Det bör i det vidare arbetet analyseras om det kan leda till problem om den definitionen får genomslag i inkomstskattelagen och hur det problemet i så fall ska lösas.

*Beloppsgränser och valuta*

Vårt förslag innebär att samtliga beloppsgränser i lagen anges i euro. I många fall kommer koncernen eller koncernenheten som det gäller inte att ha sin redovisning i den valutan. Beloppen måste räknas om till euro.

Det behövs alltså i lagen en bestämmelse som anger vilken kurs som ska användas och också varifrån uppgifterna om kursnoteringar ska hämtas.

Det finns flera beloppsgränser i lagen. I något fall gäller det belopp som finns i koncernredovisningen, i andra fall gäller det belopp hos en koncernenhet. I ytterligare något fall måste det belopp som ska räknas om hämtas från flera koncernenheter.

Vi har arbetat med frågan om en valutaregel. Frågan om omräkningsvaluta finns emellertid i alla länder som ska tillämpa de internationella reglerna. Omräkningsproblematiken uppstår oavsett om ett land anger storleksgränser i euro eller i annan valuta. Det får förutsättas att det kommer att komma internationella regler som gäller valutaomräkning av beloppsgränser. Vi har därför inte tagit med något förslag som gäller det.

*Solidariskt betalningsansvar och kompletterande tilläggsskatt*

Om det införs ett solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt i enlighet med vad vi föreslår krävs vissa ytterligare överväganden. Det gäller hur det solidariska betalningsansvaret ska hanteras i förhållande till systemet med skattekonto.

### *Betalning av tilläggsskatt*

Som framgår av avsnitt 11.10 innehåller betänkandet inte något förslag på hur tilläggsskatt ska betalas. Det beror på att det sent i utredningsarbetet har framkommit att en den preskriptionstid som måste gälla för nationell tilläggsskatt och som avviker från vad som annars gäller för skatteskulder, leder till att betalning av nationell tilläggsskatt inte kan hanteras inom skattekontosystemet utan att det görs ändringar i systemet. I det kommande lagstiftningsarbetet behöver det därför övervägas hur betalningen av tilläggsskatt ska ske.

### *Underlag för att påföra nationell tilläggsskatt*

Det har under vår utredningstid varit oklart om de uppgifter som ska lämnas i tilläggsskatterapporten är tillräckliga för att påföra nationell tilläggsskatt och för att den stat som ska beakta sådan skatt vid prövningen av tilläggsskatt för de koncernenheter som hör hemma i den staten ska kunna göra det.

Frågan är om det behövs kompletterande nationella regler som innebär att ytterligare uppgifter ska lämnas, om de uppgifter som ska lämnas i tilläggsskatterapporten är tillräckliga eller om de internationella reglerna behöver utvecklas. Detta behöver övervägas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

### *Joint ventures*

Vi har inte lämnat förslag till bestämmelser om joint ventures. I samband med att sådana bestämmelser utformas bör det även övervägas hur nationell tilläggsskatt ska fungera för joint ventures.

### *Rapportavgift och dubbelbeskattningsförbudet*

Vi har föreslagit att det ska införas en ny typ av sanktion genom lagen om tilläggsskatt. Sanktionen har vi valt att kalla rapportavgift. Rapportavgiften vi föreslår har likheter med skattetillägg och ersätter i vissa situationer skattetillägg.

Enligt vårt förslag kommer en rapportavgift endast kunna beslutas för en koncernenhet, som aldrig kan vara en fysisk person. Vid

beslut om företrädaransvar finns även en bestämmelse som anger att en fysisk person inte kan göras skyldig att ansvara för bolagets rapportavgift.

Vi föreslår att det inte införs någon möjlighet att påföra företrädaransvar enligt lagen om tilläggsskatt. Skulle en sådan möjlighet införas måste det emellertid övervägas om det behövs särskilda regler för att hantera en eventuell dubbelbestraffningsproblematik.

Det kan dock med våra förslag finnas problem i någon situation.

Om ett handelsbolag påförs rapportavgift och den felaktighet som lett till rapportavgiften läggs till grund för ett åtal som gäller handelsbolagets delägare kan det vara i strid med förbudet om dubbelbestraffning eftersom delägarna ansvarar solidariskt för bolagets skulder. Det bör därför utredas vidare om föreslagen rapportavgift medför behov av exempelvis en reglering likt den som finns i lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.

### *Informationsutbyte, dataskydd och sekretessfrågor*

Tanken bakom systemet med tilläggsskatterapporten är att endast en koncernenhet i en koncern ska behöva lämna in rapporten. För att det ska fungera krävs dock att länderna sluter bilaterala eller multilaterala avtal om automatiskt informationsutbyte. Hur dessa avtal är tänkta att se ut framgår inte av direktivet, modellreglerna eller OECD:s kommentar.

Det framgår dock av OECD:s kommentar att det inom ramen för OECD:s implementeringsnätverk kommer att tas fram mallar för sådana avtal. Vi ser att det kommer finnas ett behov av att reglera det här informationsutbytet på liknande sätt som skett i exempelvis lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet.

Även om avtalen bör ge utrymme för ett utbyte av all den information som framgår av tilläggsskatterapporten, är det inte säkert. Det är vidare oklart om avtalen kommer innehålla bestämmelser som anger hur skattemyndigheterna får använda de uppgifter de tar emot och om det kommer finnas bestämmelser som anger att myndigheterna ska agera om de anser att uppgiftslämnandet har brutit. Vi har därför inte lämnat några förslag vad gäller informationsutbytet.

När det gäller uppgifter i en tilläggsskatterapport, samt uppgifter i en tilläggsskattedeclaration, kommer dessa i stort att avse juridiska personer. Utifrån företagsnamnen kan det dock antas att uppgifterna i vissa fall kommer att gå att hänföra till en fysisk person. Det kan även finnas uppgifter om exempelvis fysiska personer som är företrädare för en koncernenhet. De uppgifter som med anledning av förslagen kommer att behandlas hos Skatteverket kommer därmed att i vissa fall inkludera personuppgifter. Det kommer därför även behöva utredas och övervägas om lagen om tilläggsskatt eller kommande regler om informationsutbyte innebär ett behov av ändringar av exempelvis lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Vi har inte haft möjlighet till detta.

Vidare är och kan det internationella informationsutbytet förväntas i ökande grad bli mycket omfattande. Vi har inte haft möjlighet att närmare analysera om det finns behov av särskilda sekretessregler och vad de i så fall ska innehålla. Allmänt kan sägas att kraven på att lämna information om andra koncernmedlemmars förhållanden skiljer sig från vad som normalt gäller i Sverige.

### *Allmänna ombudet*

Till de frågor vi inte haft tid att fördjupa oss i hör vilken – om någon – rätt att överklaga som det allmänna ombudet hos Skatteverket (AO) ska ha. AO har en omfattande rätt att överklaga skattebeslut. En enkel lösning är att låta klagorätten gälla även beslut enligt lagen om tilläggsskatt. Enligt vår mening kräver det emellertid vidare överväganden än vad vi haft möjlighet att göra. För det första måste det klargöras vilken klagotid som ska gälla. Ska Skatteverkets möjlighet att ompröva under efterbeskattningstid ha en motsvarighet i AO:s överklaganderätt, så att överklagandetiden för AO ska vara längre om det finns efterbeskattningsförutsättningar? Hur ska AO i praktiken kunna överklaga i de fall det inte fattas något beslut om att påföra tilläggsskatt, men AO anser att det borde ha gjorts? Enligt de regler vi föreslår ska det inte fattas något beslut om tilläggsskatt om Skatteverket inte anser att det finns någon tilläggsskatt att betala.

Vi har föreslagit att reglerna om överklagande i 67 kap. skatteförfarandelagen ska gälla för tilläggsskatt genom hänvisning. Bestämmelserna i det kapitlet gäller även Allmänna ombudets rätt att

överklaga. Som framgått ovan kan en sådan rätt få mindre praktisk betydelse om dessa regler inte kompletteras med andra bestämmelser som säkerställer att det fattas ett beslut som ombudet kan överklaga.

### *Förhandsbesked*

Det får förutsättas att det kommer att uppstå en hel del mycket komplicerade rättsfrågor som gäller tilläggsskatt. Frågorna är av sådan art att de kan förväntas lämpa sig mycket väl för prövning genom förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Vi förutsätter därför att det i det vidare lagstiftningsarbetet utarbetas förslag som innebär att det går att söka förhandsbesked i frågor som gäller tilläggsskatt. Även AO bör naturligtvis kunna ansöka om förhandsbesked för statens räkning.

Det kan emellertid vara så att frågan om förhandsbeskedsreglernas utformning när det gäller tilläggsskatt kan kräva närmare överväganden om institutet ska fungera väl i fråga om tilläggsskatt. Systemet innebär omfattande administrativa skyldigheter. Många svenska företag kommer aldrig att hamna en position där de behöver betala tilläggsskatt. Trots det kan de ha mycket goda skäl för att få en rätts-säker och bindande prövning av om de omfattas av lagen. Det kan till exempel handla om att en enhet som anser sig vara undantagen och därför inte behöver tillämpa reglerna behöver få veta om den bedömningen är riktig. Det bör i det vidare lagstiftningsarbetet övervägas om förhandsbeskedsinstitutet med de regler som gäller i dag kan svara upp mot de behov som finns i fråga om tilläggsskatt eller om reglerna bör anpassas för denna skatt.

# 13 Konsekvensanalys

## 13.1 Inledning

I detta kapitel redovisar vi vår bedömning av förslaget effekter. Vi har beaktat förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Sverige är som medlem i EU skyldigt att införa regler om minimibesättning i enlighet med minimibesättningsdirektivet. Om nyttan med sådana regler överväger nackdelarna är alltså inte i sig en fråga för oss. Vi redovisar trots det mer översiktligt vilka positiva och negativa effekter en sådan skatt kan få.

Framför allt den administrativa bördan, men kanske också statens finanser, kommer att påverkas av regler om *safe harbours*. Hur dessa regler kommer att se ut är inte klart och vi har alltså inte kunnat ta hänsyn till de effekter de ger. Allmänt kan det dock sägas att sådana regler i mycket stor utsträckning skulle kunna minska svenska företags administrativa börda. Om det sedan blir så beror på hur reglerna utformas.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i priser och volymer det är reglerna ska börja gälla och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förslagen.

Antagandet om oförändrat beteende bedöms ge en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas. Bedömningarna utgår då från att skattebaser påverkas av regeländringen.

Enligt kommissionens bedömning har förslaget inte några budgetkonsekvenser för EU-budgeten. Kommissionen uppger vidare att en konsekvensanalys inte har gjorts eftersom förslaget har en stark kopp-

ling till Inclusive Frameworks arbete med pelare 1 och pelare 2 och att reglerna har blivit antagna inom Inclusive Framework och G20. Kommissionen uppger också att OECD offentliggjorde en preliminär konsekvensanalys av de dåvarande förslagen den 12 oktober 2020 och att kommissionen under 2019 tog fram en preliminär uppskattning av effekter av de dåvarande förslagen under 2019.

Det är svårt att uppskatta den offentligfinansiella effekten av koordinerade åtgärder, men förslaget väntas öka skatteintäkterna från bolagsskatten. Här försöker vi närmare beräkna de offentligfinansiella effekterna. Förslagen kan också förväntas leda till att Sveriges konkurrenskraft stärks.

## 13.2 Problembeskrivning

Skattereglerna är en av flera faktorer som avgör var ett multinationellt företag väljer att investera. Det leder till att länder har incitament att sänka bolagsskatter för att attrahera investeringar. OECD uppskattar att aggressiv internationell skatteplanering minskar de globala bolagsskatteintäkterna med motsvarande 4–10 procent av de totala globala bolagsskatteintäkterna.<sup>1</sup> Sådan skatteplanering leder till skillnader i den effektiva bolagsskattesats som multinationella och inhemska företag betalar på vinster upparbetade i ett och samma land. Skillnaden beräknas enligt OECD vara mellan 4 och 8,5 procentenheter. När behovet av att attrahera investeringar blir för starkt styrande för länders beslut om skatter innebär det att andra hänsyn får stå tillbaka. Det kan leda till ett mindre effektivt skattesystem där exempelvis arbetsinkomster blir för högt beskattade, vilket leder till en ineffektiv arbetsmarknad. Det kan också leda till upplevda orättvisor mellan exempelvis nationella och internationella företag, eller bland löntagare. Detta minskar i sin tur legitimiteten för skattesystemet.

Det finns ingen samsyn i den ekonomiska litteraturen när det gäller i vilken omfattningen vinster flyttas. Skattningarna skiljer sig från några procent till omkring 20 procent av de globala bolagsskatteintäkterna. Likaså skiljer sig de skattningar som finns för Sverige ganska mycket åt. De negativa effekterna har dock bedömts vara så

---

<sup>1</sup> OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.



pass stora att de föranlett ett flertal åtgärder inom OECD genom BEPS-projektet. BEPS-projektet innehåller rekommendationer om åtgärder för att med ett koordinerat internationellt tillvägagångssätt motverka aggressiv internationell skatteplanering.

En ökad transparens rörande företagens gränsöverskridande verksamhet är viktig för arbetet mot aggressiv internationell skatteplanering och för BEPS-projektet. Transparensen gentemot skattemyndigheter har ökat bland annat på grund av att land-för-land-rapportering implementerades 2016. Rapporten lämnas av moderföretaget i varje multinationell koncern med sammanlagda intäkter om minst 750 miljoner euro.

I den ekonomiska litteraturen finns ett flertal undersökningar om effekter av åtgärder mot aggressiv skatteplanering.<sup>2</sup> Forskningen har uppmärksamats av beslutsfattare och är en bakgrund till arbetet inom Inclusive Framework. I den senaste akademiska litteraturen har det visats att multinationella företag även efter implementering av vissa BEPS-åtgärder redovisar vinster i jurisdiktioner med låg effektiv skattesats. Försök har gjorts att uppskatta hur mycket skattebasen eroderas och hur stora vinster som flyttas, både globalt och för olika länder.<sup>3</sup>

Det finns även studier som använder data från tiden efter att BEPS-åtgärderna implementerats. Resultaten tyder på att skattebaserosion och flyttning av vinster skulle kunna minska ännu mer.<sup>4</sup>

Den globala minimiskatten är utformad för att motverka negativa effekter av att vinster flyttas. Tidigare uppskattningar av den poten-

---

<sup>2</sup> Se t.ex. Altshuler, R., och Hubbard, R. G. (2003). The effect of the tax reform act of 1986 on the location of assets in financial services firms. *Journal of Public Economics*, 87(1), 109–127. Beer, S., och Loepnick, J. Profit shifting: drivers of transfer (mis) pricing and the potential of countermeasures. *International Tax and Public Finance* 22.3 (2015): 426–451. Blouin, J., Huizinga, H., Laeven, M. L., och Nicodème, G. (2014). Thin capitalization rules and multinational firm capital structure. *International Monetary Fund*. Egger, P. H., och Wamser, G. The impact of controlled foreign company legislation on real investments abroad. A multi-dimensional regression discontinuity design. *Journal of Public Economics* 129 (2015): 77–91. Karkinsky, T., och Riedel, N. (2012). Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms. *Journal of International Economics*, 88(1), 176–185.

<sup>3</sup> Tørsløv, T. R., Wier, L. S., & Zucman, G. (2018). The missing profits of nations. NBER Working Paper No. 24701. Devereux, M. P., Bares, F., Clifford, S., Freedman, J., Güçeri, İ., McCarthy, M., Simmler, M. och Vella, J. (2020). The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal. PwC report, Oxford University Centre for Business Taxation, January. Fuest, C., Greil, S., Hugger, F., och Neumeier, F. (2022). Global Profit Shifting of Multinational Companies: Evidence from CbCR Micro Data. Garcia-Bernardo, J., Jansky, P. och Zucman, G. (2022). Did the tax cuts and jobs act reduce profit shifting by us multinational companies?, NBER Working Paper No. 30086.

<sup>4</sup> Garcia-Bernardo, J., Janský, P., och Zucman, G. (2022). Did the Tax Cuts and Jobs Act Reduce Profit Shifting by US Multinational Companies?, NBER Working Paper No. 30086.

tiella ökningen av skatteintäkter är betydande, cirka 50 miljarder dollar per år i USA<sup>5</sup> och ännu högre i Europa<sup>6</sup>.

I litteraturen uppskattas oftast hur mycket vinster som flyttas eller vad skatteintäkterna från dessa vinster skulle vara om de inte flyttades, eller om de beskattades till en minimiskattesats. Detta är inte det samma som den offentligfinansiella effekten av förslaget. Skälet är främst att Sveriges skatteintäkter beror på vad andra länder gör. Om skattesatsen i utlandet anpassas till miniminivån kommer Sverige inte att tilläggsbeskatta koncerner i dessa länder. Forskningen har inte heller haft möjlighet att ta hänsyn till de många undantagsregler som finns i modellreglerna. Därutöver kan det även finnas mer dynamiska beteendeförändringar, inte minst på längre sikt, som att företag justerar investeringar eller flyttar sin verksamhet.

Enligt vår bedömning kommer inte företag som hör hemma i Sverige att vara lågbeskattade annat än i sällsynta undantagsfall. Sveriges konkurrenskraft kommer därför stärkas relativt lågskattejurisdiktioner eftersom dessa kommer att få höja sina skatter eller acceptera att bolag som hör hemma i staten tilläggsbeskattas i en annan stat.

Ur nationalekonomisk synvinkel finns det positiva effekter som talar för att det ska införas en global minimiskatt. Under förutsättning att det skulle bli en minimistandard skulle en global minimiskatt kunna medföra en bättre skattemix (inte samma tryck på länder att sänka bolagsskattesatsen), mindre incitament för skadlig skattekonkurrens mellan länder och att Sveriges konkurrenskraft förbättras mot länder som har mycket låga skattesatser.<sup>7</sup> Samtidigt måste också beaktas att det inom ramen för BEPS-projektet och det relaterade arbetet inom EU har tagits fram flera åtgärder som syftar till att förhindra aggressiv skatteplanering och skadlig skattekonkurrens.

### 13.3 Företag som omfattas av regelverket

I detta avsnitt beskrivs de bolag som omfattas av regelverket. Bolag som omfattas av OECD:s modellregler är enheter i multinationella koncerner vilkas årliga intäkter enligt moderföretagets koncern-

<sup>5</sup> Clausing, K. A., Saez, E., och Zucman, G. (2021). Ending corporate tax avoidance and tax competition: a plan to collect the tax deficit of multinationals. UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper, (20-12).

<sup>6</sup> Baraké, M., Neef, T., Chouc, P. E., & Zucman, G. (2021). Collecting the tax deficit of multinational companies simulations for the European Union, Research Report EU Tax Observatory, fffalshs-03323095f.

<sup>7</sup> Se liknande diskussion om effekt på internationell skattekonkurrens i prop. 2017/2018: 245.

redovisning uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det år som prövas.

År 2020 fanns det 117 multinationella koncerner där moderföretaget hör hemma i Sverige som bedöms omfattas av reglerna. Direktivet omfattar dock alla koncerner vars årliga intäkter överstiger beloppsgränsen, även de som inte har verksamhet i utlandet.<sup>8</sup> Detta leder till att det totala antalet svenska moderföretag som berörs av reglerna är 124 för år 2020. En koncern vars moderföretag hör hemma i Sverige kallas nedan för en ”svensk koncern”, oavsett om den är nationell eller multinationell.

Vid sidan av moderföretag är även delägda moderenheter skattskyldiga för tilläggsskatt enligt huvudregeln, om de har ägarintressen i någon lågbeskattad koncernenhet eller om de själv är lågbeskattade.

Utifrån förslaget är skyldigheten att lämna tilläggsskattedeclaration kopplad till skyldigheten att betala tilläggsskatt. Koncernenheter kan däremot överlåta skyldigheten att lämna tilläggsskatteraport till en annan enhet i koncernen (se kapitel 11 för en beskrivning av förfaranderegler).

Även om det enligt huvudregeln främst är moderbolag som kommer att betala tilläggsskatt kommer alla koncernenheter som hör hemma i Sverige, i berörda svenska koncerner, att omfattas av reglerna. Detta är totalt 4 000 bolag inräknat moderföretaget och delägda moderenheter. Reglerna kommer även beröra svenska koncernenheter i utländska koncerner som uppfyller villkoren. Det finns 8 000 sådana bolag, inräknat delägda moderenheter. Tabell 13.1 visar det totala antalet bolag som berörs av reglerna.

**Tabell 13.1 Företag i Sverige som berörs av reglerna**

Moderföretag	Delägda moderenheter	Totalt antal koncernenheter
124	100	12 000

*Källa:* FRIDA och land-för-land-rapportering.

Grunden för analysen i denna konsekvensbeskrivning är land-för-land-rapporter lämnade av svenska multinationella koncerner avseende perioden 2016 till och med 2020. Datan som finns tillgänglig i

<sup>8</sup> Det finns en viss osäkerhet kopplad till hur många koncerner som kommer beröras av reglerna. Främst gäller det koncerner som endast har verksamhet i Sverige. Där har vi utgått ifrån informationen i FRIDA vilket innebär att vi inte fullt ut kunnat ta hänsyn till intäkter vid bedömningen av gränobeloppet utan utgått ifrån nettoomsättning. Det kan därför finnas ytterligare några enstaka koncerner som omfattas av reglerna.

land-för-land-rapportering är relativt ny och kännetecknas därför också av många av de bekymmer som typiskt sätt gäller för analyser av ny data. Det har därför gjorts försök att kvalitetssäkra data på olika sätt. Framför allt har Skatteverket uppmanat rapporterande bolag att rätta felaktigheter. Därutöver har enstaka uppenbara fel rättats. Denna kvalitetssäkring har dock varit mycket restriktiv.

Analysen använder även databasen Företagsregister och individdatabas (FRIDA). FRIDA består av ett flertal databaser för olika företagsformer med avidentifierade företag. Här ingår databaser för enskild näringsverksamhet (både näringsidkare med och utan årsbokslut), handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar och ideella föreningar. FRIDA omfattar den totala populationen av företag i Sverige. Databaserna innehåller taxerings- och SRU-data (standardiserade räkenskapsutdrag) från Skatteverket. För aktiebolag och handelsbolag finns även uppgifter om koncerntillhörighet som gör det möjligt att koppla samman de bolag som ingår i en koncernstruktur och analysera dessa på koncernnivå. Det finns även viss information om vilka bolag som är utlandsägda.

Vidare används Bisnodes sammanställning av årsredovisningar. För land-för-land-rapportering finns tillgång till data för åren 2016 till och med 2020. Därför har vi begränsat analysen till dessa år. De nämnda databaserna är begränsade till svenska företag och används för validering av uppgifterna i land-för-land-rapportering, samt för att rätta felaktigheter. De ger även information om nationella koncerner och bolag som inte lämnar land-för-land-rapportering.

Definitionen av vinsten enligt land-för-land-rapportering skiljer sig från den skattepliktiga vinsten. Ett exempel är att utdelningarna från dotterbolag. Dessa kan vara skattefria i vissa länder, även i Sverige (24 kap. 31–42 §§ IL). I vissa fall kan skattefria kapitalvinster ha inkluderats i vinstvariabeln i land-för-land-rapportering. Följden blir då att den effektiva skattesatsen underskattas. Gällande utdelningar gick OECD den 13 september 2018 ut med ett förtydligande om att sådana utdelningar skulle undantas när vinsten rapporterades.<sup>9</sup> Skatteverkets ställningstagande kring skattefria utdelningar skulle tillämpas för alla rapporterade räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Men Skatteverket har påpekat att synsättet även får tillämpas

---

<sup>9</sup> OECD (2019), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting - BEPS Action 13, OECD, Paris.

på tidigare räkenskapsår. Bolag som rättat siffror för tidigare år kan då ha tagit bort sådana utdelningar.

De berörda koncernerna består oftast av bolag som klassificeras som antingen ”Juridik, ekonomi, vetenskap och teknik”, eller ”Finansiella tjänster”. En översikt av koncernerna fördelade per sektor och år finns i tabell 13.2. När det är färre än fem bolag som är aktiva inom en sektor under ett år har sektorer slagits samman. Koncernen har definierats utifrån den vanligaste branschtillhörigheten bland dotterbolagen i Sverige.

Enligt vår bedömning kommer ingen enskild sektor bära den ökade skattekostnaden i en orimligt stor utsträckning. OECD har lyft fram att reglerna generellt ger mindre utrymme för avdrag i sektorer som är mer beroende av immateriella tillgångar.<sup>10</sup> Även om det kan finnas sådana skillnader finner vi inte att de är dominerande. Generella effekter för konkurrensen diskuteras i avsnitt 13.3.3.

**Tabell 13.2 Svenska koncerner per sektor 2020**

SNI-Koder	Bransch	2020
C&F	Tillverkningsindustri samt Bygg	13
G	Handel samt reparation av motorfordon	14
J&L&N	Information och kommunikation, Fastighetsverksamhet samt Uthyrning och leasing	17
K	Finansiella tjänster	22
M	M Juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	43
	Övriga	9
	<b>Total</b>	<b>124</b>

Källa: Land-för-land-rapportering, FRIDA.

De svenska koncerner som omfattas av regelverket har totalt en miljon anställda. De omsätter sammanlagt 4 977 miljarder kronor, vinsterna uppgår till 350 miljarder kronor och årets ackumulerade inkomstskatter uppgår till 68 miljarder kronor. Som nämnts tidigare finns det osäkerhet kring data från land-för-land-rapporteringen. Detta beror främst på att rapporteringen är relativt ny och inte utgör grund för beskattning, utan bara används för att utföra riskvärdering. För att kunna göra en så korrekt bedömning som möjligt kommer

<sup>10</sup> OECD (2022), Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules, OECD Publishing, Paris.

vi därför även använda uppgifter från inkomstdeklarationer i Sverige. Koncernernas resultat och skattebetalningar beräknas genom att aggregera motsvarande poster för alla svenska koncernenheter. Tabell 13.3 visar beskrivande statistik för de 12 000 företag i Sverige som berörs av reglerna.

**Tabell 13.3 Aggregerad storlek på företag i Sverige som förslaget berör**

2020

Anställda (tusental)	Intäkter (mdkr)	Vinst* (mdkr)	Förluster (mdkr)	Bolagsskatt** (mdkr)	Dotterbolag	Koncerner
1 051	4 977	350	294	68	12 000	124

*Källa:* FRIDA, Land-för-land-rapportering och egna beräkningar.

\* Med vinst avses överskott av näringsverksamhet.

\*\* Statlig inkomstskatt på näringsinkomster.

Eftersom tilläggsskatt tas ut av moderföretag på grund av koncernens aktivitet i andra länder är svenska koncerners verksamhet i utlandet en viktig del av analysen. Totalt har de svenska multinationella koncerner som berörs av direktivet omkring 1,7 miljoner anställda fördelade på 178 länder år 2020. De totala intäkterna ligger på 4 415 miljarder kronor. Vinsterna ligger totalt på 589 miljarder kronor och årets ackumulerade inkomstskatter ligger på 98 miljarder kronor. Tabell 13.4 presenterar aggregerad information om de berörda multinationella koncernerna per år.

**Tabell 13.4 Svenska multinationella koncerners storlek globalt**

2020

Anställda (tusental)	Intäkter (mdkr)	Vinster* (mdkr)	Förluster (mdkr)	Skatter** (mdkr)	Koncerner
1 707	4 415	589	127	98	117

*Källa:* Land-för-land-rapportering.

\* Med vinst avses vinst före inkomstskatt enligt Land-för-land-rapportering.

\*\* Årets ackumulerade inkomstskatt.

### 13.3.1 Offentligfinansiella effekter

Den nya lagen ska endast tillämpas för koncernenheter i multinationella eller stora nationella koncerner. Reglerna om tilläggsskatt innebär att vissa beräkningar ska göras samlat för alla enheter i en och

samma jurisdiktion. När det ska avgöras om inkomsterna från en jurisdiktion är lågbeskattade läggs resultat respektive skattekostnad samman för samtliga koncernenheter i jurisdiktionen. Den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen beräknas genom att den sammantagna justerade skattekostnaden i jurisdiktionen ställs i relation till det sammantagna justerade resultatet.

För att avgöra om en koncern är lågbeskattad har vi beräknat en effektiv skattesats genom att jämföra den justerade vinsten med årets ackumulerade inkomstskatt baserat på land-för-land-rapportering. Om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen om 15 procent, och den justerade vinsten överstiger en miljon kronor, är koncernen lågbeskattad. Enligt direktivet dras fem procent av värdet på koncernens materiella tillgångar och fem procent av personalkostnaden i jurisdiktionen av från vinsten vid beräkningen av tilläggs-skattebeloppet. Detta kallas i direktivet för substansundantaget. Information om tillgångar hämtas från land-för-land-rapporter, medan personalkostnaden hämtas från FRIDA.

Direktivet tillåter även att vissa skattebetalningar skjuts upp med upp till fem år (artikel 22.7). För att ta hänsyn till sådana förskjutningar i tid beräknas en effektiv skattesats på aggregerade data över åren 2016 till och med 2020. I FRIDA finns skattebefriade utdelningar preciserade för svenska bolag, men det är förenat med betydande svårigheter att identifiera vilka bolag som har inkluderat skattebefriade utdelningar i sin vinstsiffra. Vad som är tydligt i dataunderlaget är att problemet minskat över tid.

## Enheter i Sverige

Utifrån data från land-för-land-rapportering går det att identifiera lågbeskattade koncerner i Sverige. Fördjupad analys utifrån företagens deklarerationer visar dock att det främst är tre poster som leder till detta. För det första finns det företag som inkluderat skattefria utdelningar i sin vinst före inkomstskatt. För det andra finns det koncerner som antingen har andra bokförda intäkter som inte ska tas upp eller avyttring av delägarätter som inte återspeglas i deras vinst före inkomstskatt. Dessa poster är undantagna enligt direktivet och leder inte till tilläggs-skatt. Den tredje posten som leder till låg effektiv skattesats enligt data från land-för-land-rapporteringen är outnytt-

jade underskott från tidigare år som i vissa fall inte inkluderats i land-för-land-rapporteringen. I dataanalysen kan vi inte finna några betydande källor till tilläggsbeskattning av enheter i Sverige. Det betyder inte att detta inte kan förekomma. Det är möjligt att det finns avdrag som är tillåtna enligt gällande svensk lag, men som inte är tillåtna enligt direktivet. Vi har inte kunnat göra en uttömmande analys av detta. Vår bedömning är dock att enheter som hör hemma i Sverige endast i undantagsfall kommer att vara lågbeskattade.

## Enheter i utlandet

Att den stat där moderföretaget hör hemma kan beskatta moderföretaget för lågbeskattade vinster i utlandet är centralt i minimibeskattningsdirektivet. I detta avsnitt beskrivs storleken på berörda svenska koncerners verksamhet i utlandet och hur mycket skatt Sverige kan förvänta sig ta upp från dessa genom tilläggsskatt.

Tilläggsskatt tas endast upp från enheter i länder som inte inför nationell tilläggsskatt. Vi bedömer att de länder som inför reglerna även kommer införa en nationell tilläggsskatt under förutsättning att de bedömer att företag inom landet kan komma att vara lågbeskattade. EU-länder antas implementera direktivet, vilket gör det osannolikt att Sverige kommer ta ut tilläggsskatt hänförlig till enheter i dessa länder. Många andra länder har aviserat att de tänker införa en minimiskatt. Eventuell tilläggsskatt enligt huvudregeln kommer alltså från länder som inte väljer att införa sådana regler, vilket mest troligt är i länder med begränsade resurser. Tabell 13.5 presenterar tilläggsskatten i miljarder kronor per år.

**Tabell 13.5 Hypotetisk tilläggsskatt i svenska koncerner på grund av lågbeskattade utländska koncernenheter per år**

Miljarder kronor

År	2016	2017	2018	2019	2020
Tilläggsskatt	26,3	25,0	29,5	12,3	4,7

*Källa:* Land-för-land-rapportering och egna beräkningar.

Den beräknade tilläggsskatten visar en utveckling i tid där tilläggsskatten sjunker kraftigt åren 2019 och 2020. En viktig faktor kan vara de problem med land-för-land-rapportering som beskrivits tidi-



gare. Genom att undanta ett fåtal extremvärden och med mindre justeringar för möjliga fel blir den beräknade tilläggsskatten omkring 10 miljarder kronor för alla år fram till och med 2019. En annan faktor som påverkar siffrorna för 2020 kan vara coronapandemin och dess effekter på den globala ekonomin. Det kan även vara effekten av implementering av Anti Tax Avoidance-direktivet<sup>11</sup> från och med år 2019.

Mellan 60 och 80 procent av de hypotetiska intäkter som presenteras i tabell 13.5 kommer från EU-länder. Av de resterande beräknade skatteintäkterna kommer stora delar från länder som indikerat att de ska införa en nationell tilläggsskatt. Vi bedömer att Sveriges skatteintäkter från tilläggsskatt baserat på koncerners verksamhet i andra länder kommer vara omkring 0,5 miljarder kronor införandeåret. Intäkterna blir högre om färre länder väljer att införa en nationell tilläggsskatt.

## Kompletteringsregeln

Kompletteringsregelns huvudsakliga syfte är att garantera att tilläggsskatten kan tas upp även om koncernens moderföretag hör hemma i en jurisdiktion som inte inför en kvalificerad minimiskatt. Den är därför inte i första hand avsedd att tillämpas i fall där moderföretaget finns i en jurisdiktion som implementerar direktivet och tas främst ut i den utsträckning som tilläggsskatt inte kan tas upp enligt huvudregeln. Det kan dock förekomma undantag, exempelvis om moderföretaget är en undantagen enhet.

Det finns mycket få analyser gjorda när det gäller effekten av kompletteringsregeln. En anledning kan vara att det är en komplicerad regel som kräver mycket data och som förväntas få relativt liten effekt.<sup>12</sup> Vi bedömer att det finns 8 000 dotterbolag i utländska koncerner i Sverige, men i en övervägande majoritet av dessa koncerner hör moderföretaget hemma i ett land som indikerat att man avser införa en minimiskatt. Vi vet inte vilka länder som kommer att införa en minimiskatt och vi saknar även information om utländska koncer-

---

<sup>11</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

<sup>12</sup> OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

ners aktivitet i utlandet. Utifrån en statistisk analys baserad på svenska bolag bedömer vi att intäkterna blir 0,02 miljarder kronor. Denna siffra är dock mycket osäker.

Kompletteringsregeln finns till för att det inte ska vara enkelt att kringgå huvudregeln, exempelvis genom att flytta moderföretag till lågbeskattade jurisdiktioner. Syftet är alltså inte att den ska ge några andra skatteintäkter än huvudregeln. En anledning till att det finns ett behov av att säkerställa att systemet inte blir enkelt att kringgå är att bolag som kan kringgå reglerna har en konkurrensfördel. Enligt vår bedömning fyller kompletteringsregeln det syftet. Intäkterna från kompletteringsregeln blir högre om färre länder väljer att införa en kvalificerad minimiskatt.

Den sammanlagda offentligfinansiella effekten framgår av tabell 13.6.

**Tabell 13.6 Offentligfinansiell effekt av förslaget**

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2024	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Nettoeffekt 2026	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	0,52	0,52	0,52	0,52	0,50

*Källa:* Egna beräkningar.

Den offentligfinansiella effekten är osäker och baseras på en statistisk beräkning där den största delen av skatteintäkterna från minimiskatten tas upp av andra länder genom nationell tilläggsskatt. Skatteintäkterna i Sverige är mellan en tiondel och en tjugondel av de globala skatteintäkterna från svenska multinationella koncerner. Med tanke på minimiskattens syfte är det viktigt att komplettera den statistiska beräkningen av de offentligfinansiella konsekvenserna med en beskrivning av de beteendeförändringar och tillhörande dynamiska effekter som förslaget kan föra med sig. Dessa effekter diskuteras vidare i avsnitt 13.3.6.

### 13.3.2 Effekter på regelbördan

Förslaget kommer initialt att leda till stora kostnader för att bygga upp system och kompetens för att samla den data som behövs för att upprätta och lämna tilläggsskatterapporten (art 44). Hur mycket information som ska sammanställas och rapporteras beror i första

hand på hur många enheter som finns i koncernen samt i hur många länder koncernen är aktiv. Svenska koncerner har omkring 9 000 koncernenheter utomlands, vilket ger omkring 13 000 enheter i svenska koncerner när de 4 000 enheter som hör hemma i Sverige inkluderas.

Eftersom många beräkningar och även viss rapportering baseras på koncernernas totala aktivitet per land är det viktigt att veta hur många länder varje koncern är aktiv i. En koncerns totala verksamhet aggregerad på landnivå kallas nedan för en ”underkoncern”. Totalt för alla svenska koncerner finns det 2 500 sådana underkoncerner.

Vår utgångspunkt är att moderföretaget bär hela koncernens kostnad för att sammanställa och upprätta tilläggsskatterapporten. Det grundar sig i att kostnaden i första hand ska bäras av den enhet som ska lämna in tilläggsskatterapporten. Vi bortser från de fall då det i praktiken blir så att flera tilläggsskatterapporter måste lämnas eftersom vi bedömer att det bara kommer att bli aktuellt i undantagsfall eller under en övergångsperiod. Vi bortser även från de fall då moderföretaget finns i ett land som inte tillämpar reglerna om minimiskatt, även om det i undantagsfall kan leda till att ytterligare enheter i Sverige behöver lämna in tilläggsskatterapporten.

Ett alternativt antagande kunde vara att den administrativa kostnaden bärs av varje enskild koncernenhet. Eftersom antalet dotterbolag utomlands i svenska koncerner (9 000) ligger så nära antalet svenska koncernenheter i utländska koncerner (8 000) spelar valet av utgångspunkt ingen större roll för resultatet i analysen.

Utgångspunkten att moderföretaget bär kostnaden förutsätter att det finns överenskommelser om informationsutbyte samt att företagen uppger att moderföretaget lämnar in rapporten. Om det inte finns sådana överenskommelser kan ytterligare några av, eller alla, de 12 000 berörda enheter i Sverige bli tvungna att lämna rapporten, alltså inkluderat de 8 000 koncernenheter som finns i utländska koncerner. Dessa skulle då behöva rapportera för samtliga koncernenheter i den koncern de ingår i. Vi bedömer att det skulle öka den administrativa kostnaden avsevärt.

Den enhet som ska betala tilläggsskatt ska även lämna in en deklARATION. Utifrån hur vi har utformat förslaget bedömer vi att de administrativa kostnaderna för betalning och deklARATION blir små (se diskussionen i avsnitt 11.7.2).

Regelbördan kan påverkas av införandet av en nationell tilläggs-skatt, men denna effekt bedöms bli liten. Detta diskuteras utförligt i kapitel 9.

För att uppskatta de administrativa kostnaderna enligt förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning används regelräknaren. Regelräknaren bygger på att en uppskattad timlön för uppgiftslämnaren multipliceras med en uppskattad tidsåtgång. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist uppgår enligt SCB:s statistik över genomsnittlig månadslön 2021 till 63 400 kronor. Motsvarande timlön fås genom att dividera månadslönen med 160 timmar. Enligt Tillväxtverket ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och en overheadkostnad.<sup>13</sup>

Utifrån vår bedömning kommer regelverket kräva att en svensk koncern i medeltal rapporterar 15 000–20 000 datapunkter. Det är mycket svårt att på förhand avgöra tidsåtgången per datapunkt, inte minst eftersom data måste delas mellan företag i olika länder. Mycket av den data som ska lämnas bedöms även vara ny i förhållande till bolagens redovisning. Vi utgår här ifrån att tidsåtgången för att samla, dela och rapportera data – efter att systemet fullt ut implementerats i varje koncern – är 6 minuter per datapunkt. Utifrån de tidskostnader som angetts ovan ger detta löpande kostnader på 136 miljoner kronor ( $\approx 15\,000 \times (63\,400/160) \times (6/60) \times 1,84 \times 124$ ) till 181 miljoner kronor ( $\approx 20\,000 \times (63\,400/160) \times (6/60) \times 1,84 \times 124$ ).

Kostnaden beror i mycket hög grad på hur många länder och enheter koncernen behöver samla information ifrån. Vid sidan av antalet datapunkter kan även tidsåtgången påverkas av om beräkningen behöver göras för färre jurisdiktioner. De administrativa kostnaderna kan minska betydligt om det införs regler om *safe harbours* som innebär att koncernerna inte behöver samla in information i jurisdiktioner där de uppenbart inte är lågbeskattade. Åtminstone i en övergångsperiod kommer det med stor sannolikhet finnas *safe harbours*-regler baserade på land-för-land-rapportering. De koncerner som omfattas av direktivet skulle då kunna använda tillgängliga data för att räkna sin effektiva skattesats. Under antagandet att tilläggs-skatterapporten bara lämnas av de enheter som är lågbeskattade enligt land-för-land-rapportering är det omkring 400 underkoncerner som berörs. Det är omkring en sjättedel av det totala antalet underkoncerner.

<sup>13</sup> Tillväxtverket, Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader.

Om vi antar att detta även representerar en sjättedel av antalet enheter skulle även antalet datapunkter och därmed den administrativa kostnaden minska till ungefär en sjättedel i ett sådant scenario. Det skulle innebära en kostnad om 23–30 miljoner kronor enligt regelräknarens metod. Eftersom svenska koncerner ofta har relativt stor verksamhet i Sverige kan minskningen bli ännu större.

Omkring en fjärdedel av bolagen i Sverige uppger att såväl omsättning som inbetald skatt är noll. Detta är betydligt vanligare i koncernenheter i svenska koncerner än i utländska koncerner. Troligtvis är det relativt enkelt att rapportera för dessa bolag vilket också borde påverka den administrativa kostnaden. Om vi antar att svenska koncerners utländska dotterbolag liknar utländska koncerners dotterbolag i Sverige är det ungefär 3 000 datapunkter som berörs för en medelstor koncern. Antar vi att tidsåtgången för dessa företag är 1 minut per datapunkt i stället för 6 minuter blir den administrativa kostnaden för förslaget mellan 113 och 158 miljoner kronor.

Eftersom det finns många delar i regelverket som är ovanliga i en svensk kontext, och det fortfarande inte finns fastställda formulär, är det svårt att använda regelräknaren. Vi ser också flera skäl att tro att kostnaden för företagen blir högre än den som regelräknarens standardiserade metod ger, framför allt inledningsvis. Rapporteringen kommer kräva en hög grad av samordning inom koncerner – en samordning som inte alltid finns i dag. Att information från flera länderska sammanställas är också en komplicerande faktor. Eftersom många datapunkter bedöms vara nya i relation till koncernredovisningen kommer det även krävas betydande investeringar i it-system och för att utbilda personal.

På grund av dessa faktorer och den stora mängd data som behöver samlas har vi fört en dialog med företrädare för näringslivet för att få deras bild av vad regelbördan kan bli. Utifrån dessa kontakter har vi gjort grova skattningar. De bygger på att om uppdraget att sammanställa rapporten lades ut på konsult skulle detta i medeltal kosta över 30 000 kronor per enhet och år. På grund av osäkerheten räknar vi på ett intervall mellan 30 000 och 50 000 kronor. Därtill skulle det enligt de uppgifter vi fått krävas en arbetsinsats på från 20 upp till 40 timmar per enhet och år från koncernen själv för att förse konsulter med underlag och stöd.

Om det antas att tiden för den löpande hanteringen varierar mellan 20 och 40 timmar för alla företag kan kostnaden beräknas till

mellan 14 600 kronor ( $\approx 63\,400 \times 1,84 \times 20/160$ ) och 29 200 kronor ( $\approx 63\,400 \times 1,84 \times 40/160$ ) per enhet och år.

Med den osäkerhet som råder i denna uppskattning kan de samlade löpande administrativa kostnaderna för de svenska moderföretagen som ska lämna tilläggsskatterapporten beräknas till mellan 580 miljoner kronor ( $\approx (30\,000 + 14\,600) \times 13\,000$ ) och 1 miljard kronor ( $\approx (50\,000 + 29\,200) \times 13\,000$ ). Det högre värdet är väl tilltaget för att kostnaden ska rymmas inom spannet.

Om vi i stället åter tar hänsyn till att vissa koncernenheter har väldigt begränsad verksamhet och schablonmässigt antar att kostnaden gällande 3 000 enheter i stället är fem timmars arbete per enhet leder det till en beräknad kostnad på mellan 450 miljoner och 800 miljoner kronor per år.

Utöver dessa kostnader kommer betydande initiala kostnader för att utbilda personal och bygga en it-struktur. Det kan även tillkomma löpande kostnader för att underhålla it-struktur.

Som när det gäller regelräknaren är kostnaden enligt denna metod starkt beroende av hur många enheter som behöver rapportera. En *safe harbours*-regel baserad på land-för-land-rapportering skulle minska kostnaden till ungefär en sjättedel, alltså 94 miljoner till 167 miljoner kronor per år.

Information från stora nationella koncerner tyder på att regelbördan bedöms bli betydligt lägre för dessa än för koncerner med aktivitet i flera länder. Detta är i linje med de antaganden vi har gjort här.

### 13.3.3 Effekter för företagen och konkurrensförhållanden

Det förväntas att förslaget kommer att ha en avhållande effekt för företag som kan tänkas använda sig av aggressiva skatteplaneringsstrategier. Förslaget ökar skattekostnaderna för företag som i dag använder sig av sådana upplägg, vilket i förlängningen medför att företag som inte använder sådana upplägg kan verka på mer likvärdiga villkor.

### Konkurrens mellan stora och små bolag

I princip är det i dag möjligt för alla företag att planera sin verksamhet så att skattekostnaden minimeras. I praktiken är det dock kostsamt att dra nytta av skillnader i effektiva skattesatser. Det är därför

främst stora multinationella koncerner som har möjlighet att göra detta. Den relevanta förändringen med en global minimiskatt blir därför att multinationella koncerner förlorar möjligheter att minska sina skattekostnader. Detta förändrar konkurrenssituationen mellan stora och mindre koncerner.

Det ändrade konkurrensförhållandet mellan företag som i dag flyttar vinster och företag som inte gör det beskrivs ofta som en potentiell effektivitetsvinst. Mer lika förutsättningar antas leda till att kapital i större utsträckning allokeras utifrån bolagens produktivitet, vilket totalt sett ökar produktiviteten.

Vid sidan av den effekt en ändring av den effektiva skattesatsen har kan även den administrativa bördan påverka konkurrensen. Den administrativa kostnaden beräknas bli betydande, särskilt för koncerner med aktivitet i många länder och med många koncernenheter. Detta gör dock att kostnaden ofta står i proportion till koncernernas storlek. I den mån de största koncernerna främst konkurrerar med varandra blir effekten på konkurrensen begränsad. Det kan ändå förekomma fall där den administrativa kostnaden snedvrider konkurrensen. Dessa effekter kan dock minskas betydligt om det införs väl fungerande *safe harbours*-regler.

Få mindre svenska koncerner antas flytta vinster i dag och de flesta mindre koncerner antas ha aktivitet i relativt få andra länder. I de flesta fall borde därför inte heller den administrativa kostnaden av förslaget bli så stor att den i sig är avgörande för hur företag växer. Trots det kan det finnas en tröskeleffekt som gör att koncerner anpassar sitt beteende efter reglerna. Det är därför möjligt att reglerna kommer att påverka hur koncerner som ligger nära tröskelvärdena väljer att organisera sig och växa. En möjlig effekt kan vara omstruktureringar där koncerner delar upp verksamheten för att undgå att omfattas av regler om tilläggsskatt. Eftersom den administrativa kostnaden i viss mån är beroende av antalet dotterbolag är det även möjligt att koncerner kommer att välja att ha färre dotterbolag än de haft om reglerna inte funnits. De kan även välja att ha aktivitet i färre länder.

## Konkurrensens beroende av vilka länder som implementerar

Som reglerna är utformade bedömer vi att koncerner som har verksamhet i något land som implementerat en kvalificerad kompletteringsregel kommer att behöva betala tilläggsskatt i en sådan omfattning att det inte spelar någon avgörande roll i vilken omfattning eller form man väljer att vara aktiv i länderna. Koncernerna har då att välja mellan att antingen betala minimiskatten eller att inte vara aktiv i länder som implementerar sådana regler. För de enskilda multinationella koncernerna står ökade skattekostnader och administrativa kostnader mot vinsten från aktivitet i länder som implementerar reglerna. Hur denna avvägning faller ut beror på hur koncernernas verksamhet ser ut och på vilka länder som väljer att implementera reglerna. Om samtliga länder i G20 väljer att implementera är det sannolikt mycket få berörda multinationella koncerner som skulle välja att avstå från aktiviteter i dessa länder på grund av tilläggsskatt. Om endast EU implementerar reglerna kan det finnas multinationella koncerner som skulle kunna välja bort aktivitet i EU. Det har inte varit möjligt för oss att simulera en sådan situation med den data vi har. De uppgifter som finns tillgängliga talar dock för att flera stora länder kommer att införa regler om minimibeskattnings.

Om koncerner väljer att avstå aktivitet i jurisdiktioner som implementerat minimibeskattnings kommer dessa att ha en konkurrensfördel på övriga marknader. Detta eftersom de slipper administrativa kostnader och kan ha en lägre skattekostnad. Konkurrensen minskar även på de marknader där reglerna införts om vissa koncerner väljer att avstå från att vara verksamma i dem. Sammantaget kommer detta att snedvrider konkurrensen och minska effektiviteten.

Ett alternativt scenario, som beskrivs av det tyska finansdepartementets vetenskapliga kommitté<sup>14</sup>, är att EU implementerar direktivet först. I scenariot får detta lågskatteländer att införa en kvalificerad nationell tilläggsskatt (eller en regel med motsvarande effekt). Eftersom det då inte längre finns några lågskatteländer finns det inte heller incitament för övriga länder att implementera reglerna om minimibeskattnings. Detta snedvrider konkurrensen till EU-ländernas nackdel. Scenariot belyser vikten av en samordnad implementering av regelverket. Men antagandet att alla lågskatteländer inför en kvali-

---

<sup>14</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2022), *OECD-Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen – Besteuerung in Marktländern und globale Mindeststeuer auf dem Prüfstand* (Stellungnahme 01/2022), Berlin.



ficerad nationell tilläggsskatt efter att EU-länderna implementerat direktivet framstår som osannolikt.

### 13.3.4 Effekter för enskilda

Förslagen innebär inte några kostnader eller andra konsekvenser för enskilda. Jämställdheten mellan kvinnor och män förväntas inte påverkas av förslagen.

### 13.3.5 Effekter på sysselsättning

Vilken effekt bolagsskatteförändringar har på sysselsättning är inte en avgjord fråga. Det finns fortfarande relativt få studier som visar på hur sambandet ser ut.<sup>15</sup> Däremot finns det forskning som har dokumenterat att höjningar av bolagsskatter minskar investeringar.<sup>16</sup> Detta borde även ge en negativ effekt på sysselsättningen. Högre skatteintäkter kan dock öka offentlig konsumtion vilket kan påverka sysselsättningen, något som lyfts av OECD<sup>17</sup>.

OECD bedömer även att effekten av de föreslagna reglerna på global nivå av tillväxt och investeringar kommer att bli försumbar. Förslagen uppskattas öka effektiva marginalskattesatser med 1,2 procentenheter och effektiva genomsnittsskattesatser med 0,3 procentenheter. De redovisar också att den globala BNP:n kommer att minska med mindre än 0,07 procent och att sysselsättningen kommer att öka marginellt globalt.

Eftersom vi inte förväntar oss någon effekt på bolagsskattebetalningar i Sverige kan tilläggsskatten från ett svenskt perspektiv förenklat ses som en skattehöjning i utlandet på de stora multinationella koncernernas vinster. I de fall lågskatteländer avstår från att införa en nationell tilläggsskatt blir detta visserligen konceptuellt något mer oklart. Det är då Sverige som tar upp skatten. Men det viktiga för de ekonomiska beslut en koncern fattar på grund av den högre skattesatsen borde vara vilket beteende som påverkar dess skattekostnader, inte var skatten tas upp.

<sup>15</sup> Jacob, M. (2022). Real effects of corporate taxation: A review. *European Accounting Review*, 31(1), 269–296.

<sup>16</sup> Beer, S., De Mooij, R., & Liu, L. (2020). International corporate tax avoidance: A review of the channels, magnitudes, and blind spots. *Journal of economic surveys*, 34(3), 660–688.

<sup>17</sup> OECD (2020).

Enligt våra statistiska resultat kommer skattekostnaderna för koncerner där moderföretaget hör hemma i Sverige stiga med omkring 5 miljarder–10 miljarder kronor globalt. Det är en ökning som motsvarar mellan 5 och 10 procent av de totala inkomstskattekostnaderna för de svenska koncerner som omfattas av förslaget. Notera att, som beskrivits i avsnitt 13.3.1, endast en tiondel till en tjugondel av detta förväntas betalas i Sverige, i en statisk beräkning. Resten förväntas betalas som nationell tilläggs-skatt i utlandet. Ökningen av skattekostnaderna är inte symmetrisk och vissa koncerner kommer bära en större del av kostnaden än andra. Dessa koncerners investeringar kan minska på grund av den högre skattekostnaden vilket i sin tur kan påverka sysselsättningen globalt.

Nya resultat tyder på att en stor del av effekten av skattehöjningar på investeringar består i att investeringar flyttas från jurisdiktioner där skatter höjs. Enligt ett resultat från Millot et al. – vilket också används i OECD:s konsekvensanalys<sup>18</sup> – varierar effekten för globala investeringar av en höjning av bolagsskatten med en procentenhet mellan 0,15 och 0,05 procent.<sup>19</sup> Skillnaden beror på hur lönsam den studerade koncernen är. Genom att multiplicera den relevanta elasticiteten (baserat på lönsamheten i varje svensk multinationell koncern) med investeringar och hur mycket skattesatsen skulle stiga för varje koncern vid minimibeskattning har vi beräknat att globala investeringar i svenska multinationella koncerner skulle minska med ungefär 0,15 procent till följd av minimibeskattning.

Hur detta påverkar investeringar i Sverige beror på vilken funktion flyttning av vinster och aggressiv skatteplanering har i den svenska ekonomin. Om vinster som genererats i Sverige flyttas till jurisdiktioner med lägre skatt påverkas investeringar i Sverige direkt av skattehöjningen. Effekten kan då bli att dessa koncerners investeringar i Sverige minskar med upp till en procent. Ifall den beräknade tilläggs-skatten i stället uppstår på grund av verksamhet i utlandet skulle den sammantagna direkta effekten i stället kunna bli att koncernerna flyttar investeringar till Sverige.

Faktorer som offentlig konsumtion, substitution mellan produktionsfaktorer och effekter på löner gör att det finns anledning att tro att sysselsättningen påverkas i mindre utsträckning än invester-

---

<sup>18</sup> OECD (2020).

<sup>19</sup> Millot, V., Johansson, Å., Sorbe, S., & Turban, S. (2020). Corporate taxation and investment of multinational firms: Evidence from firm-level data.

ingar, effekterna borde åtminstone inte bli större.<sup>20</sup> Effekterna på sysselsättningen förväntas därför bli små.

### 13.3.6 Dynamiska effekter

De beräkningar som presenterats hittills utgår från antagandet att allt annat än det som studeras förblir oförändrat. Det kan vara ett något starkt antagande att en global minimiskatt inte påverkar olika aktörers beteenden. I en mer framåtblickande ekonomisk beskrivning skulle man även behöva ta hänsyn till att minimiskatten förändrar beteenden och förväntningar. OECD diskuterar i sin konsekvensanalys en del sådana aspekter.<sup>21</sup>

Enligt våra beräkningar skulle Sveriges skatteintäkter från huvudregeln vara 0,5 miljarder kronor. Koncernernas skattebetalningar ökar däremot med omkring tio till tjugo gånger så mycket. Beräkningen utgår ifrån att den jurisdiktion som i dag är en lågskattejurisdiktion samlar in tilläggsskatten. Det är dock möjligt att koncerner väljer att flytta hem vinster och verksamhet till Sverige. När differensen mellan skattesatserna minskar blir värdet av att flytta vinster mindre.

En annan fråga som diskuteras av OECD är möjliga effektivitetsvinster av att investeringsbeslut baseras på andra grunder än skattesats. Ett annat sätt att uttrycka detta är att minimiskatten inte upplöser mellanstatlig konkurrens om investeringar, men den förflyttar delvis konkurrensen från bolagsskattesatser till sådant som arbetsinkomstskatter och offentliga tjänster.<sup>22</sup> Förutsatt att skattekonkurrens skapat obalanser där inkomstskatter på arbete pressats upp och offentliga utgifter pressats ned relativt optimala nivåer skulle detta kunna leda till effektivitetsvinster.<sup>23</sup> Att Sverige inte är lågbeskattat tyder också på att förändringen i konkurrensen kan vara till fördel för Sverige.

Substansundantaget leder till att reglerna i direktivet tillåter en skattesats under 15 procent om det finns fysisk verksamhet i landet. Det går därmed att kombinera konkurrens om reella investeringar

---

<sup>20</sup> Dobbins, L., & Jacob, M. (2016). Do corporate tax cuts increase investments?. *Accounting and Business Research*, 46(7), 731–759.

<sup>21</sup> OECD (2020).

<sup>22</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2022), *OECD-Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen – Besteuerung in Marktländern und globale Mindeststeuer auf dem Prüfstand* (Stellungnahme 01/2022), Berlin.

<sup>23</sup> OECD (2022).

med skattesatser under 15 procent. En sådan strategi är dock endast tillgänglig för länder som kan konkurrera gällande reella investeringar. Att flytta verksamhet är betydligt mer kostsamt än att flytta vinster, vilket kan göra strategin mindre effektiv. Det tyska finansdepartementets vetenskapliga kommitté lyfter att EU:s regler om statligt stöd kan göra det svårare för EU-länder att konkurrera när konkurrensen förskjuts.<sup>24</sup> Samtidigt är det sannolikt lättare att skapa acceptans i samhället för reformer inom inkomstskatter eller offentlig service än det är för sänkningar av den effektiva skattesatsen för multinationella koncerner.

### 13.3.7 Fördelningseffekter

Förslaget bedöms i första hand ha en avhållande effekt på aggressiv skatteplanering i företagssektorn. Effekterna av förslaget berör därför bara indirekt fysiska personer. Det saknas uppgifter om huruvida skatteplanering förekommer i större eller mindre utsträckning i företag som ägs eller drivs av män. Det faktum att män äger och driver företag i betydligt större utsträckning än kvinnor talar dock för att män skulle beröras i högre grad av förslaget än kvinnor. Någon närmare bedömning av effekterna för den samlade fördelningen och den ekonomiska jämställdheten går inte att göra.

### 13.3.8 Effekter för Skatteverket

Förslagen medför en ökad administration för Skatteverket. Skatteverket behöver kunna ta emot både tilläggsskatterapporter från bolag och förbereda dem för informationsutbyte. Skatteverket behöver även kunna ta emot tilläggsskattedeklarationer, fastställa skatt och ta in betalning. Skatteverket behöver även hantera anmälningar om vem som ska lämna rapport samt ansökningar om att endast ett bolag i en koncern ska betala tilläggsskatt.

En sammantagen bedömning är att förslaget innebär tillkommande arbete för Skatteverket som uppgår till 3 miljoner kronor årligen. Därutöver behöver Skatteverket hantera tillkommande skatterisker och genomföra analys, urval samt utökad kontroll. Det arbetet beräknas kosta 10 miljoner kronor årligen.

---

<sup>24</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2022).

Kostnadsuppskattningarna har utgått från utredningens beräkning av antalet svenska koncerner som kommer att vara skyldiga att lämna en tilläggsskatterapport samt beräkningen av antalet tilläggsskatte-deklarationer. Förslaget om tilläggsbeskattning är mycket komplicerat vilket innebär ett ökat behov av information och stöd till berörda bolag samt kompetensutveckling inom Skatteverket. Skatteverket bedömer därför att det kommer att krävas åtgärder av engångskaraktär som uppgår till 6 miljoner kronor.

Förslagen innebär även att Skatteverket behöver anpassa och utveckla it-system för att kunna ta emot tilläggsskattedeclarationer, tilläggsskatterapporter och anmälningar från koncerner. Därutöver behövs det stöd för Skatteverkets interna hantering av informationen, vilket kräver utveckling av nya system och i viss mån justering av befintliga system. Tilläggsskatterapporterna ska även utgöra underlag för ett internationellt informationsutbyte, som i sig medför ett utvecklingsbehov. Dessa behov måste hanteras samlat för att hålla nere utvecklingskostnader. Sammantaget uppskattas kostnaderna för it-utveckling uppgå till 40 miljoner kronor med en årlig förvaltningskostnad om 8 miljoner kronor. Sammantaget innebär förslaget 46 miljoner kronor i initiala kostnader och 21 miljoner kronor i löpande kostnader för Skatteverket.

### 13.3.9 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Det är svårt att bedöma vilka konsekvenser förslaget får för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Vi bedömer emellertid att få svenska koncerner kommer att få betala tilläggsskatt. Vi tror också att det i de flesta fall då kommer att vara frågan om skatt som deklarerats och att enheten och Skatteverket i flertalet fall är överens. I de fall det faktiskt är tvistigt om eller med vilket belopp tilläggsskatt ska betalas kan det dock antas att det kommer att handla om mycket komplicerade och omfattande tvister.

Vi har beräknat kostnaderna för förvaltningsdomstolarna utifrån förutsättningarna att 200 beslut om tilläggsskatt fattas varje år och att parterna inte är överens om att skatt ska betalas eller om beloppet i 70 av dessa. Dessutom tillkommer ärenden som rör andra frågor om förfarandet, vilket leder till att 100 ärenden överklagas till domstol. De prövas av förvaltningsdomstol, sannolikt i flera instanser.

En grov skattning är att drygt 200 mål sammantaget prövas i förvaltningsrätt, kammarrätt eller Högsta förvaltningsdomstolen. Genomsnittskostnaden kan beräknas uppgå till 100 000 kronor.

Kostnaden beräknas sammantaget till 10 miljoner kronor.

### **13.3.10 Förslagets förenlighet med EU-rätten**

Den föreslagna utformningen av minimibeskattningsdirektivet bedöms vara förenlig med FEUF. Förslagen går inte utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU.

# 14 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

## 14.1 Lagen (2023:XX) om tilläggsskatt

**Förslag:** Den nya lagen ska träda i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

Bestämmelserna i 6 kap. 6–11 §§ ska dock tillämpas på svenska koncernenheter första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024, om inte koncernenhetens moderföretag är ett sådant moderföretag som avses i 6 kap. 2 § 2.

Vid tillämpning av 5 kap. 3–4 §§ ska en annan procentsats tillämpas under de första tio åren som följer på ikraftträdandet än den procentsats som anges i bestämmelserna.

Enligt artikel 56 ska medlemsstaterna införa direktivet senast den 31 december 2023 och bestämmelserna i direktivet ska tillämpas för räkenskapsår från och med detta datum. Lagen bör lämpligen träda i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

Med undantag för vad som framgår av artikel 50.2, ska de bestämmelser som är nödvändiga för att följa artiklarna 12–14 tillämpas för beskattningsår från och med den 31 december 2024. De bestämmelser som gäller kompletteringsregeln ska därför träda i kraft först vid denna tidpunkt, utom såvitt avser då moderföretaget hör hemma i en medlemsstat inom Europeiska unionen som tillämpar undantaget i artikel 50.

Gällande substansbeloppet i 5 kap. 3–4 §§ ska särskilda procentsatser gälla för beräkning av undantagen under de första tio åren som lagen är i kraft. Detta framgår av artikel 48. Tillämplig procentsats

för respektive beskattningsår anges i en tabell. Procentsatserna gäller för respektive år för samtliga koncerner, oavsett vilket beskattningsår koncernen först omfattas av lagen.

## 14.2 Skatteförfarandelagen (2011:1244)

**Förslag:** De föreslagna ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2024.

De föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen föranleds av att lagen om tilläggs-skatt införs. Dessa ändringar bör lämpligen träda i kraft vid samma tidpunkt som ändringarna i avsnitt 14.1.



# 15 Författningskommentar

## 15.1 Förslaget till lag om tilläggsskatt

### 1 kap. Lagens innehåll och tillämpningsområde

#### Inledande bestämmelser

##### 1 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att lagen innehåller bestämmelser om tilläggsskatt.

Lagen innebär att rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för internationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen genomförs i svensk rätt.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att tilläggsskatt ska betalas till staten och behandlas som en statlig inkomstskatt. Det innebär att skatten inte får dras av enligt 9 kap. 4 § IL.

##### 2 §

I paragrafen finns en innehållsförteckning över lagens kapitel.

#### Lagens tillämpningsområde

*Vem ska fullgöra de skyldigheter som följer av lagen?*

##### 3 §

I paragrafen anges vilka enheter som är skyldiga att betala tilläggsskatt och i övrigt uppfylla de skyldigheter som följer av lagen.

Enligt *första stycket* är det endast koncernenheter som ingår i en koncern vars årliga intäkter uppgår till minst den i 4 § angivna be-

loppsgränsen som ska fullgöra de skyldigheter som följer av lagen. Därutöver krävs att koncernenheterna utgör svenska koncernenheter eller moderenheter som omfattas av en svensk huvudregel enligt 19 §. För den sistnämnda kategorin av enheter avser betalningsskyldigheten enbart huvudregeln.

Vad som avses med koncernenhet framgår av 2 kap. 8 § och vad som avses med svensk koncernenhet framgår av 2 kap. 9 §.

Av *andra stycket* framgår att när tilläggsskatt fördelas till ett fast driftställe, vilket kan ske enligt 6 kap. 11 § andra stycket eller 6 kap. 15 § tredje stycket, faller skyldigheten att betala tilläggsskatt på huvudenheten. Även övriga skyldigheter enligt denna lag faller på huvudenheten. Huvudenheten är exempelvis deklarationsskyldig. Huvudenheten kan i dessa fall vara en utländsk begränsat skattskyldig juridisk person.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.3.

### *Beloppsgräns*

#### *4 §*

Paragrafen motsvarar artikel 2.1–2 i direktivet.

I *första stycket* anges lagens tillämpningsområde. Lagen gäller dels för beräkning av tilläggsskattebelopp, dels för betalning av tilläggsskatt. Ett tilläggsskattebelopp beräknas för en lågbeskattad koncernenhet, som kan höra hemma i Sverige eller i en annan stat. Lagens bestämmelser gäller för beräkning av detta belopp, oavsett var den lågbeskattade koncernenheten hör hemma. Vidare gäller lagens bestämmelser för betalning av tilläggsskatt. Det är endast koncernenheter som hör hemma i Sverige som kan bli skattskyldiga för tilläggsskatt. Skyldigheten att betala tilläggsskatt som fördelats till ett fast driftställe i Sverige faller dock enligt 3 § andra stycket på huvudenheten.

Lagen gäller koncernenheter som ingår i en koncern vars intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas. Detta inkluderar intäkterna för enheter som är undantagna enligt 7–10 §§, om dessa enheters intäkter ingår i koncernredovisningen.

Beloppsgränsen innebär att endast de största koncernerna omfattas av lagen. Bedömningen av vad som ska omfattas av begreppet

intäkter överensstämmer med vad som gäller för skyldigheten att lämna land-för-land-rapport till Skatteverket enligt 33 a kap. SFL.

Beloppsgränsen avser de årliga sammanlagda intäkterna enligt koncernredovisningen. Den avser alltså de konsoliderade intäkterna för koncernen, inte summan av intäkterna för respektive koncernenhet. Det innebär att intäkter från transaktioner med andra koncernenheter som undantas i koncernredovisningen inte beaktas vid prövningen av om koncernen uppfyller storlekskriterierna. Intäkterna ska inte minskas med den andel som hänför sig till minoritetsägare.

För att inte tillämpningen av lagen ska variera över åren görs bedömningen av beloppsgränsen under en fyraårsperiod som föregår det räkenskapsår som ska prövas. Detta innebär att de sammanlagda intäkterna för det aktuella räkenskapsåret, det vill säga det räkenskapsår som ska prövas, inte ingår i denna fyraårsperiod. För att beloppsgränsen ska vara uppfylld krävs att de årliga intäkterna uppgår till 750 miljoner euro under minst två av de fyra föregående räkenskapsåren.

I vissa fall kan koncernredovisning för de fyra föregående räkenskapsåren saknas. Det kan vara fallet om enheterna som ingår i koncernen nyligen har bildats och det därför inte finns räkenskaper för enheterna avseende något föregående räkenskapsår. I dessa fall kan lagen tillämpas först det tredje året eftersom det är då det finns två föregående räkenskapsår att pröva. Om intäkterna för två föregående räkenskapsår når upp till beloppsgränsen omfattas alltså koncernen av lagens tillämpning även om det inte finns koncernredovisning för samtliga fyra föregående år.

Den situationen att koncernredovisning saknas från tidigare år för att någon av de enheter som ingår i koncernen då var fristående enheter behandlas i 5 § andra stycket.

Bestämmelsen i *andra stycket* innebär att beloppsgränsen i första stycket ska justeras proportionellt om ett eller flera av de fyra räkenskapsår som avses i första stycket är längre eller kortare än tolv månader. Vad som avses med räkenskapsår anges i 2 kap. 22 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.1.

*Förändringar i koncernen*

## 5 §

Paragrafen motsvarar artikel 33.1 a och 33.2–3 i direktivet.

*Första stycket* gäller när två eller flera koncerner bildar en ny koncern. Med detta avses varje arrangemang där alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör koncernenheter i en ny koncern.

Hur den nya koncernen bildas saknar betydelse. Det kan ske genom att en koncern förvärvar en annan koncern eller att två koncerner ställs under kontroll av ett nytt moderföretag. Alla eller i huvudsak alla enheter som ingår i respektive koncern ska ingå i den nya koncernen. Om en koncern säljer alla enheter i en affärgren bildas en ny koncern endast om den affärgrenen i princip utgör all verksamhet hos säljaren.

Bestämmelsen förutsätter att en ny koncern uppstår. Den nya gruppen måste alltså utgöra en koncern enligt definitionen i 2 kap. 7 §. Det innebär till exempel att en investeringsfonds förvärv av två koncerner inte omfattas, eftersom fonden inte inkluderar enheterna i någon koncernredovisning.

Bestämmelsen i första stycket aktualiseras om en ny koncern har bildats under något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella räkenskapsåret. Det handlar alltså om samma period som avses i 4 §. De ursprungliga koncernerna kommer att ha separata koncernredovisningar de räkenskapsår som föregår bildandet av den nya koncernen. Intäkterna i de respektive koncernredovisningarna ska läggas samman för respektive räkenskapsår. Tidigare räkenskapsårs intäkter ska inte justeras för transaktioner mellan de koncerner som nu utgör den nya koncernen. Om summan av intäkterna för ett räkenskapsår är minst 750 miljoner euro uppnår den nya koncernen beloppsgränsen för ett räkenskapsår i 4 §.

*Andra stycket* gäller då en enhet som inte ingår i någon koncern bildar en ny koncern med en enhet eller en redan existerande koncern. Med detta avses varje arrangemang där en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör koncernenheter i en ny koncern.

Enligt detta stycke kan en ny koncern bildas genom att två enheter bildar en ny koncern eller att en enhet bildar en ny koncern

med en redan existerande koncern. En ny koncern kan också bildas genom att två eller flera koncerner kombineras med en enhet, att en koncern kombineras med två eller flera enheter eller att två eller flera koncerner kombineras med två eller flera enheter. I samtliga fall saknar minst en enhet koncernredovisning.

Bestämmelsen omfattar inte enbart att en enhet som inte tillhör någon koncern förvärvas av en annan enhet eller en koncern. Den gäller även om en enhet förvärvar en koncern. Om en enhet förvärvar en koncern som redan innan förvärvet omfattades av lagens tillämpningsområde är beloppsgränsen efter förvärvet fortfarande uppfylld.

Liksom i första stycket krävs att den nya koncernen uppfyller definitionen i 2 kap. 7 §.

Bestämmelsen aktualiseras när en ny koncern bildas under räkenskapsåret och den förvärvande enheten eller den enhet som förvärvas saknar koncernredovisning för något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella räkenskapsåret. Liksom enligt första stycket ska intäkterna läggas samman för respektive räkenskapsår. Eftersom minst en enhet saknar koncernredovisning ska dess årsredovisning användas för att bedöma enhetens intäkter. Den nya koncernen anses uppnå beloppsgränsen för att omfattas av lagens tillämpningsområde om summan av intäkterna i årsredovisningen och koncernredovisningen uppgår till minst 750 miljoner euro för minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det prövade räkenskapsåret.

Om enheterna eller koncernerna har haft olika räkenskapsår ska intäkterna läggas samman genom att ta intäkterna från räkenskapsperioder som slutar samtidigt som eller inom den räkenskapsperiod som koncernen använder efter att enheterna slagits samman. Ett exempel kan illustrera. Om en koncern efter ett förvärv har ett räkenskapsår som avslutas den 31 december och den förvärvade enhetens räkenskapsår avslutades den 30 september samma år ska enhetens intäkter för räkenskapsåret som avslutas den 30 september läggas samman med koncernens intäkter för räkenskapsåret som avslutas den 31 december. Enhetens intäkter för perioden den 1 oktober–31 december inkluderas inte.

I praktiken saknar denna bestämmelse betydelse om den förvärvande koncernen själv uppfyller kraven i 4 § det räkenskapsår då sammanslagningen äger rum.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.2.

## 6 §

Paragrafen motsvarar artikel 33.1 b och 33.4 i direktivet.

Av *första stycket* framgår att paragrafen gäller koncerner som under räkenskapsåret delas i två eller flera nya koncerner. Med detta avses varje delning där koncernenheterna i en enda koncern delas upp i två eller flera olika koncerner som inte längre ingår i koncernredovisningen hos samma moderföretag.

Formen för delningen saknar betydelse. Avgörande är att efter en delning kommer alla enheter inte längre att omfattas av samma moderföretags koncernredovisning. De kommer i stället att ingå i koncernredovisningen hos två eller flera moderföretag i olika koncerner. Bedömningen av om två eller flera koncerner uppstår beror på om varje grupp av enheter uppfyller kraven för att definieras som en koncern enligt 2 kap. 7 § och om varje grupp har egen koncernredovisning enligt 2 kap. 19 §.

En ny koncern bildas vanligtvis inte genom att en enskild koncernenhet säljs, utom då koncernenheten har ett fast driftställe i en annan stat. I dessa fall utgör huvudenheten och det fasta driftstället en koncern i lagens mening och en ny koncern har då bildats.

Bestämmelsen gäller inte när en koncern säljer andelar som ger ett bestämmande inflytande i en enskild enhet, eftersom det då inte uppstår någon ny koncern. Inte heller då en koncern säljer en eller flera koncernenheter till en annan koncern aktualiseras bestämmelsen, eftersom de avyttrade koncernenheterna då kommer att ingå i en redan existerande koncern. En sådan försäljning skulle dock kunna utgöra en sammanslagning enligt 5 §, om de avyttrade enheterna representerar huvudsakligen all verksamhet hos den säljande koncernen.

Bestämmelsen aktualiseras när en koncern som uppfyller kriterierna i 4 § under räkenskapsåret delas i två eller flera nya koncerner. Bestämmelsen ska tillämpas på varje ny koncern som bildas genom delningen. Första stycket avser det första räkenskapsår som avslutas efter delningen. I stället för en bakåtsyftande bedömning enligt 4 § ska bedömningen av om beloppsgränsen i den paragrafen är uppfylld göras endast utifrån den nya koncernens intäkter under aktuellt räkenskapsår. Om räkenskapsåret är kortare än tolv månader ska 4 § andra stycket tillämpas.

Enligt *andra stycket* ska beloppsgränsen vidare anses ha uppnåtts under de tre räkenskapsår som följer och avslutas närmast därefter

om den nya koncernen har intäkter om minst 750 miljoner euro under minst två av de räkenskapsår som avslutas efter delningen. Även för det andra–fjärde räkenskapsåret som avslutas efter delningen beaktas intäkterna för det första räkenskapsår som avslutas efter delningen. Det innebär att kriterierna enligt 4 § är uppfyllda om den nya koncernens intäkter är minst 750 miljoner euro under det första och andra räkenskapsåret som avslutas efter delningen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.2.

### *Undantagna enheter*

#### 7 §

Paragrafen motsvarar artikel 2.3 första stycket a i direktivet.

I paragrafen anges vilka enheter som är undantagna från lagens tillämpningsområde och som därmed utgör undantagna enheter. Dessa enheter skulle i allmänhet inte konsolideras post för post med en koncern med verksamma enheter. De skulle därför inte anses utgöra koncernenheter i en sådan koncern enligt definitionen av koncernenhet.

Av *första–tredje punkten och femte punkten* framgår att myndighetsenheter, internationella organisationer, ideella organisationer och pensionsenheter är undantagna från lagens tillämpningsområde. Uttrycket myndighetsenhet definieras i 2 kap. 33 §, uttrycket internationell organisation i 2 kap. 34 §, uttrycket ideell organisation i 2 kap. 35 § och uttrycket pensionsenhet i 2 kap. 36 §.

Därutöver är enligt *fyjärde punkten* investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag undantagna under förutsättning att dessa är moderföretag. Om de inte är moderföretag kan de utgöra koncernenheter förutsatt att kraven i 2 kap. 8 § är uppfyllda. Sådana investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag utgör dock investeringsenheter och är föremål för särskilda regler avseende beräkning av den effektiva skattesatsen i 7 kap. 32–37 §§. Uttrycket investeringsfond definieras i 7 kap. 28 § och fastighetsinvesteringsföretag i 7 kap. 29 §.

Av *sjätte punkten* framgår att investmentföretag enligt 39 kap. 15 § IL är undantagna enheter.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.

## 8 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 2.3 första stycket b i direktivet.

I paragrafen anges att vissa enheter som ägs av undantagna enheter också är undantagna. Det gäller om särskilda förutsättningar är uppfyllda. Bestämmelsen gäller inte för investmentföretag eftersom den saknar relevans för dem.

Syftet med bestämmelsen är att undanta verksamhet som kan sägas vara en del av den undantagna verksamheten även om den bedrivs i en fristående enhet.

Den innebär att en enhet som till minst 95 procent av sitt värde ägs av en eller flera andra sådana undantagna enheter också är undantagen. Det gäller dock bara under förutsättning att den uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver viss typ av verksamhet. Verksamheten ska bestå i att den äger tillgångar eller investerar medel till förmån för de undantagna ägarenheterna. Alternativt ska det vara frågan om verksamhet som understödjer den undantagna enheten. Det framgår närmare av kommentarerna till modellreglerna vilka verksamheter som avses (s. 21–23).

## 9 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 2.3 första stycket c i direktivet.

Även i denna paragraf anges att vissa enheter som ägs av undantagna enheter också är undantagna. Det gäller även i detta fall om särskilda förutsättningar är uppfyllda. Bestämmelsen gäller inte investmentföretag eftersom den saknar relevans för dem.

Av bestämmelsen framgår att lagen inte gäller för enheter som till minst 85 procent av sitt värde ägs av en viss slags undantagna enheter om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar, kapitalvinster eller kapitalförluster som inte ingår i det justerade resultatet. Vilka utdelningar, vinster och förluster som inte ingår i det justerade resultatet framgår av 3 kap. 12–13 §§.



### 10 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 2.3 första stycket b–c i direktivet.

I paragrafen finns vissa anvisningar om hur de föregående bestämmelserna ska tillämpas.

*Första punkten* gäller enheter som ägs av en investeringsenhet för pensioner. De är inte undantagna.

*Andra punkten* gäller indirekt ägande. Sådant ägande jämställs med direkt ägande om samtliga enheter i ägarkedjan är undantagna enheter.

*Tredje punkten* gäller slutligen betydelsen av begreppet ”värde”.

### 11 §

Paragrafen motsvarar artikel 2.3 andra stycket i direktivet.

Av paragrafen följer att den rapporterade enheten kan välja att de enheter som avses i 8 eller 9 § inte ska vara undantagna. Valet görs i tilläggsskatterapporten och ska gälla i fem år, vilket framgår av 10 kap. 5 och 7 §§.

## I vilken stat hör en enhet hemma?

*Andra enheter än delägarbeskattade enheter*

### 12 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.1 i direktivet.

I paragrafen finns bestämmelser för var enheter, som inte är delägarbeskattade enheter, ska anses höra hemma vid tillämpningen av lagen. Var en enhet hör hemma avgör exempelvis i vilken stat enheten ska betala tilläggsskatt. Var en enhet hör hemma får också betydelse vid beräkningen av en stats effektiva skattesats, eftersom hänsyn endast ska tas till enheter som hör hemma i den staten.

Av *första stycket* framgår att en enhet i första hand hör hemma i den stat där enheten är skattskyldig för bolagsskatt enligt de regler som gäller i den staten. Detta gäller dock bara om den rättsliga grunden för skattskyldigheten kan hänföras till någon av de uppräknade faktorerna. Det här innebär exempelvis att ett svenskt aktiebolag hör hemma i Sverige enligt den här bestämmelsen.

I *andra stycket* finns regler för var en enhet som inte är skattskyldig för bolagsskatt hör hemma. Andra stycket är även tillämpligt om det av annan anledning inte är möjligt att avgöra var en enhet hör hemma med ledning av de kriterier som anges i första stycket. I dessa situationer ska enheten anses höra hemma i den stat där den bildades.

Om en enhet utifrån dessa bestämmelser hör hemma i mer än en stat behöver en bedömning göras enligt bestämmelserna i 17–18 §§. Detta gäller även exempelvis ett svenskt aktiebolag, om det är skattskyldigt för bolagsskatt i ett annat land och grunden för skattskyldigheten är plats för företagsledning, etableringsort, registrering eller annan liknande omständighet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.2.

### *Delägarbeskattade enheter*

#### *13 §*

Paragrafen motsvarar artikel 4.2 i direktivet.

I paragrafen finns bestämmelser om var en delägarbeskattad enhet ska anses höra hemma. Sådana enheter är som utgångspunkt statslösa. Om en sådan enhet är moderföretag eller i ett lands lagstiftning har gjorts skyldig att tillämpa en huvudregel om tilläggsskatt hör enheten dock hemma i den stat där den bildades. Det innebär exempelvis att ett svenskt handelsbolag som är moderföretag hör hemma i Sverige enligt den här bestämmelsen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.3.

### *Fasta driftställen*

#### *14 §*

Paragrafen motsvarar artikel 4.3 i direktivet.

Av paragrafen framgår var ett fast driftställe hör hemma. I princip hör ett fast driftställe hemma i det land där platsen för affärsverksamheten finns. Ett sådant fast driftställe som avses i 7 kap. 17 § 4 ska dock behandlas som statslöst.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.4.

*Gemensamma bestämmelser*

## 15 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.7 i direktivet.

Paragrafen behandlar vad som ska gälla om en koncernenhet flyttar från en stat till en annan under räkenskapsåret.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.6.

## 16 §

Bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i direktivet, men motsvarar tillsammans med 17–18 §§ artikel 4.4–4.5 i direktivet.

En enhet kan vid tillämpning av lagen om tilläggsskatt endast höra hemma i en stat. Den här paragrafen innehåller därför en upplysning om att de så kallade *tie breaker*-reglerna i 17–18 §§ ska tillämpas om en enhet hör hemma i mer än en stat. Bestämmelserna är tillämpliga även om en enhet skulle anses höra hemma i fler än två stater.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.5.

## 17 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.4 i direktivet.

Paragrafen utgör tillsammans med 18 § de så kallade *tie breaker*-reglerna som tillämpas när en enhet hör hemma i mer än en stat.

Av paragrafens *första stycke* framgår att om det finns ett tillämpligt skatteavtal ska frågan om var en enhet slutligt ska höra hemma avgöras utifrån var den har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet.

Av bestämmelsens *andra stycke* framgår att bestämmelsen i 18 §, som annars gäller om det inte finns ett tillämpligt skatteavtal, ska tillämpas om det tillämpliga skatteavtalet inte svarar på frågan var en enhet har sin skatterättsliga hemvist eller om avtalet inte innebär befrielse från dubbelbeskattning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.5.

### 18 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.5 i direktivet.

Paragrafen utgör tillsammans med 17 § de så kallade *tie breaker*-reglerna som tillämpas när en enhet hör hemma i mer än en stat.

Av paragrafens *första stycke* följer att om det inte finns något tillämpligt skatteavtal ska frågan om var enheten slutligt hör hemma i första hand avgöras utifrån vilken stat som påfört högst medräknade skatter under räkenskapsåret.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att om skatten är lika hög i båda staterna, hör koncernenheterna hemma i den stat där det har det högsta substansbeloppet. Med uttrycket att skatten är lika hög avses även den situationen att skatten är lika med noll i båda staterna. Bestämmelser om substansbeloppet finns i 5 kap. 2–11 §§.

Är även substansbeloppet lika ska, enligt paragrafens  *tredje stycke*, enheten bedömas vara statslös. Med uttrycket att beloppet är lika avses även den situationen att substansbeloppet är noll i båda staterna. Om substansbeloppet är lika i båda staterna ska ett moderföretag dock bedömas höra hemma i den stat där det bildades.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.5.

## Utvidgad tillämpning av huvudregeln

### 19 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.6 i direktivet.

Paragrafen reglerar inte var en enhet hör hemma, utan anger att om en moderenhet utifrån *tie breaker*-reglerna hör hemma i en stat där den inte omfattas av en sådan huvudregel om tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 §, ska den omfattas av det andra landets huvudregel om inte tillämpningen av en sådan regel är förbjuden enligt ett tillämpligt skatteavtal.

Av 3 § framgår att de enheter som avses i förevarande paragraf har en skyldighet att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen, men att betalningsskyldigheten endast avser skatt enligt huvudregeln.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.7.

## 2 kap. Definitioner och förklaringar

### Var finns definitioner och förklaringar?

#### 1 §

I paragrafen finns en inledning till kapitlet samt en lista med begrepp, termer och uttryck som används i lagen. Listan är uppställd i bokstavsordning. Där finns de begrepp, termer och uttryck som är förklarade i detta kapitel och – i vissa fall – insprängda i lagens övriga kapitel.

### Tilläggs katt

#### *Tilläggs katt*

#### 2 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.16 i direktivet.

I paragrafens *första stycke* finns definitionen av begreppet tilläggs katt.

I paragrafens *andra stycke* kompletteras definitionen av tilläggs katt. De svenska reglerna om kompletterande tilläggs katt är inte utformade som ett vägrat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten, men denna möjlighet finns enligt direktivet och modellreglerna. Andra stycket kan vara aktuellt när en bedömning av andra länders regler ska göras.

#### *Huvudregel för tilläggs katt*

#### 3 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.18 i direktivet som definierar begreppet kvalificerad IIR-regel. Med huvudregel för tilläggs katt avses alltså en kvalificerad IIR-regel. I lagen används huvudregel med samma innebörd som huvudregel för tilläggs katt.

För att reglerna om tilläggs beskattning ska fungera på avsett sätt är det avgörande att både svenska och andra länders regler tillämpas så att de uppfyller kraven i direktivet respektive modellreglerna. Endast en huvudregel som uppfyller dessa krav ska beaktas vid tillämpningen av 6 kap. 1–3 §§.

En huvudregel ska implementeras i nationell lagstiftning och tillämpas på ett sätt som gör att resultatet motsvarar det som beskrivs i direktivet respektive modellreglerna och dess kommentar. Det gäller även de administrativa villkoren. Enligt dessa regler ska en moderenhet beräkna och betala sin andel att tilläggsskatten för en lågbeskattad koncernenhet. Bestämmelserna i denna lag motsvarar reglerna i direktivet respektive modellreglerna. Enligt *första stycket* ska jämförelsen därför göras med denna lag.

En huvudregel behöver inte avse lågbeskattade koncernenheter i den egna staten, som direktivet föreskriver. Det är en huvudregel även om den endast avser lågbeskattade koncernenheter i andra stater, såsom modellreglerna föreskriver.

Enligt *andra stycket* får en stat inte ge några fördelar relaterat till minimibeskattningsreglerna. Den får alltså inte införa skattelättnader eller några andra slags förmåner för företag för att kompensera dem för tilläggsbeskattningen. Definitionen avser att omfatta alla de förmåner som en stat kan införa som har något samband med reglerna. Om en stat exempelvis erbjuder företag en skattekredit motsvarande tilläggsskatten kan denna stat inte anses ha infört en huvudregel.

Huruvida en fördel är relaterad till reglerna måste bedömas utifrån omständigheterna i respektive fall. Det måste beaktas att syftet med bestämmelsen är att samma regler ska gälla i alla stater som implementerar reglerna.

En fördel som riktar sig till alla skattebetalare är inte relaterad till minimibeskattningsreglerna. Vid bedömningen av om det är så kan det beaktas om fördelen marknadsförs som en del av minimibeskattningsreglerna och om den har införts efter att arbetet med att ta fram minimibeskattningsregler påbörjades i OECD. Stat avser i detta fall inte endast regering och riksdag utan varje politisk underavdelning, lokal myndighet eller annan offentlig enhet.

#### *Kompletteringsregel för tilläggsskatt*

#### 4 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.43 i direktivet som definierar begreppet kvalificerad UTPR-regel. Med kompletteringsregel för tilläggsskatt avses alltså en kvalificerad UTPR-regel. I lagen används kom-

pletteringsregel med samma innebörd som kompletteringsregel för tilläggsskatt.

I de delar definitionen är likalydande med definitionen i 3 § gäller vad som sägs i kommentaren till denna bestämmelse även i fråga om denna bestämmelse.

En kompletteringsregel ska implementeras i nationell lagstiftning och tillämpas på ett sätt som gör att resultatet motsvarar det som beskrivs i direktivet respektive modellreglerna och dess kommentar, vilket inkluderar de administrativa villkoren. En kompletteringsregel ska säkerställa att den tilläggsskatt som allokeras till staten tas ut. Endast en kompletteringsregel som uppfyller dessa krav ska beaktas vid tillämpningen av 6 kap. 6–10 §§.

### *Nationell tilläggsskatt*

#### *5 §*

Paragrafen motsvarar artikel 3.28 i direktivet. Med nationell tilläggsskatt avses alltså en kvalificerad nationell tilläggsskatt.

I de delar definitionen är likalydande med definitionen i 3 § gäller vad som säg där även för nationell tilläggsskatt.

En nationell tilläggsskatt ska implementeras i nationell lagstiftning och tillämpas på ett sätt som gör att resultatet motsvarar det som beskrivs i direktivet respektive modellreglerna och dess kommentar. Det gäller både för materiella regler och administrativa villkor. En nationell tilläggsskatt ska utgå från överskjutande vinst och effektiv skattesats. Endast en nationell tilläggsskatt som uppfyller direktivets respektive modellreglernas krav på en sådan regel ska beaktas vid tillämpningen av bland annat 3 kap. 2 §.

Nationell tilläggsskatt får fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i moderföretagets årsredovisning under vissa förutsättningar, jfr 3 kap. 8 §.

## Koncern och enheter

### *Enhet*

#### 6 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.1 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket enhet. Eftersom uttrycket täcker in även andra juridiska konstruktioner än juridiska personer omfattas till exempel trustar, värdepappersfonder och specialfonder, om de upprättar separata räkenskaper (jfr prop. 2015/16:29 s. 178).

### *Koncern*

#### 7 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.3 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket koncern. Av *första punkten* framgår att enheterna, för att utgöra en koncern, ska vara förenade genom ägande eller kontroll på så sätt att de ingår i moderföretagets koncernredovisning. Detta innebär att enheternas tillgångar, skulder, inkomster, utgifter och kassaflöde konsolideras post för post i koncernredovisningen.

Även enheter som undantas från moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att de innehas för försäljning ingår i koncernen. Dessa enheter ingår i koncernen så länge moderföretaget har sådan kontroll över dem att de ska konsolideras enligt de generella kraven i den tillämpliga allmänt erkända redovisningsstandarden.

Om någon koncernredovisning inte har upprättats, men borde ha upprättats, och enheterna skulle ha ingått i koncernredovisningen, medför bestämmelsen i 19 § 4 att enheterna ändå omfattas av koncerndefinitionen.

Begreppet allmänt erkänd redovisningsstandard definieras i 20 §.

I *andra punkten* finns en kompletterande koncerndefinition som omfattar ett fristående företag med ett eller flera fasta driftställen i andra länder. Genom bestämmelsen säkerställs att företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet genom fasta driftställen också omfattas av regelverket. En huvudenhet som har ett eller flera fasta driftställen omfattas av denna definition under förutsättning att en-



heten inte ingår i en annan koncern enligt vad som anges i första punkten. Bestämmelsen i andra punkten är inte tillämplig om enheten endast har ett statslöst fast driftställe enligt vad som anges i 1 kap. 14 § 4, eftersom ett sådant fast driftställe inte är erkänt enligt lagstiftningen i någon stat.

I direktivet används begreppen multinationell och storskalig nationell koncern. Begreppen definieras inte i denna lag. I den mån reglerna tillämpas för endast den ena sortens koncern framgår det på annat sätt genom bestämmelser eller författningskommentar.

### *Koncernenhet*

#### 8 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.2 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket koncernenhet. Koncernenheter i sådana koncerner som anges i 1 kap. 4 § omfattas av bestämmelserna i denna lag.

Enligt *första punkten* är samtliga enheter som ingår i en koncern koncernenheter. Detta gäller under förutsättning att de inte är undantagna enheter enligt 1 kap. 7–10 §§. För denna bedömning är definitionen av koncern i 7 § och definitionen av allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 § centrala.

I *andra punkten* anges att även ett fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en koncern räknas som koncernenhet. Uttrycket fast driftställe definieras i 7 kap. 17 §. Ett fast driftställe till en huvudenhet som själv är en koncernenhet behandlas därmed som en separat koncernenhet.

I enlighet med artikel 1.3.2 i OECD:s modellregler, som saknar motsvarighet i direktivet, ska ett fast driftställe, som är en koncernenhet enligt bestämmelsen som här finns i punkt 2, behandlas som en separat enhet i förhållande till huvudenheten och andra fasta driftställen till den huvudenheten. Detta är av betydelse vid beräkningen av effektiv skattesats och tilläggsskatt i 3 kap. där beräkningen sker för respektive stat.

*Svensk koncernenhet*

## 9 §

I paragrafen definieras uttrycket svensk koncernenhet. Det är ett samlingsbegrepp för sådana enheter som efter bedömning enligt 1 kap. 12–18 §§ hör hemma i Sverige. Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.8.

*Moderföretag*

## 10 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.14 i direktivet.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet moderföretag. Definitionen är central för att avgöra exempelvis vilken redovisningsstandard som ska användas vid beräkningar och vilken enhet som är skattskyldig för tilläggsskatt.

*Första punkten* avser den vanligaste typen av moderföretag. Moderföretaget konsoliderar då dotterföretagens tillgångar, skulder, inkomster, utgifter och kassaflöden post för post i koncernredovisningen. Ett företag som är moderföretag i förhållande till andra företag, men som själv är dotterföretag till ett annat moderföretag är inte moderföretag i nu avsedd mening.

Bestämmande inflytande definieras i 14 §.

*Andra punkten* gäller de koncerner som avses i 7 § 2, det vill säga koncerner som utgörs av en enhet med ett eller flera fasta driftställen.

*Moderenhet*

## 11 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.24 i direktivet och innehåller definitionen av samlingsbegreppet moderenhet.

### *Mellanliggande moderenhet*

#### 12 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.20 i direktivet och innehåller en definition av uttrycket mellanliggande moderenhet. Definitionen är central för att avgöra vilken enhet som är skattskyldig för tilläggsskatt.

En investeringsenhet eller ett fast driftställe kan inte utgöra en mellanliggande moderenhet. Om ett fast driftställe äger andelar i en lågbeskattad koncernenhet anses andelarna tillhöra det fasta driftställets huvudenhet.

### *Delägd moderenhet*

#### 13 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.22 och innehåller en definition av uttrycket delägd moderenhet. Definitionen är central för att avgöra vilken enhet som är skattskyldig för tilläggsskatt.

En investeringsenhet eller ett fast driftställe kan inte utgöra en delägd moderenhet. Om ett fast driftställe äger andelar i en lågbeskattad koncernenhet anses andelarna tillhöra det fasta driftställets huvudenhet.

## **Ägande och kontroll**

### *Bestämmande inflytande*

#### 14 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.21 i direktivet och innehåller definitionen av begreppet bestämmande inflytande.

I *andra stycket* förtydligas att en huvudenhet alltid anses ha ett bestämmande inflytande över sina fasta driftställen.

*Ägarintresse*

## 15 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.23 i direktivet och innehåller definitionen av begreppet ägarintresse.

Begreppet är centralt för att avgöra om en enhet tillhör en koncern och storleken på en moderenhets andel i en lågbeskattad koncernenhet.

Ett ägarintresse finns om det medför en rätt till andel i antingen vinst, eget kapital eller reserver. Det finns inte något krav på att andelarna ska vara identiska. Det finns inte heller något krav på rösträtt, även om ett ägarintresse ofta medför rösträtt. Om reglerna inte särskilt anger att en viss sorts andel har företräde framför de övriga ska de ha lika vikt.

Begreppet kommenteras vidare i kommentaren till modellreglerna, s. 206.

*Ägarenhet*

## 16 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.41 i direktivet och innehåller definitionen av begreppet ägarenhet.

*Portföljinnehav*

## 17 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 b i direktivet.

Paragrafen definierar portföljinnehav.

Utöver rätt till vinst, kapital och reserver beaktas även rösträtt. Rätt till röster återspeglar en medverkan från aktieägaren i enheten. Samtliga rättigheter läggs samman för att bedöma om tröskeln om tio procent är uppnådd.

Utdelning från kortsiktiga portföljinnehav ska inkluderas i det justerade resultatet, medan utdelning från långsiktiga portföljinnehav ska undantas.

## Redovisning, resultat och skatt

### *Överskjutande vinst*

#### 18 §

Paragrafen motsvarar artikel 27.4 i direktivet.

Definitionen av överskjutande vinsten är central för beräkning av tilläggsskattebeloppet i 3 kap. 1 § och bör läsas tillsammans med den bestämmelsen. Beräkningen utgår från den sammanlagda justerade nettovinsten, beräknad enligt 3 kap. 5–23 §§, och substansbeloppet beräknat enligt 5 kap. 2–11 §.

Den sammanlagda justerade nettovinsten erhålls genom att dra av de justerade förlusterna för samtliga koncernenheter i en stat från de justerade vinsterna för samtliga koncernenheter i en stat.

Om en koncern väljer att inte dra av substansbeloppet för en stat utgör den justerade nettovinsten den överskjutande vinsten. Om substansbeloppet är lika med eller överstiger den justerade nettovinsten för staten kommer koncernen inte att ha någon överskjutande vinst och därmed inte heller något tilläggsskattebelopp för staten. Detta gäller dock endast om koncernen inte har ett tillkommande tilläggsskattebelopp för staten enligt 4 kap. 19–23 §§.

### *Koncernredovisning*

#### 19 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.6 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket koncernredovisning. Vad som avses med allmänt erkänd redovisningsstandard framgår av 20 §.

Lagen bygger i hög grad på de redovisningsprinciper som används i koncernredovisningen, till exempel när det gäller att avgöra om två eller flera enheter utgör en koncern. Koncernredovisningen är även utgångspunkten för beräkningarna i 3 kap. Vidare utgår beloppsgränsen om 750 miljoner euro i 1 kap. 4 § från intäkterna i koncernredovisningen. Definitionen av koncernredovisning är därför central för lagens tillämpningsområde.

*Allmänt erkänd redovisningsstandard*

## 20 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.25 i direktivet och innehåller definitionen av allmänt erkänd redovisningsstandard.

*Godkänd redovisningsstandard*

## 21 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.26 i direktivet.

Om en godkänd redovisningsstandard är en lokalt accepterad standard som inte räknas upp i 20 §, ska resultatet jämföras med det förväntade resultatet enligt IFRS för att avgöra om det uppstår några väsentliga skillnader. Om det uppstår sådana skillnader ska poster och transaktioner justeras för att förhindra betydande snedvridning av konkurrensen. Det antas dock att en godkänd redovisningsstandard som i allt väsentligt överensstämmer med IFRS inte kommer att leda till sådan snedvridning av konkurrensen.

*Räkenskapsår*

## 22 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.7 och innehåller definitionen av räkenskapsår.

I andra skatterättsliga författningar utgår bedömningar och beräkningar normalt från förhållandena under beskattningsåret. Systemet för tilläggsskatt berör dock stora multinationella koncerner. Olika länder kan ha olika beskattningsår, men samtliga enheter i en koncern har vanligtvis samma räkenskapsår oavsett var de hör hemma. Beräkningar och bedömningar enligt denna lag utgår därför från förhållandena under det aktuella räkenskapsåret, eller ett tidigare angivet räkenskapsår.

Vanligtvis är det enligt *första stycket* moderföretagets räkenskapsår som är relevant för koncernen. Moderföretagets räkenskapsår motsvarar normalt tolv månader.

*I andra stycket* anges vad som gäller om moderföretaget inte upp-  
rättar koncernredovisning.

### *Bokfört nettovärde av materiella tillgångar*

#### 23 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.29 i direktivet.

I paragrafen definieras bokfört nettovärde av materiella tillgångar. Begreppet har betydelse för allokeringen av kompletterande tilläggs-  
skatt enligt 6 kap. 9–11 §§ och undantaget för en koncerns inledande  
fas av internationell verksamhet enligt 6 kap. 14 §.

Det bokförda nettovärdet beräknas stat för stat för de koncern-  
enheter, inkluderat fasta driftställen, som hör hemma i staten. Även  
värdet för materiella tillgångar som inte är föremål för avskrivning  
ska beaktas. Genom att använda ett genomsnittligt värde tas hänsyn  
till stora förändringar under beskattningsåret.

### *Procentsats för tilläggs-skatt*

#### 24 §

Paragrafen motsvarar artikel 27.2 i direktivet.

Procentsatsen för tilläggs-skatt är central för beräkningen av tilläggs-  
skattebeloppet för en stat i 3 kap. 1 § och bör läsas tillsammans med  
den bestämmelsen. Procentsatsen är skillnaden mellan minimiskatte-  
satsen och den effektiva skattesatsen. Dessa begrepp definieras i 25 §  
respektive 27 §. Om den effektiva skattesatsen överstiger minimi-  
skattesatsen uppstår inte någon procentsats för tilläggs-skatt för staten  
och statens koncernenheter är inte lågbeskattade. Något tilläggs-skatte-  
belopp ska då inte beräknas.

### *Effektiv skattesats*

#### 25 §

Paragrafen motsvarar artikel 26.1–3 i direktivet.

I paragrafen definieras den effektiva skattesatsen för en stat. En  
effektiv skattesats ska beräknas för en stat där koncernen har en

sammanlagd justerad nettovinst. Den sammanlagda justerade nettovinsten eller förlusten är den justerade vinsten för samtliga koncernenheter i staten minskad med den justerade förlusten för samtliga koncernenheter i den staten. De sammanlagda justerade skattekostnaderna avser sådana kostnader för alla koncernenheter i staten.

Vid beräkningen beaktas inkomst och skattekostnader som hänförs till ägarintressen som inte tillhör koncernen.

Den effektiva skattesatsen ska avrundas till närmsta fjärde decimal.

Särskilda regler gäller för beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter i 7 kap. 32–37 §§.

### *Beskattningsår*

#### 26 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Paragrafen definierar begreppet beskattningsår. Beräkningar och bedömningar enligt lagen avser normalt förhållandena under det aktuella räkenskapsåret eller ett tidigare angivet räkenskapsår. Beskattningsåret är dock relevant för förfarandet i 8–10 kap.

### *Minimiskattesats*

#### 27 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.15 i direktivet och innehåller definitionen av minimiskattesatsen.

### *System för beskattning av kontrollerade utländska bolag*

#### 28 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.17 i direktivet.

I paragrafen finns definitionen av begreppet system för beskattning av kontrollerade utländska bolag. Ett sådant system kallas också *Controlled Foreign Company tax regime* (CFC-regler).

Svenska CFC-regler, dvs. bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster, finns i 39 a kap. IL. Där används dock inte begreppet CFC.



En huvudregel för tilläggs katt är inte ett sådant system som avses i bestämmelsen.

### *Icke kvalificerat imputationsbelopp*

#### 29 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.37 i direktivet.

I paragrafen definieras såväl kvalificerat som icke kvalificerat imputationsbelopp. Icke kvalificerade imputationsbelopp kan inte utgöra en medräknad skatt och beaktas inte vid beräkningen av effektiv skattesats för en stat.

Ett icke kvalificerat imputationsbelopp är en skatt som påförs en inkomst, men återbetalas eller medför en skattecredit när inkomsten delas ut. Det skiljer sig från kvalificerade imputationsbelopp genom att det inte resulterar i enkelbeskattning. Det beror på att skatten återbetalas även om mottagaren av utdelningen inte är föremål för beskattning på inkomsten. Resultatet blir att inkomsten blir obeskattad hos såväl företaget som dess ägare.

En skatt som annars skulle uppfylla kraven på ett kvalificerat imputationsbelopp utgör ett icke kvalificerat imputationsbelopp om ägarna är föremål för beskattning under minimiskattesatsen på inkomsten.

En skatt som påförs mottagaren av en utdelning, men som hålls inne av det utdelande företaget är inte ett icke kvalificerat imputationsbelopp.

Ytterligare ledning avseende icke kvalificerat imputationsbelopp finns i kommentaren till modellreglerna, s. 214.

### *Kvalificerat skattetillgodohavande*

#### 30 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.38 i direktivet.

Ett kvalificerat skattetillgodohavande behandlas som inkomst enligt lagen. Det påverkar det justerade resultatet och därmed beräkningen av effektiv skattesats. Det sänker inte koncernenhetens skattekostnad det år då återbetalningen eller krediten tas ut.

Med kontant betalning eller motsvarande avses checkar, kortsiktiga statliga låneinstrument och annat som behandlas som kontant betalning enligt den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen.

Ytterligare ledning avseende kvalificerat skattetillgodohavande finns i kommentaren till modellreglerna, s. 215–216.

### *Icke kvalificerat skattetillgodohavande*

#### 31 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.39 i direktivet och innehåller definitionen av icke kvalificerat skattetillgodohavande. Ett sådant skattetillgodohavande undantas från inkomsten, men sänker skattekostnaden det år då återbetalningen eller krediten tas ut.

### *Berättigat utdelningsskattessystem*

#### 32 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.42 i direktivet och innehåller definitionen av berättigat utdelningsskattessystem. Särskilda regler krävs för sådana bolagsskattessystem, eftersom skatt huvudsakligen påförs bolagets inkomst när den delas ut eller anses delas ut till aktieägarna.

Ytterligare ledning avseende berättigat utdelningsskattessystem finns i kommentaren till modellreglerna, s. 195–196.

## **Särskilda subjekt**

### *Myndighetsenhet*

#### 33 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.9 i direktivet. Det första stycket saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges vilka enheter som är myndighetsenheter. Dessa är undantagna enheter enligt 1 kap. 7 §.

I *första stycket* anges att svenska myndigheter är myndighetsenheter i direktivets mening. Den bestämmelsen saknar motsvarighet i direktivet. Bedömningen är som framgått i den allmänna motiver-

ingen att svenska myndigheter genomgående uppfyller de förutsättningar som anges i direktivet för att vara myndighetsenheter och därmed undantagna.

Uttrycket ”till myndighetsenheter hörande organ” avser t.ex. kommunalförbund.

Denna generella bestämmelse gäller för myndigheterna själva, inte för kontrollerade enheter som utgör bolag eller liknande. Huruvida dessa är myndighetsenheter ska prövas mot förutsättningarna i andra stycket. Samma sak gäller för utländska enheter.

I *andra stycket första punkten* anges att det ska röra sig om en enhet som är del av eller helt och hållet ägs av ett offentligt organ. Uttrycket innefattar den centrala förvaltningen, organ vars verksamhet den i praktiken kontrollerar samt statliga och lokala förvaltningar.

Med ”del av” avses en offentligrättsligt upprättad enhet. Uttrycket ”helt och hållet ägs av ett offentligt organ” utsträcker tillämpningen av första punkten till företag eller andra privaträttsliga enheter förutsatt att det är helägda, antingen direkt eller indirekt, av ett offentligt organ. Detta inbegriper även en politisk underavdelning eller lokal myndighet inom organet.

Av *andra punkten* framgår att enheten inte får bedriva handel eller näringsverksamhet och att den som huvudsakligt ändamål ska ha att antingen fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller förvalta eller investera den offentliga förvaltningens eller statens tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för den offentliga organets eller statens tillgångar. Att en verksamhet har vissa kommersiella inslag eller utförs på ett sätt som allmänt motsvarar handelsverksamhet eller näringsverksamhet hindrar inte att det kan vara frågan om en myndighetsenhet. Det kan vara en myndighetsenhet om verksamheten utförs som ett led i förvaltningsuppdraget. Då anses det inte vara frågan om handel eller näringsverksamhet. Kommersiella företag som ägs av en offentlig förvaltning kan däremot inte utgöra myndighetsenheter, även om de ägs eller kontrolleras av en myndighetsenhet.

Uttrycket ”offentliga förvaltningsuppgifter” är ett vitt begrepp som är avsett att innefatta verksamhet såsom att tillhandahålla offentlig hälso- och sjukvård, utbildning eller offentlig infrastruktur. Vidare innefattas verksamhet som består i att säkerställa försvarsförmåga och brottsbekämpning inom staten.

Villkoret i *andra punkten b* är avsett att innefatta bland annat enheter som är statliga investeringsfonder, även sådana som inrättats som bolag, som stater typiskt sett använder för att inneha eller förvalta sina investeringar.

Utöver de nu nämnda kraven gäller i *tredje och fjärde punkten* krav på redovisningsskyldighet till uppdragsgivaren och att tillgångarna inte får överföras till enskild utan ska tillfalla det allmänna om verksamheten läggs ner.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.

### *Internationell organisation*

#### 34 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.10 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket internationell organisation. Dessa är undantagna enheter enligt 1 kap. 7 §.

Definitionen är i linje med definitionen i OECD:s standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. De internationella organisationer som avses här är för svensk del i första hand sådana som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall.

### *Ideell organisation*

#### 35 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.11 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket ideell organisation. Dessa är undantagna enheter enligt 1 kap. 7 §.

Definitionen i *första stycket* omfattar enheter som ägnar sig åt välgörande ändamål eller i övrigt ägnar sig åt verksamhet som är till nytta för det allmänna samt vissa andra organisationer utan vinstsyfte.

I *andra stycket* klargörs att en enhet som bedriver handel eller verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades, inte omfattas av definitionen av ideell organisation. Bestämmelsen medför dock inte att en enhet vars verksamhet innefattar försäljning av exempelvis tröjor eller andra produkter med enhetens logotyp i syfte att samla in pengar till organisationen utesluts

eftersom sådan verksamhet har direkt samband med de ändamål för vilka organisationen etablerades. En enhet som endast säljer produkter uppfyller dock inte villkoret i andra stycket, oavsett om enheten ger bort vinsten från försäljningen till välgörande ändamål.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.

### *Pensionsenhet*

#### 36 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.33 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket pensionsenhet. Dessa är undantagna enheter enligt 1 kap. 7 §.

Definitionen i *första stycket* är i linje med definitionen av *pension fund* i artikel 3.1 ii i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet med tillhörande kommentar, med beaktande av skillnaden mellan skatteavtalsrätt och denna lag. Definitionen skiljer sig i den del att en stiftelse eller annan juridisk konstruktion kan utgöra en pensionsenhet enligt denna lag. Definitionen gäller såväl offentliga som privata pensionsenheter.

*Andra stycket* omfattar alla situationer där en enhet i och för sig inte är föremål för reglering som en pensionsenhet, men då enheten administrerar och tillhandahåller pensionsförmåner som på annat sätt är tryggade genom nationell rätt. Dessutom ska pensionsförmånerna finansieras av en samling av tillgångar som förvaltas för att tillgodose att pensionsförpliktelser infrias. Det kan avse ett moderföretags förvaltning av en pensionsenhet för att tillgodose pensionsförmåner till dess anställda och där dessa förmåner är tryggade genom nationell rätt.

Enligt *tredje stycket* omfattar uttrycket pensionsenhet även en investeringsenhet för pensioner, vilken definieras i 37 §.

### *Investeringsenhet för pensioner*

#### 37 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.34 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket investeringsenhet för pensioner. Dessa är såsom pensionsenheter undantagna enheter enligt 1 kap. 7 §.

Enheter som ägs av en sådan enhet är dock enligt 1 kap. 10 § inte undantagna enheter, även om de i övrigt uppfyller kraven enligt 1 kap. 8–9 §§.

Definitionen närmar sig definitionen av *recognized pension fund* i artikel 3.1 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet med tillhörande kommentar, med beaktande av skillnaden mellan skatteavtalsrätt och denna lag.

## Förfarande och deklARATION

### *Tilläggs-skatterapport*

#### 38 §

I paragrafen definieras uttrycket tilläggs-skatterapport. Det syftar på en sådan redovisning som ska lämnas enligt artikel 44 i direktivet. I direktivet kallas redovisningen för deklARATION med information om tilläggs-skatt. Någon definition av begreppet finns dock inte i direktivet.

### *Rapporterande enhet*

#### 39 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.8 i direktivet. I paragrafen definieras uttrycket rapporterande enhet.

### *Tilläggs-skattedeklARATION*

#### 40 §

I paragrafen definieras uttrycket tilläggs-skattedeklARATION. Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

### *Särskilda avgifter*

#### 41 §

I paragrafen finns definitionen av begreppet särskilda avgifter. Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

## Övrigt

### *Lågbeskattad koncernenhet*

#### 42 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.19 i direktivet. I paragrafen finns definitionen av uttrycket lågbeskattad koncernenhet.

### *Lågbeskattad stat*

#### 43 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.35 i direktivet. I paragrafen definieras uttrycket lågbeskattad stat.

### *Stat*

#### 44 §

I paragrafen definieras uttrycket stat. Definitionen saknar direkt motsvarighet i direktivet.

I direktivet och modellreglerna används begreppet jurisdiktion. I kommentaren till modellreglerna (s. 221, punkt 177) anges att uttrycket ska följa definitionen av skattejurisdiktion som används i land-för-land-rapporter. Vid tillämpningen av lagen avses således med begreppet stat även en icke-statlig jurisdiktion som har fiskal autonomi.

## **3 kap. Beräkning av tilläggsskattebeloppet**

### **Grundläggande bestämmelser om beräkning av tilläggsskattebelopp**

#### *Tilläggsskattebeloppet för en stat*

##### 1 §

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om beräkning av tilläggsskattebelopp.

Motsvarande bestämmelser i direktivet finns bland annat i artikel 27.1 och 27.3. I modellreglerna finns motsvarande reglering i artikel 5.2.

Tilläggsskattebeloppet för en stat är lika med koncernenheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. För att förstå systematiken måste bestämmelsen läsas tillsammans med definitionerna av överskjutande vinst och effektiv skattesats. Båda dessa definitioner finns i andra kapitlet (2 kap. 18 § respektive 2 kap. 25 §).

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till. Det kan gälla tilläggsskatt som egentligen är hänförlig till ett annat år men som på grund av reglerna för justering i 4 kap. ska tas ut under det aktuella året.

Nationell tilläggsskatt ska dras ifrån enligt förutsättningar i den efterföljande bestämmelsen.

Det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden är avgörande för om en koncernenhet är lågbeskattad eftersom den effektiva skattesatsen beräknas med ledning av dem. Den effektiva skattesatsen är avgörande för om det ska beräknas, fördelas och betalas tilläggsskatt. Något tilläggsskattebelopp behöver inte beräknas om den effektiva skattesatsen för staten överstiger minimiskattesatsen om 15 procent. Tilläggsskatt behöver då varken beräknas, fördelas eller betalas.

Vissa grundläggande samband är viktiga för förståelsen av de bestämmelser om justering av resultat och skattekostnad som följer i kapitlet. Utgångspunkten är ”redovisat” resultat och ”redovisad” skattekostnad. De materiella justeringsbestämmelserna i kapitlet, från 11 § och framåt, anger hur detta redovisade resultat respektive denna redovisade skattekostnad ska justeras för att kunna användas för att beräkna den effektiva skattesatsen. Om en redovisad inkomst justeras bort minskar det redovisade resultatet och den effektiva skattesatsen sjunker. Om en redovisad kostnad tas bort blir effekten den motsatta. Om en redovisad skattekostnad inte tas med i de medräknade skatterna minskar skattekostnaden och den effektiva skattesatsen sjunker. Om det läggs till skattekostnader blir effekten den motsatta.

Av bestämmelsens *andra stycke* framgår vilka efterföljande bestämmelser som behandlar hur det redovisade resultatet respektive skattekostnaden ska justeras.

Justerat resultat och skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med.



## 2 §

I paragrafen, som motsvarar del av artikel 27.3 och artikel 11.2–3, behandlas hur nationell tilläggsskatt som betalas i den stat som koncernenheten hör hemma i ska beaktas när Sverige beräknar tilläggsskattebeloppet för den staten.

Det tilläggsskattebelopp som beräknas i Sverige ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheten hör hemma. Om den staten har en nationell tilläggsskatt som uppfyller direktivets krav och reglerna tillämpas likformigt bör tilläggsskattebeloppet i Sverige bli noll.

Om den nationella tilläggsskatten för en medlemsstat i Europeiska unionen beräknats med utgångspunkt i IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp inte beräknas.

Om nationell tilläggsskatt inte betalas inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning ska den nationella tilläggsskatten läggas till tilläggsskattebeloppet för staten, såsom tillkommande tilläggsskatt. Bestämmelser om tillkommande tilläggsskattebelopp finns i 4 kap. 19–22 §§.

### *Tilläggsskattebeloppet för en koncernenhet*

## 3 §

Av paragrafen, som motsvarar del av artikel 27.5–6, framgår hur tilläggsskattebeloppet för staten ska fördelas på koncernenheterna i staten. Det ska fördelas utifrån hur stor andel enhetens justerade vinst är av den justerade vinsten för samtliga koncernenheter i den staten som redovisar justerad vinst. Hänsyn ska alltså inte tas till förluster. Ingen del av tilläggsskattebeloppet ska heller fördelas till koncernenheter som visar justerad förlust.

*Statslösa koncernenheter*

## 4 §

Av paragrafen, som motsvarar artikel 26.4 och artikel 27.7, framgår att för en statslös koncernenhet ska såväl den effektiva skattesatsen som tilläggsskattebeloppet beräknas separat. Beräkningarna ska ske på samma sätt som för en stat.

**Beräkning av det justerade resultatet***Grundläggande bestämmelse om det justerade resultatet*

## 5 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.36 och artikel 15.1 i direktivet. I paragrafen finns i *första stycket* en inledande och övergripande bestämmelse om det justerade resultatet. Det justerade resultatet är centralt vid beräkningen av om enhetens inkomster är lågbeskattade eller inte. Det är det justerade resultatet som ska jämföras med den justerade skattekostnaden för att få fram den effektiva skattesatsen.

Denna och de efterföljande bestämmelserna som innehåller undantagsregler i förhållande till bestämmelsen är hämtade från artikel 15 i direktivet.

Beräkningen av det justerade resultatet utgår från redovisningen. Det är dock inte den legala redovisningen, varken för enheten eller moderföretaget, som ska användas vid beräkning av justerat resultat, justerad skattekostnad och därmed vid beräkning av den effektiva skattesatsen. Enligt huvudregeln som finns i paragrafen, som handlar om vilken redovisning som ska vara utgångspunkt för resultatberäkningen, ska den legala enhetens redovisning justeras i enlighet med moderföretagets redovisningsprinciper.

Efter att enhetens redovisning justerats utifrån moderföretagets principer i koncernredovisningen ska de skattemässiga justeringarna göras. Detta uttrycks i lagen som att en koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten skulle ha redovisat om den upprättat räkenskaper med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets konsoliderade årsredovisning och justerat det resultatet utifrån de särskilda skattemässiga justeringarna som redovisas i efterkommande bestämmelser.

Av *andra stycket* framgår den viktiga principen att det resultat för koncernenheten som ska användas ska innehålla resultateffekterna av koncerninterna transaktioner, trots att dessa eliminerats i koncernredovisningen.

I den artikel som behandlar vad som gäller för enheter som blir en del av en koncern framgår att det är de historiska anskaffningsvärdena för enheten och inte de värden som gäller i koncernen som ska ligga till grund för resultatberäkningen (artikel 34.3<sup>1</sup>). Bakgrunden till den bestämmelsen är att tillgångar i koncernredovisningen åsätts ett annat värde än det historiska anskaffningsvärdet hos den juridiska enheten.

Principen att det är anskaffningsvärden i den juridiska enheten som gäller är naturligtvis densamma även för koncernenheter som hela tiden varit en del av koncernen; det följer av den grundläggande principen att det är transaktionerna i enheten som är avgörande även om de ska redovisas enligt moderföretagets koncernredovisningsprinciper. Det behöver alltså inte regleras särskilt i den nu aktuella bestämmelsen.

#### *Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning*

##### 6 §

Paragrafen motsvarar artikel 15.4 och artikel 15.6 i direktivet.

Paragrafen behandlar vad som ska gälla om moderföretaget enligt de undantagsregler som kan finnas i redovisningslagstiftning inte upprättar koncernredovisning.

#### *Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard*

##### 7 §

Paragrafen motsvarar artikel 15.3 och artikel 15.6 i direktivet.

I paragrafen anges vad som ska gälla om moderföretaget inte upprättar sin koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

---

<sup>1</sup> Förslaget i betänkandet omfattar inte den artikeln.

*Nationell tilläggsskatt*

## 8 §

Paragrafen motsvarar artikel 15.5 i direktivet.

I paragrafen anges vilka krav som gäller för redovisning som ska läggas till grund för beräkning av nationell tilläggsskatt.

*Snedvridning av konkurrensen*

## 9 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 3.27 i direktivet.

I flera av de bestämmelser som ger utrymme för att använda redovisningsstandarder eller redovisningsprinciper som avviker från det som anses vara den bästa standarden eller principen finns en inbyggd begränsning. Den alternativa standarden eller principen får bara användas om den inte leder till en betydande snedvridning av konkurrensen.

I paragrafen anges vad som avses med en betydande snedvridning av konkurrensen. En sådan snedvridning ska anses uppstå om tillämpningen av en redovisningsprincip eller ett särskilt förfarande enligt en uppsättning allmänt godtagbara redovisningsprinciper i jämförelse med IFRS leder till sammantagna skillnader avseende intäkter eller kostnader under ett räkenskapsår som uppgår till mer än 75 miljoner euro.

*Alternativregel för beräkning av det justerade resultatet*

## 10 §

Paragrafen motsvarar artikel 15.2 i direktivet.

I paragrafen finns en generell bestämmelse som ger möjlighet att beräkna det justerade resultatet med utgångspunkt i en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. Det gäller under vissa förutsättningar.

Den alternativa redovisningsstandardens måste vara den som tillämpas i koncernenhetens räkenskaper. Syftet med bestämmelsen är att förenkla och det finns ingen anledning att tillåta en alternativ redovisningsstandard om den inte ger en förenkling. Därför finns detta krav. Det är också av detta skäl som det ställs krav på att det

inte ska vara rimligt att ha moderföretagets redovisningsprinciper som utgångspunkt.

Därutöver ska uppgifterna i räkenskaperna vara tillförlitliga.

Slutligen är det en förutsättning för att tillämpa den alternativa redovisningsstandarden, att resultatet justeras i de fall skillnaderna blir för stora. Det ska justeras om det i förhållande till ett resultat enligt huvudregeln ger permanenta skillnader som överstiger en miljon euro till följd av tillämpningen av en redovisningsprincip eller en enskild redovisningsstandard.

### *Nettoskattekostnad*

#### *11 §*

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 a i direktivet.

Av paragrafen framgår att det redovisade resultatet ska justeras, så att det inte påverkas av nettoskattekostnaderna. Vad som är nettoskattekostnader definieras i artikel 16.1. I lagförslaget hålls definitionen samman med den materiella regeln som anger att nettoskattekostnaden inte ska vara med i det justerade resultatet. I direktivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 16.2 a.

I lagbestämmelsen anges vilka skatter det är som ingår i nettoskattekostnaden. Det är fler skattekostnader som ska räknas bort från det justerade resultatet än som behandlas som medräknade skatter. Det finns alltså inte symmetri mellan de reglerna. Både bestämmelsen om att nettoskattekostnader ska tas bort från det justerade resultatet och bestämmelsen om medräknade skatter påverkar emellertid beräkningen av den effektiva skattesatsen.

### *Undantagna utdelningar*

#### *12 §*

Bestämmelsen motsvarar artikel 16.1 b (definition av undantagen utdelning) och artikel 16.2 b (den materiella bestämmelsen om att det redovisade resultatet ska justeras för undantagen utdelning). Liksom när det gäller föregående paragraf hålls definitionen samman med den materiella bestämmelsen.

I paragrafen anges att undantagna utdelningar inte ska tas med i det justerade resultatet. I avsaknad av en sådan bestämmelse hade en enhet som tar emot utdelningar av det aktuella slaget kunnat bli bedömd som lågbeskattad och därmed tilläggsbeskattad. Regler som undantar vissa utdelningar från beskattning finns i många stater. För att undvika att sådana regler allmänt leder till tilläggsbeskattning minskas resultatet med vissa utdelningar, vilket alltså innebär att den effektiva skattesatsen – allt annat lika – ökar.

En första förutsättning för att en utdelning ska vara undantagen är att det inte är ett så kallat portföljinnehav. Definitionen av portföljinnehav finns i 2 kap. 17 §. Den innebär att rätten till vinsten, kapitalet eller reserverna i den ägda enheten ska understiga 10 procent. Detsamma gäller för rösträtten.

Det är inte tillräckligt att det är fråga om ett portföljinnehav. Det krävs också att innehavstiden är kortare än ett år. Tiden räknas från förvärv till vinstutdelning.

### *Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen*

#### *13 §*

I paragrafen behandlas i vilka fall vinster och förluster som avser innehav av ägarintresse ska tas bort från det justerade resultatet. Den motsvarar artikel 16.1 c (definition) och artikel 16.2 c (materiell bestämmelse). Bestämmelsen gäller alltså vinster och förluster som finns med i det redovisade resultatet, men som inte ska beaktas när den effektiva skattesatsen beräknas.

Enligt *första punkten* gäller det för vinster och förluster som beror på förändring av det verkliga värdet. Denna undantagsregel gäller bara i fråga om andra tillgångar än portföljinnehav. Vad som är ett portföljinnehav framgår av definitionsbestämmelsen i 2 kap. 17 §.

Enligt *andra punkten* gäller det också för ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

Slutligen gäller det enligt *tredje punkten* för vinst eller förlust vid avyttring av andra ägarintressen än sådana som avser portföljinnehav. Regeln om avyttringar motsvarar alltså vad som gäller för värdeförändringar.

*Omvärdering av materiella anläggningstillgångar*

## 14 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 16.1 d och artikel 16.2 d i minimi-beskattningsdirektivet och artikel 3.2.1 d och 10.1.1 i OECD:s modellregler. Den behandlas utförligt i kommentaren till modellreglerna (artikel 3.2.1 s. 55, punkt 58–62).

Bakgrunden är vad som gäller i redovisningen för vissa materiella anläggningstillgångar. Det gäller tillgångar som regelbundet omvärderas till verkligt värde, samtidigt som de är föremål för exempelvis avskrivning. Värdeökningar redovisas direkt mot eget kapital (övrigt totalresultat) och påverkar alltså inte resultaträkningen. Avskrivningar och nedskrivningar samt vissa värdenedgångar redovisas däremot i resultaträkningen. Kombinationen av att vissa poster redovisas direkt mot eget kapital medan andra som har samband med dessa tas med i resultaträkningen skapar problem när det justerade resultatet ska fastställas.

Regeln innebär att värdeförändringar som avser materiella anläggningstillgångar som i redovisningen behandlas på det sätt som anges ovan ska öka det justerade resultatet.

Det är bruttobeloppet som ska öka det justerade resultatet. Den totala effekten på det justerade resultatet visar sig först när hänsyn tagits till den framtida skatteeffekten. När tillgången värderas upp i redovisningen, utan att det skattemässiga värdet ändras, uppstår en uppskjuten skatteskuld som ska beaktas inom ramen för det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

*Asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta*

## 15 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 16.1 e och artikel 16.2 f i minimi-skattedirektivet samt artikel 3.2.1 f i modellreglerna. Den behandlas utförligt i kommentaren till modellreglerna.

Bestämmelsen tillämpas när justeringar som ska göras av det redovisade resultatet till följd av att den funktionella valutan i redovisningen skiljer sig från beskattningsvalutan.

*Mutor och böter*

## 16 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 f och artikel 16.2 g i direktivet.

I paragrafen behandlas kostnader som av policyskäl inte får räknas med i det justerade resultatet. Bakgrunden till bestämmelsen redovisas i kommentaren till OECD:s modellregler (s. 57–58, punkt 75–78). Syftet är att kostnader som belastar resultatet i redovisningen i vissa fall ska tas bort för att reglerna ska överensstämma med den skatterättsliga synen på dessa utgifter.

Bestämmelserna gäller för samtliga kostnader av det aktuella slaget som redovisats för räkenskapsåret oberoende av om det gäller betalningar eller upplupna kostnader.

Av *första stycket* framgår att kostnader som avser betalningar som är olagliga antingen i den stat där koncernenheten eller moderföretaget hör hemma ska räknas bort. Detta gäller oavsett hur stora de är.

I *andra stycket* behandlas böter och sanktioner. För dessa gäller att de inte får räknas med i det justerade resultatet om beloppet överstiger 50 000 euro i den funktionella valutan hos den koncernenhet som fått boten eller sanktionsavgiften. Av kommentaren till modellreglerna (s. 57–58) framgår att beloppsgränsen gäller i förhållande till ett enskilt bötes- eller sanktionsbelopp. Om det handlar om till exempel en samlad bot för flera överträdelser av samma slag under en begränsad tidsperiod och boten gäller för överträdelser under perioden, ska beloppsbegränsningen gälla för det samlade bötesbeloppet.

*Fel under tidigare perioder och byte av redovisningsprinciper*

## 17 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 g och artikel 16.2 h i direktivet.

Om fel som påverkat tidigare års redovisade resultat och som avser en post som ingår i det justerade resultatet har korrigerats genom en justering direkt mot eget kapital ska ett belopp motsvarande korrigeringsbeloppet öka det justerade resultatet.

Detta gäller dock inte om en sådan korrigerings av tidigare fel resulterat i en väsentlig minskning av en sådan skuld avseende medräknade skatter som avses i 4 kap. 24 § andra stycket.



Vad som sägs i första stycket gäller också om en sådan korrigeringspost som uppstått till följd av byte av redovisningsprinciper eller policy redovisats direkt mot eget kapital och den avser en post som ingår i det justerade resultatet.

### *Pensionskostnader*

#### *18 §*

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 h och artikel 16.2 i i direktivet.

I paragrafen anges att resultatet ska justeras så att en kostnad som avser en förändring av en pensionsskuld inte ska beaktas om den inte motsvaras av betalningar till en pensionsenhet. I minimibeskattningsdirektivet benämns det som i lagen kallas pensionsenheter som pensionsfonder. Betydelsen är densamma. Av definitionen i 2 kap. 36 § framgår att det är en speciell slags enhet.

Den begränsning som följer av bestämmelsen gäller bara i det fall det är frågan om pensioner som tryggas just genom överföringar till pensionsenheter. Andra pensionslösningar berörs över huvud taget inte av bestämmelsen.

### *Armlängdsprincipen*

#### *19 §*

Av paragrafen, som motsvarar artikel 16.4 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 3.2.3 i modellreglerna, framgår hur tillämpningen av reglerna påverkas av den så kallade armlängdsprincipen. Motsvarande bestämmelse behandlas utförligt i modellreglerna.

### *Kvalificerade skattetillgodohavanden*

#### *20 §*

I paragrafen behandlas kvalificerade skattetillgodohavanden. Den motsvaras av artikel 16.5 i minimibeskattningsdirektivet.

*Finansieringskonstruktion*

## 21 §

I paragrafen behandlas finansieringskonstruktioner. Den motsvarar artikel 16.8 i minimibeskattningsdirektivet.

*Försäkringsbolag*

## 22 §

I paragrafen behandlas frågor som gäller beräkning av det justerade resultatet för försäkringsbolag. Den motsvarar artikel 16.10 i minimibeskattningsdirektivet.

*Övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål*

## 23 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.11 i direktivet och gäller primärkapital för kapitaltäckningsändamål. Den gäller för koncernenheter som berörs av särskilda tillsyns- eller regleringskrav.

**Justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen***Utgångspunkten för beräkningen av den justerade skattekostnaden*

## 24 §

Paragrafen motsvarar närmast artikel 21.1 i direktivet. Den ska läsas tillsammans med de efterföljande bestämmelserna.

I paragrafen, som inleder avsnittet som handlar om vilka skattekostnader som ska påverka beräkningen av den effektiva skattesatsen, anges vilka utgångspunkter som gäller för beräkningen av skattekostnaderna.

Det är två frågor som är grundläggande och måste besvaras. Vilka skatter ska över huvud taget räknas med och hur ska skattekostnader justeras i förhållande till den redovisade skattekostnaden. I direktivet används begreppet ”medräknade och justerade skatter för att beteckna de skatter som ska jämföras med det justerade resultatet för att be-

räkna den effektiva skattesatsen. I lagen används ”den justerade skattekostnaden” som ett motsvarande begrepp. Detta begrepp täcker således in både att det ska vara frågan om skatter som ska räknas med och att kostnaden är justerad i enlighet med justeringsbestämmelserna.

### *Justeringsbestämmelser*

#### 25 §

Paragrafen motsvarar artikel 21.1 i direktivet.

Paragrafen kompletterar 24 § och anger tillsammans med den hur de redovisade kostnaderna ska justeras utifrån vilka skatter som ska räknas med.

### *Medräknade skatter*

#### 26 §

I paragrafen, som motsvarar artikel 20.1 i minimibeskattningsdirektivet, anges vilka skatter som ska räknas med.

#### 27 §

I paragrafen anges vilka skatter som inte ska räknas med. Den motsvarar artikel 20.2 i direktivet.

#### 28 §

Av paragrafen framgår att skatter som är hänförliga till vinst eller förlust vid avyttring av materiella anläggningstillgångar som koncernen valt att hantera enligt de särskilda reglerna i 4 kap. 9 § inte ska räknas med i skattekostnaden. Bestämmelsen motsvarar artikel 20.3 i direktivet.

*Justeringar avseende aktuell skatt*

## 29 §

I paragrafen anges vad som ska läggas till den redovisade aktuella skattekostnaden för att få fram den justerade skattekostnaden. Bestämmelsen motsvarar artikel 21.2 i direktivet. Vissa delar har emellertid hämtats från definitionen i artikel 20.1.

## 30 §

I paragrafen anges vad som ska dras ifrån den redovisade skattekostnaden för att få fram den justerade skattekostnaden. Bestämmelsen motsvarar artikel 21.3 i direktivet. Vissa delar har emellertid hämtats från definitionen i artikel 20.1.

*Det uppskjutna skattejusteringsbeloppet*

## 31 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.2 och 22.4 i direktivet.

I paragrafen finns grundläggande bestämmelser om det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Det är benämningen på nettoposten av uppskjuten skatt som ska beaktas vid beräkningen av skattekostnaden. Posten fås genom att förändringsbeloppet avseende den redovisade uppskjutna skatten justeras i enlighet med de följande reglerna.

Poster som avser uppskjuten skatt får sitt värde genom att den temporära skillnaden multipliceras med skattesatsen. När det gäller tilläggsskatt ska motsvarande post beräknas med ledning av minimiskattesatsen, om den nationella skattesatsen är högre än minimiskattesatsen. Är den nationella skattesatsen lägre än minimiskattesatsen är det dock den nationella skattesatsen som ska användas. Detta framgår av *första stycket*.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som gäller potentiella fordringar som avser uppskjuten skatt. För att en koncernenhet ska kunna redovisa en uppskjuten skattefordran som har sin grund i skattemässiga förluster krävs att kriterierna för att anse att det finns en fordran är uppfyllda. Bland annat måste det vara sannolikt att enheten i framtiden kan tillgodogöra sig värdet av underskottet. Det betyder att inte

alla skattemässiga förluster motsvaras av en uppskjuten skattefordran i redovisningen. Tas inte en sådan fordran upp i samband med förlusten prövas det varje efterföljande år om kriterierna för att ta upp en fordran är uppfyllda.

Av bestämmelsen i 34 § 5 framgår att effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras inte ska tas med i den uppskjutna skattejusteringsposten. En senare redovisning av en uppskjuten skattefordran ska alltså inte få genomslag vid beräkningen av skattekostnaden. I stället beaktas skattefordran redan när förlusten uppstått även om de redovisningsmässiga kriterierna för att ta upp fordran då inte är uppfyllda. Det är det som framgår av den aktuella bestämmelsen.

### 32 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.6 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 4.4.3 i modellreglerna.

Bestämmelsen gäller värdet på uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till förluster och framtida underskottsavdrag eller motsvarande. I redovisningen får de sitt värde genom att den förlusten multipliceras med skattesatsen i staten. Genom den aktuella bestämmelsen får koncernen en möjlighet att ta upp fordringen till det högre värde den i vissa fall kan få om den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen. Om regeln har någon praktisk betydelse i det enskilda fallet beror alltså på skattesatsen i den aktuella staten.

Om en koncernenhet väljer att tillämpa bestämmelsen och höja värdet på skattefordran leder det typiskt sett till att det totala skattejusteringsbeloppet minskar. Det framgår av artikel 22.6. Det följer emellertid av den grundläggande systematiken och det finns inte något motsvarande bestämmelse i lagen.

### 33 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.3 i direktivet.

I paragrafen anges vad som ska läggas till posten för uppskjuten skattejustering. Den ska läsas tillsammans med efterföljande bestämmelse.

## 34 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.5 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 4.4.1 i modellreglerna (s. 101–103, punkt 69–82 i kommentaren). Vissa bestämmelser finns dock i andra artiklar (se nedan).

I paragrafen finns de grundläggande bestämmelserna om vilka justeringar som ska göras i koncernhetens redovisade uppskjutna skatt. Syftet är att på några områden korrigera den del av skattepositionen visavi staten som redovisas som uppskjuten skatt så att den förändringspost som påverkar beräkningen av den effektiva skattesatsen i minimibeskattningsystemet harmonierar med reglerna i övrigt.

I *första punkten* anges att skattekostnad som avser uppskjuten skatt som inte är medräknade skatter, alltså skatter som allmänt inte får beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen, ska tas bort.

I *andra punkten* behandlas skatt som är hänförlig till en osäker skatteposition. Är skattepositionen osäker ska skatten det gäller inte påverka. I stället påverkas skattekostnaden när skatten betalas. Motsvarande bestämmelse i direktivet finns i artikel 22.1 a i.

Av *tredje punkten* framgår att utdelning från en koncernenhet inte ska påverka.

*Fjärde punkten* korresponderar med 4 kap. 18 §.

Värdejusteringar, effekter som uppstår vid ändrad redovisning eller ändring av den nationella skattesatsen ska tas bort. Det framgår av *femte och sjätte punkten*. Motsvarande gäller enligt *sjunde punkten* för effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller utnyttjas.

*Tidsgräns för uppskjutna skatteskulder*

## 35 §

I paragrafen finns en bestämmelse som sätter en tidsgräns för uppskjutna skatteskulder. Motsvarande bestämmelse i direktivet finns i artikel 22.7 och i modellreglerna i artikel 4.4.4.

Om en uppskjuten skatteskuld som påverkat det justerade resultatet inte återförs, betalas eller regleras på annat sätt senast vid utgången av det femte året från det att den först redovisades i räkenskaper ska de justerade skattekostnaderna för det året då skulden först redovisades ökas med ett belopp som motsvarar den del av skul-

den som kvarstår. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska då beräknas och betalas.

I kommentaren till modellreglerna (s. 105, punkt 90) anges att det är ”each item of deferred tax expense” som ska prövas. Tidigare i samma kommentar (s. 101, punkt 70) anges att ”the recast of tax expense may either be performed on an item-by item basis or in the aggregate for items recorded at the same rate, as the result should remain unchanged”.

Modellreglerna är i detta avseende inte enkla att tolka. En utgångspunkt måste emellertid vara att posten i fråga måste avgränsas så att tidsbegränsningen kan få någon mening. För exempelvis avsättningar till en periodiseringsfond måste således gälla att varje års avsättning är en post som ska prövas mot tidsgränsen.

### 36 §

I paragrafen finns en uppräkningslista av de områden inom vilka tidsgränsen i 35 § inte gäller. För skatteskulder som är hänförliga till dessa områden finns alltså ingen tidsgräns.

Bestämmelsen motsvarar artikel 22.8 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 4.4.5 i modellreglerna.

I kommentaren till modellreglerna (s. 105–109, punkt 91–108) finns vägledning för vad som faller in under de olika områdena.

Ett för svenskt vidkommande viktigt undantag gäller materiella tillgångar. I den svenska översättningen av minimibeskattningsdirektivet anges att bestämmelsen gäller materiella anläggningstillgångar, men av modellreglerna och kommentaren framgår att det även innefattar lager- tillgångar. Det gäller också enligt kommentaren till modellreglerna för leasade tillgångar (s. 106). Det är då frågan om finansiell leasing.

## Tilläggsskattebelopp när det inte redovisas vinst

### 37 §

Normalt sett aktualiseras tilläggsbeskattning bara i de fall det finns vinster i staten som är lågbeskattade.

Av paragrafen, som motsvarar artikel 21.5 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 4.1.5 i modellreglerna, framgår att det i ett undan-

tagsfall kan bli aktuellt att betala tilläggsskatt även om det inte finns någon justerad vinst för räkenskapsåret.

Bakgrunden till bestämmelsen framgår av kommentaren till modellreglerna (s. 90–91, punkt 19–21).

Vissa staters regler ger upphov till permanenta skillnader mellan redovisning och beskattning. Den skattemässiga förlusten kan då vara högre än den redovisningsmässiga. Genom den aktuella bestämmelsen hanteras den problematik som detta ger för hanteringen av uppskjuten skatt.

#### **4 kap. Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad**

##### **Vad kapitlet innehåller**

###### *1 §*

Av paragrafen framgår vilka områden som behandlas i kapitlet. I kapitlet har samlats de bestämmelser som gäller de val som avser beräkning av det justerade resultatet eller den justerade skattekostnaden. Andra bestämmelser som gäller val har placerats i de kapitel som behandlar de frågor de valen gäller.

I kapitlet finns också bestämmelser om tillkommande tilläggsskattebelopp. Det finns ofta ett samband mellan val som görs och tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad.

##### **Val**

###### *Aktiebaserad ersättning*

###### *2 §*

Bestämmelserna om val att ersätta redovisad kostnad för aktiebaserad ersättning finns i artikel 16.3 i direktivet (artikel 3.2.2 i modellreglerna). Denna paragraf motsvarar artikel 16.3 första stycket i direktivet.

Bakgrunden till bestämmelsen är att den kostnad som godtas vid beskattningen kan skilja sig från den redovisningsmässiga när det gäller aktiebaserade ersättningar. Den skattemässigt tillåtna kostnaden kan



vara högre än den som tas upp i räkenskaperna, till exempel om skatteavdrag medges på grundval av instrumentets marknadsvärde när en option utnyttjas.

Om resultatet påverkas av en kostnad som är lägre än den skattemässigt godtagbara blir den effektiva skattesatsen lägre i jämförelse med om resultatet beräknats utifrån de skattemässiga reglerna. Det beror på att resultatet – allt annat lika – då blir högre och skattens andel av resultatet lägre. Det kan i vissa fall leda till att koncernenheten blir lågbeskattad.

För att undvika detta kan koncernenheten med stöd av den förevarande bestämmelsen välja att beräkna det justerade resultatet med ledning av skattekostnaden i stället för kostnaden i räkenskaperna. Skattekostnaden beräknas då enligt de lokala skattereglerna.

### 3 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.3 andra stycket i direktivet.

Av paragrafen framgår vad som gäller om koncernenheten valt att låta de lokala skattereglerna få genomslag vid beräkningen av det justerade resultatet och instrumenten därefter inte utnyttjas.

### 4 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.3 tredje stycket i direktivet.

Av paragrafen framgår vad som ska gälla det år koncernenheten väljer att övergå till att lägga de skattemässiga kostnaderna till grund för beräkningen av det justerade resultatet.

### 5 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.3 fjärde stycket i direktivet. Av paragrafen framgår att samma val måste göras för samtliga koncernenheten i staten.

## 6 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.3 femte stycket i direktivet. Av paragrafen framgår hur de skillnader som återstår när valet återkallas ska hanteras.

*Tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde*

## 7 §

I paragrafen behandlas val att tillämpa realisationsprincipen i stället för värdering till verkligt värde. Bestämmelsen motsvarar artikel 16.6 första–tredje stycket i minimibeskattningsdirektivet och artikel 3.2.5 i modellreglerna.

## 8 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.6 fjärde–femte stycket i direktivet.

Av bestämmelsen framgår att samma val måste göras för alla koncernenheter i en stat, men att det får begränsas till att avse investeringsenheter eller materiella tillgångar. I den svenska versionen av direktivet används anläggningstillgångar men i den engelska versionen och modellreglerna anges att det handlar om *tangible assets*.

*Vinst vid försäljning av fast egendom*

## 9 §

I denna och de efterföljande två paragraferna behandlas den valmöjlighet som gäller hantering av vinst vid försäljning av fast egendom. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 16.7 i minimibeskattningsdirektivet och i artikel 3.2.6 i modellreglerna.

Reglerna ger möjlighet att kvitta kapitalvinst vid försäljning av fast egendom i den stat där koncernenheten hör hemma mot andra koncernenheters motsvarande förluster under räkenskapsåret och de fyra föregående åren. Möjligheten finns bara vid försäljning till extern part. Den enhet som utnyttjar vinsten eller förlusten för kvittning måste också höra hemma i samma stat.

### 10 §

Av bestämmelsen framgår närmare hur vinsten kan kvittas och hur överskjutande belopp ska hanteras.

### 11 §

Av bestämmelsen framgår att valet ska göras för varje räkenskapsår och att tilläggsskatt som kan tillkomma vid fördelning enligt föregående bestämmelser ska hanteras enligt 20 §.

### *Transaktioner mellan koncernenheter*

### 12 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.9 i direktivet.

Av paragrafen framgår att det finns en valmöjlighet när det gäller eliminering av koncerninterna transaktioner.

Som framgått ska det justerade resultatet för en koncernenhet enligt de allmänna reglerna i 3 kap. beräknas utan hänsyn till att elimineringar av koncerninterna transaktioner gjorts i koncernredovisningen. Med stöd av *första stycket* kan en koncernenhet välja att i stället beräkna sitt justerade resultat utifrån ett redovisat resultat som påverkats av att koncerninterna transaktioner eliminerats. Som förutsättning gäller att det är fråga om transaktioner mellan enheter i samma stat och att det ingår i en grupp för konsolidering av skatt.

Av *andra stycket* framgår vad som ska gälla när valet återkallas.

### *Alternativregel för uppskjuten skattefordran*

### 13 §

I paragraferna 13–17 §§ behandlas den möjlighet till en alternativ hantering av uppskjuten skattefordran som finns. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 23 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 4.5 i modellreglerna. Den har behandlats utförligt i kommentaren till modellreglerna (s. 109–111).

Bestämmelserna syftar till att ge en möjlighet att fördela skattekostnaderna även för stater som inte har någon bolagsskatt eller har

en mycket låg bolagsskattesats. De innebär att en uppskjuten skatteskuld får beräknas med ledning av minimiskattesatsen. En sådan skattefordran kallas i bestämmelsen för en särskild uppskjuten skattefordran.

#### 14 §

Av bestämmelsen framgår att en särskild uppskjuten skattefordran enligt 13 § ska föras vidare till nästa år och användas för att möta vinster i staten.

#### 15 §

I paragrafen anges vad som ska gälla om valet att beräkna en särskild uppskjuten skattefordran enligt 13 § återkallas.

#### 16 §

I paragrafen anges att regeln i 13 § som benämns alternativregeln inte får användas i en stat som tillämpar ett berättigat utdelningssystem.

#### 17 §

I paragrafen anges vad som särskilt gäller för delägarbeskattade enheter som är moderföretag när det gäller en särskild uppskjuten skattefordran.

#### *Uppskjuten skatteskuld*

#### 18 §

Det framgår av bestämmelsen att en koncernenhet som bedömer att en uppskjuten skatteskuld inte kommer att regleras inom den tid som anges i 3 kap. 35 § kan välja att inte alls ta med den vid beräkningen av den justerade skattekostnaden.

Motsvarande bestämmelser i minimibeskattningsdirektivet finns i artikel 22.1 b och 22.5 b.

## Tillkommande tilläggsskattebelopp

### 19 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 29.1 i direktivet.

Av paragrafen framgår när en justering ska göras för ett tidigare räkenskapsår enligt vissa andra bestämmelser i lagen. Vilka bestämmelser som avses anges i paragrafen. Paragrafen gäller endast omräkning enligt dessa paragrafer och inte andra rättelser eller korrigeringar avseende ett tidigare räkenskapsår. I dessa fall ska tillkommande tilläggsskattebelopp beräknas enligt 20–21 §§.

### 20 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 29.1 i direktivet.

*Första stycket* innehåller en hänvisning till 3 kap. 1 §. Tillkommande tilläggsskattebelopp ska hänföras till det räkenskapsår då omräkningen genomförs.

Enligt *andra stycket* ska beräkningen av effektiv skattesats och tilläggsskattebeloppet för en stat vid en omräkning för ett tidigare räkenskapsår göras enligt de allmänna reglerna. Detta innebär att avdrag för substansbelopp kan beaktas.

### 21 §

Paragrafen motsvarar artikel 29.2 i direktivet.

Paragrafen blir tillämplig när det för det räkenskapsår då omräkning genomförs inte finns någon justerad nettovinst för staten. För att i dessa fall säkerställa att en moderenhets andel av ett tilläggsskattebelopp enligt 6 kap. 4 § kan beräknas ska den justerade vinsten ökas med tilläggsskattebeloppet dividerat med minimiskattesatsen. Eventuell justerad förlust ska inte beaktas.

Om justerad vinst ska hänföras till en koncernenhet även enligt 22 § ska vinsterna läggas samman.

## 22 §

Paragrafen motsvarar artikel 29.3 i direktivet.

Enligt *första stycket* blir paragrafen tillämplig då ytterligare tilläggs-skattebelopp ska betalas enligt 3 kap. 37 §. Av den bestämmelsen framgår att ett sådant tilläggs-skattebelopp som uppkommit på grund av permanenta skillnader ska fördelas till den koncernenhet som genererat den permanenta skillnaden. Tillkommande tilläggs-skattebelopp fördelas alltså endast till vissa koncernenheter.

I *andra stycket* anges de närmare grunderna för fördelningen.

För att säkerställa att en moderenhets andel av ett tilläggs-skattebelopp enligt 6 kap. 4 § kan beräknas även då ytterligare tilläggs-skattebelopp ska betalas enligt 3 kap. 37 § fördelas en justerad vinst till koncernenheterna enligt *tredje stycket*. Denna justerade vinst motsvarar tilläggs-skattebeloppet enligt denna bestämmelse dividerat med minimiskattesatsen. Eventuell justerad förlust ska inte beaktas.

Om justerad vinst ska hänföras till en koncernenhet även enligt 21 § ska vinsterna läggas samman.

## 23 §

Paragrafen motsvarar artikel 29.4 i direktivet.

Paragrafen ger förutsättningar för att beräkna andelen av en koncernenhets tilläggs-skattebelopp enligt 6 kap.

## Justering av skattekostnad

## 24 §

Bestämmelserna om justering av skattekostnad i 24–28 §§ motsvarar reglerna i artikel 25 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 4.6.1–4.6.4 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas det fall att skattekostnaden ändras för ett tidigare år genom justeringar i räkenskaperna.

Konsekvenserna blir olika om det är en ändring som innebär att skattekostnaderna ökar eller minskar för det tidigare året.

Ökar skattekostnaderna ska ett belopp motsvarande ökningen läggas till de medräknade skatterna för det innevarande året. Några konsekvenser för tidigare år får det inte. Detta framgår av *första stycket*.

Minskar skattekostnaderna är huvudregeln, som framgår av *andra stycket*, att det ska räknas fram ett tillkommande tilläggsskattebelopp. Detta belopp ska läggas till tilläggsskattebeloppen för det innevarande året. Det innebär således en slags retroaktiv beskattning som utlöses av ändringen i räkenskaperna. För tydlighets skull bör det framhållas att detta alltså inte innebär att det ska fattas något nytt beslut för det tidigare året. Förfarandereglerna som gäller omprövning saknar alltså intresse i detta sammanhang.

### 25 §

Av paragrafen framgår att den rapporterade enheten kan välja att låta en oväsentlig minskning av skattekostnaden påverka det innevarande året i stället för justeringsåret. En minskning av skattekostnaden är oväsentlig om minskningarna sammantaget understiger en miljon euro.

### 26 §

I paragrafen behandlas det fallet att skattesatsen i staten sänks så att den understiger minimiskattesatsen. Om det leder till att den uppskjutna skattekostnaden förändras ska förändringsbeloppet hanteras enligt 24 §. Hur det ska hanteras blir alltså beroende av om skattekostnaden ökar eller minskar.

### 27 §

Enligt 3 kap. 34 § 6 ska effekter som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras allmänt tas bort vid bestämningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Bestämmelsen i 4 kap. 27 § syftar till att hantera konsekvenserna av den allmänna bestämmelsen i den särskilda situation då senare ändringar i en nationell skattesats bör få beaktas.

I bestämmelsens *första stycke* anges att den uppskjutna skattekostnaden som följer av en ändring av skattesatsen ska behandlas enligt 24 § det år då skatten betalas. Liksom i det fall som avses i 26 § är det alltså avgörande om skattekostnaderna ökar eller minskar.

För att effekten totalt sett ska bli korrekt måste såväl förändring av den uppskjutna skatten som betalning beaktas. Effekterna illustreras i kommentaren till modellreglerna (s. 113–114, punkt 130–31).

Av *andra stycket* framgår att justeringen inte får överstiga den justerade skattekostnaden beräknad enligt minimiskattesatsen.

## 28 §

Om mer än en miljon euro i en koncernenhets aktuella skattekostnad som ingår i de medräknade skatterna inte betalas inom tre år från räkenskapsårets utgång ska tilläggsskattebeloppet räknas om och de belopp som är obetalda tas bort från skattekostnaden.

## 5 kap. Undantag

### Vad kapitlet innehåller

#### 1 §

Paragrafen anger vilka bestämmelser som finns i kapitlet och saknar motsvarighet i direktivet.

### Substansbelopp

#### *Grundläggande bestämmelse om substansbelopp*

#### 2 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 28.2 och 9 i direktivet.

Paragrafen hänvisar till 2 kap. 18 § som anger hur den överskjutande vinsten ska beräknas. Begreppet är centralt vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet enligt 3 kap. Substansbeloppet påverkar den överskjutande vinsten.

Substansbeloppet beräknas genom att lägga samman personalkostnader enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar enligt 4 § för varje koncernenhet som hör hemma i den aktuella staten. Detta inkluderar dock inte investeringsenheter.



Substansbeloppet beräknas stat för stat. Om substansbeloppet överstiger det justerade resultatet för en stat kommer det inte att uppstå någon överskjutande vinst. Det kommer då inte att beräknas någon tilläggs-skatt för året, om det inte finns ytterligare tilläggs-skatt enligt 4 kap. 19–22 §§. Substansbelopp som överstiger justerat resultat under året kan inte föras framåt eller bakåt i tiden för att dras av mot det justerade resultatet för ett annat år.

Avdrag för substansbelopp behandlas i avsnitt 7.2.

### *Personalkostnader*

#### 3 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.1 a–b och 3.

I *första stycket* anges hur personalkostnaderna beräknas för en koncernenhet. Kostnaderna avser heltids- och deltidanställda vid en koncernenhet. Även oberoende uppdragstagare som deltar i koncernens ordinarie verksamhet under koncernens ledning och kontroll omfattas, inklusive anställda hos bemanningsföretag. Endast fysiska personer kan vara oberoende uppdragstagare. Anställda hos en underleverantör anses inte vara en oberoende uppdragstagare.

Personalkostnader inkluderar utgifter för ersättning till anställda, inklusive löner och andra utgifter som ger en direkt och separat personlig förmån till den anställde, såsom sjukförsäkring och pensionsavgifter. Därutöver omfattas även socialavgifter. Även belopp som tas upp till förmånsbeskattning omfattas.

Av *andra stycket* framgår att vissa personalkostnader inte ska ingå i de personalkostnader som beaktas enligt första stycket.

Enligt *första punkten* ingår inte personalkostnader som lagts till balansvärdet på materiella anläggningstillgångar. Sådana kostnader kommer att beaktas vid beräkningen enligt 4 §. Personalkostnader som balanseras till andra materiella tillgångar, inklusive inventarier, ska ingå i beräkningen enligt första stycket.

Enligt *andra punkten* ingår inte personalkostnader som hänförs till resultat som undantas från beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §, alltså resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet. Detta gäller personalkostnader hänförliga till resultat som inte överstiger det tak som anges i 15 § andra stycket. Resultat som överstiger taket är inte undantaget från

beräkningen av det justerade resultatet och personalkostnader hänförliga till detta resultat ska ingå i beräkningen.

Hur stor del av kostnaderna som ska hänföras till undantagen verksamhet ska bedömas enligt samma principer som anges i 15 §. Kostnader som direkt hänför sig till internationell sjöfart eller verksamhet som kompletterar sådan verksamhet och som understiger taket i 15 § andra stycket ska inte ingå i beräkningen enligt första stycket. Kostnader som inte direkt kan hänföras till någon verksamhet ska fördelas mellan internationell sjöfart, verksamhet som kompletterar sådan verksamhet och annan verksamhet i förhållande till hur stor andel av det totala resultatet som utgörs av internationell sjöfart.

### *Materiella anläggningstillgångar*

#### *4 §*

Paragrafen motsvarar artikel 28.1 c och 4 i direktivet.

I *första stycket* anges hur beloppet för materiella anläggningstillgångar ska beräknas för en koncernenhet.

Materiella anläggningstillgångar är sådana tillgångar som innehas av en koncernenhet i syfte att användas i produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster under mer än en redovisningsperiod. Sådana tillgångar inkluderar byggnader, maskiner, datorer och annan kontorsutrustning, motorfordon, möbler och inventarier samt fast egendom.

Naturresurser i *första punkten* kan vara olje-, gas- eller mineralfyndigheter. Även virkesområden omfattas. Dessa tillgångar redovisas vanligtvis på likartat sätt som materiella anläggningstillgångar.

För att undvika olikbehandling mellan koncernenheter som äger och koncernenheter som leasar en tillgång omfattas även en leasetares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen enligt *andra punkten*. Med undantag för leasing av mindre värde och leasingavtal som löper på kort tid redovisas vanligtvis leasade materiella anläggningstillgångar på likartat sätt som materiella anläggningstillgångar som innehas med äganderätt (enligt IFRS).

För leasegivaren ingår inte en utleasad materiell anläggningstillgång i dess underlag för substansbeloppet.

Liknande arrangemang i *tredje punkten* kan vara arrenden eller koncessioner. Genom sådana arrangemang får koncernenheten rättigheter som liknar nyttjanderätt. Om ett arrangemang ger sådana rättigheter att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser utgör de materiella anläggningstillgångar. Detta gäller oavsett om de är behandlade som immateriella tillgångar i koncernredovisningen.

Om rätten att använda tillgången är förenad med möjlighet för koncernenheten att ta ut vägtullar eller avgifter, till exempel genom ett separat serviceavtal, ska sådana inkomster inte ingå i beloppet för materiella anläggningstillgångar.

För ytterligare kommentar till vad som avses med begreppet i tredje punkten, se OECD:s kommentar till modellreglerna, s. 123.

Den materiella anläggningstillgången ska beaktas i den stat där den koncernenhet som äger den hör hemma eller, när det gäller lease-tagare eller den som innehar licens eller liknande arrangemang, i den stat där den som har nyttjanderätt till tillgången hör hemma.

I *andra stycket* anges två poster som inte ska ingå i beräkningen enligt första stycket.

Enligt *första punkten* ingår inte balansvärdet på fast egendom som innehas för försäljning, leasing eller investeringar.

Om en koncernenhet äger fast egendom i syfte att få hyresinkomster eller en värdestegring ska värdet av sådana investeringar inte ingå i beräkningen enligt första stycket. Sådana investeringar redovisas i många fall också separat. Fastigheter som koncernenheten besitter och som direkt eller indirekt används i produktionen av varor eller tjänster kommer dock att beaktas i beräkningen.

Fast egendom som inte kontinuerligt används i verksamheten, utan som en koncernenhet innehar i syfte att sälja, är inte en indikation på någon faktisk verksamhet i en stat. Sådan egendom ska inte föranleda ett högre substansbelopp. Med att egendomen innehas för försäljning avses att den måste vara tillgänglig för omedelbar försäljning i befintligt skick. Försäljningen får endast vara föremål för sedvanliga villkor vid försäljning av dylika tillgångar. En försäljning ska vidare vara högst sannolik. Även sådana investeringar redovisas i många fall separat.

Enligt *andra punkten* ingår inte balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används för att erhålla inkomster som undantas från beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §, alltså resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet. Sådana tillgångar kan vara skepp och annan maritim utrustning eller infrastruktur. Detta gäller upp till inkomsttaket i 15 § andra stycket. Balansvärdet för materiella anläggningstillgångar som används för att generera resultatet måste exkluderas i proportion till det exkluderade resultatet, det vill säga baserat på förhållandet mellan resultat under taket och det totala resultatet.

## 5 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.5 i direktivet.

I paragrafen anges vad som avses med balansvärdet i 4 §. Värdet i koncernredovisningen avser värdet efter att justeringar har gjorts för bland annat koncerninterna försäljningar. Detta medför att substansbeloppet grundas på kostnader för att förvärva tillgångar från icke relaterade parter och återspeglar koncernens faktiska investeringar i relevanta tillgångar. Utan dessa justeringar skulle investeringar kunna överdrivas eller underskattas.

Värdet för varje tillgång är genomsnittet av balansvärdet vid ingången av räkenskapsåret och balansvärdet vid utgången av räkenskapsåret. Om en koncernenhet förvärvar eller avyttrar en tillgång under räkenskapsåret kommer dess balansvärde att vara noll vid ingången av räkenskapsåret respektive vid utgången av året. Detta medför att sådana tillgångar värderas till hälften under det år de förvärvas eller avyttras vad gäller substansbeloppet.

### *Fast driftställe*

## 6 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.6 i direktivet.

Paragrafen behandlar koncernenheter som är fasta driftställen.

Enligt *första stycket* ska personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som ingår i ett fast driftställes separata räkenskaper

enligt 7 kap. 19–21 §§ beaktas i beräkningen enligt 3–4 §§ för det fasta driftstället.

Vidare krävs enligt första stycket att personal och tillgångar finns i den stat där det fasta driftstället hör hemma. Vad som avses med detta uttryck framgår av kommentaren till 3–4 §§. Om personal och tillgångar inte finns i samma stat som det fasta driftstället ska de inte inkluderas i beräkningen av undantagen för det fasta driftstället.

Personalkostnader och materiella anläggningstillgångar kan inte hänföras till ett sådant fast driftställe som avses i 7 kap. 17 § 4.

Av *andra stycket* framgår att personalkostnader och materiella anläggningstillgångar kan hänföras till antingen ett fast driftställe eller dess huvudenhet. Om kostnaderna och tillgångarna hänförs till ett fast driftställe enligt första stycket ska de inte också beaktas vid beräkningen enligt 3–4 §§ för huvudenheten. Samma kostnader och tillgångar ska inte beaktas vid mer än ett tillfälle.

Att det justerade resultatet för ett fast driftställe fördelas till dess huvudenhet enligt 7 kap. 24 § medför inte någon förändring av om anställda eller tillgångar ska hänföras till ett fast driftställe. Om dessa finns i den stat där det fasta driftstället hör hemma ska de hänföras till det fasta driftstället och inte till huvudenheten.

I *tredje stycket* anges att personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar hos ett fast driftställe i vissa fall ska undantas från beräkningen enligt 3–4 §§, om det fasta driftställets inkomster helt eller delvis undantas från det redovisade respektive justerade resultatet i enlighet med artikel 7 kap. 6 eller 16 §. Om inkomsten delvis undantas ska personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar minskas i motsvarande mån. På detta sätt kommer personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar som används för att generera inkomst som undantas från det justerade resultatet inte att beaktas vid beräkningen av substansbeloppet.

### *Delägarbeskattade enheter*

#### 7 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.7 första stycket a i direktivet.

Paragrafen behandlar hur personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar som tas upp i en delägarbeskattad enhets årsredovisning ska hanteras.

Av *första stycket* framgår att personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar i första hand ska fördelas till ett fast driftställe enligt 6 §. Om det inte finns förutsättningar för en sådan fördelning ska de fördelas till en delägarbeskattad enhets ägarenheter. Detta kräver dock att de finns i den stat där ägarenheten hör hemma.

Enligt *andra stycket* ska fördelningen göras i proportion till det belopp som fördelats på ägarenheterna i enlighet med 7 kap. 9 § andra stycket. Samma andel av resultatet som fördelas enligt den bestämmelsen ska gälla för fördelningen av personalkostnader respektive beloppet för materiella anläggningstillgångar.

Paragrafen gäller skattetransparenta enheter, såsom ett handelsbolag. De får inte vara moderföretag. För moderföretag gäller 8 §.

## 8 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.7 första stycket b.

Paragrafen gäller delägarbeskattade enheter som är moderföretag. Personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar som tas upp i moderföretagets redovisning ska fördelas till moderföretaget enligt samma principer som anges i 7 kap. 12–13 §§, om de finns i en stat där den delägarbeskattade enheten hör hemma.

## 9 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.7 andra stycket.

Enligt paragrafen ska alla personalkostnader och materiella anläggningstillgångar i en delägarbeskattad enhet som inte kan fördelas enligt 7 eller 8 § undantas från koncernens beräkningar av substansbeloppet.

## *Statslösa enheter*

## 10 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.8 i direktivet och behandlar statslösa koncernenheter.

*Val att inte göra avdrag för substansbeloppet*

### 11 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 28.2 i direktivet.

Den rapporterande enheten kan välja att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet. Valet att inte tillämpa avdraget gäller för varje stat för sig. Den rapporterande enheten gör valet genom att låta bli att göra avdraget i tilläggsskatterapporten. Den rapporterande enheten behöver inte uttryckligen uttala att den gjort valet, utan det är underförstått att enheten har gjort valet om det framgår av beräkningen av överskjutande vinst.

Efter att tilläggsskatterapporten har lämnats in kan valet inte återkallas. Koncernen är inte bunden av sitt val under mer än ett räkenskapsår i taget, utan kan välja att tillämpa avdraget för substansbeloppet under senare räkenskapsår. Ytterligare bestämmelser om valet finns i 10 kap. 6 och 8 §§.

## Undantag för verksamhet av begränsad betydelse

### 12 §

Paragrafen motsvarar artikel 30.1 i direktivet.

Tilläggsskattebeloppet för koncernen i en stat ska anses vara noll när koncernenheterna i staten uppfyller de båda villkor som anges i paragrafen och då den rapporterande enheten väljer att tillämpa undantaget för verksamhet av begränsad betydelse.

Enligt *första punkten* ska koncernens genomsnittliga intäkt för staten vara lägre än tio miljoner euro.

Enligt *andra punkten* ska koncernens genomsnittliga justerade resultat för staten vara lägre än en miljon euro.

För beräkningen ska intäkterna respektive resultatet hos samtliga koncernenheter som hör hemma i staten läggas samman. Intäkter respektive justerat resultat hos minoritetsägda koncernenheter ingår i beräkningen.

Den rapporterande enheten rapporterar valet att tillämpa undantaget för verksamhet av begränsad betydelse i tilläggsskatterapporten. Valet gäller för ett räkenskapsår i taget enligt 10 kap. 6 och 8 §§.

Undantag för verksamhet av begränsad betydelse behandlas i avsnitt 7.3.

## 13 §

Paragrafen motsvarar artikel 30.2–4 i direktivet.

*Första stycket* behandlar vad som avses med genomsnittlig intäkt. Intäkterna utgörs av summan av alla intäkter för koncernenheterna i staten, efter eventuella justeringar i enlighet med vad som föreskrivs i lagen. För en närmare beskrivning av vilka justeringar som påverkar respektive inte påverkar intäkten, se kommentaren till modellreglerna, s. 131–132. Genomsnittet avser tre räkenskapsår.

*Andra stycket* behandlar vad som avses med genomsnittligt justerat resultat. Det justerade resultatet för koncernenheter i en stat erhålls genom att dra bort den sammanlagda justerade förlusten för koncernenheterna från den sammanlagda justerade vinsten för dem. Om resultatet är noll eller negativt är statens justerade resultat en förlust. Genomsnittet avser tre räkenskapsår.

*I tredje stycket* anges att i vissa fall ska ett eller flera räkenskapsår undantas från genomsnittsberäkningen i första stycket. Det avser räkenskapsår då det inte har funnits koncernenheter med vare sig intäkt eller justerad förlust i aktuell stat. Det kan handla om räkenskapsår då koncernen inte har haft några koncernenheter eller endast vilande koncernenheter i staten i fråga. Det är då lagen träder i kraft finns det inte heller koncernenheter med intäkt eller förlust något föregående räkenskapsår, varför dessa räkenskapsår ska undantas från beräkningen.

Om koncernen förvärvar en koncernenhet under något av de räkenskapsår som genomsnittet avser ska denna enhets intäkt och justerade resultat inte beaktas för räkenskapsår innan förvärvet. Om en koncernenhet lämnar koncernen ska denna enhets intäkt och justerade resultat beaktas för räkenskapsår innan enheten lämnar koncernen.

Om räkenskapsåret är kortare än tolv månader ska intäkt och justerat resultat justeras i motsvarande mån.

Om effektiv skattesats för ett räkenskapsår ska justeras i efterhand kan det påverka beräkningen av intäkt och justerat resultat. Om justeringen resulterar i att intäkten och resultatet sänks ska det inte leda till att koncernen tillämpar undantaget för verksamhet av begränsad betydelse under det räkenskapsåret. Om justeringen däremot resulterar i att undantaget inte längre är tillämpligt på grund av att förutsättningarna i 12 § inte längre är uppfyllda ska den rapporterade enheten lämna all nödvändig information i tilläggsskatte-rapporten för relevant räkenskapsår, utan att tillämpa undantaget.



## 14 §

Paragrafen motsvarar artikel 30.5 i direktivet. Paragrafen behandlar statslösa koncernenheter och investeringsenheter.

## Undantag för internationell sjöfartsverksamhet

*Resultat som inte ska tas med*

## 15 §

Paragrafen motsvarar artikel 17.2 och 4 i direktivet

I *första stycket* anges att ett resultat från internationell sjöfart eller från verksamhet som kompletterar sådan verksamhet inte ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet. Detta gäller endast under förutsättning att koncernenheten kan visa att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs inom den stat där enheten hör hemma.

Med strategisk förvaltning avses exempelvis att förfoga över tillgångar, att besluta om utgifter, att tilldela omfattande kontrakt, att ingå avtal kring strategiska allianser och gemensam pool av fartyg samt att besluta om etableringar i utlandet. Relevanta faktorer i bedömningen är var beslutsfattare hör hemma, inklusive senior ledningspersonal, var styrelsemöten äger rum, inklusive operativa möten, samt var ledningspersonal och nyckelmedarbetare är bosatta.

Med kommersiell förvaltning avses att planera färdvägar, ta emot bokningar för frakt eller passagerare samt att hantera försäkringar, finansiering, proviantering och utbildning. Relevanta faktorer i bedömningen är hur många av de anställda i staten som utför sådana arbetsuppgifter, hur deras logi i staten ser ut och var nyckelmedarbetare är bosatta.

Undantaget kan gälla fartyg som transporterar passagerare eller gods i internationell trafik, oavsett om fartygen ägs, hyrs eller på annat sätt står till koncernenhetens förfogande. Frågan om strategisk och kommersiell förvaltning bedrivs i en stat måste avgöras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Härvid ska såväl strategisk och kommersiell förvaltning inom staten såväl som i andra stater beaktas. Vilken stat som är flaggstat har inte i sig någon betydelse för bedömningen. En flaggstat kan dock ställa sådana krav på verksamheten att kravet är uppfyllt.

*Andra stycket* sätter ett tak för hur stor del av resultatet från kompletterande verksamhet som kan undantas vid beräkningen av det justerade resultatet enligt första stycket. I denna del ska bedömningen göras utifrån samtliga koncernenheter i staten. En koncernenhet behöver beräkna resultatet för sjöfartsverksamhet separat från resultatet för den kompletterande verksamheten.

Den del av resultatet från kompletterande verksamhet som överstiger taket ska ingå i beräkningen av det justerade resultatet. Detta resultat ska fördelas mellan koncernenheter i staten i proportion till deras andel av det totala resultatet från kompletterande verksamhet i staten.

Undantag för internationell sjöfartsverksamhet behandlas i avsnitt 7.4.

### *Kostnader som inte ska tas med*

#### 16 §

Paragrafen motsvarar artikel 17.5–6 i direktivet.

Paragrafen behandlar de kostnader från internationell sjöfartsverksamhet och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet som ska beaktas när det justerade resultatet beräknas enligt 15 §.

Kostnader som direkt hänför sig till aktuell verksamhet ska fördelas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet för att beräkna koncernenhetens nettoresultat från sådan verksamhet.

Direkta kostnader kan avse driftkostnader för ett fartyg, såsom personalkostnader, bränslekostnader, underhåll och uppgraderingar samt terminal-, stuveri- och hamnkostnader. Det kan även avse avskrivningskostnader för fartyg och annan maritim utrustning och infrastruktur, utgifter för hyra av fartyg eller fraktcontainrar, lasthantering eller andra kostnader.

Med indirekta kostnader avses alla kostnader som inte är direkt hänförliga till verksamheten. Sådana kostnader ska fördelas mellan koncernenhetens internationella sjöfartsverksamhet och övrig verksamhet i proportion till dess inkomster från internationell sjöfartsverksamhet dividerat med dess inkomster från övrig verksamhet.

Resultatet från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska enligt 18–19 §§ beräknas till ett nettoresultat. Nettoresultatet undantas från beräkningen av det justerade

resultatet. Enligt denna paragraf ska alla direkta och indirekta kostnader som kan hänföras till en koncernenhets resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet och som dras av vid beräkningen av detta resultat inte också dras av vid beräkningen av det justerade resultatet. Koncernenheten ska endast göra en enda justering av det redovisade resultatet motsvarande den nettovinst eller nettoförlust som ska undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Genom att beräkna inkomsterna från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet separat och därefter dra bort nettoresultatet från beräkningen av det justerade resultatet uppfyller koncernenheten kraven i denna paragraf, oaktat att bruttoinkomsterna och kostnaderna från nämnd verksamhet inkluderas i det redovisade resultatet.

Till den del direkta och indirekta kostnader är hänförliga till resultat från verksamhet som kompletterar internationell sjöfart över den tröskel som anges i 15 § andra stycket ska kostnaderna beaktas vid beräkningen av koncernenhetens justerade resultat, liksom motsvarande vinst.

För exempel på reglernas tillämpning, se kommentaren till modellreglerna, s. 75.

### *Förlust i internationell sjöfartsverksamhet*

#### *17 §*

Paragrafen motsvarar artikel 17.3 i direktivet.

En förlust från internationell sjöfart och från verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska inte tas med i beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet.

### *Vad är resultat från internationell sjöfart?*

#### *18 §*

Paragrafen motsvarar artikel 17.1 a i direktivet.

Resultat från internationell sjöfart är nettoresultatet för en koncernenhet från sådana verksamheter som anges i bestämmelsen, om verksamheten inte sker i inlandet i den stat där koncernenheten hör hemma. Vattendrag i inland utgörs av floder, kanaler och sjöar.

I kommentaren till modellreglerna finns ytterligare ledning kring vilka verksamheter som avses, s. 71–72.

*Vad är resultat från kompletterande verksamhet?*

### 19 §

Paragrafen motsvarar artikel 17.1 b i direktivet.

Resultat från kompletterande verksamhet till internationell sjöfart är nettoresultatet för en koncernenhet från sådana verksamheter som anges i bestämmelsen, under förutsättning att de huvudsakligen bedrivs i samband med transport av passagerare eller gods i internationell trafik.

I kommentaren till modellreglerna finns ytterligare ledning kring vilken verksamhet som avses, s. 72–73.

## 6 kap. Huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt

### Huvudregeln

#### *Moderföretag*

### 1 §

Paragrafen motsvarar artikel 5, 9.1 och 9.3 i direktivet.

Paragrafen ger uttryck för den *top-down approach* som är en grundprincip i reglerna om internationell tilläggsbeskattning. Tilläggsbeskattning av en lågbeskattad koncernenhet ska ske så högt upp i ägarkedjan som möjligt. Huvudregeln ska i första hand tillämpas på koncernens moderföretag.

Moderföretag definieras i 2 kap. 10 §.

Enligt *första stycket* har ett svenskt moderföretag, som inte är en undantagen enhet, en skyldighet att betala sin andel av det tilläggs-skattebelopp som beräknas enligt 3 kap. för en lågbeskattad koncernenhet. Skattskyldigheten avser lågbeskattade koncernenheter som moderföretaget har ett ägarintresse i, oavsett var dessa hör hemma. De kan alltså höra hemma i Sverige, i en annan stat eller vara statslösa. Moderföretagets ägarintresse kan vara såväl direkt som indirekt.

Det har inte någon betydelse hur stor ägarandel moderföretaget har i den lågbeskattade koncernenheten, så länge enheten uppfyller förutsättningarna för att vara en koncernenhet.

Skattskyldigheten omfattar lågbeskattade koncernenheter oavsett om moderföretaget har ett ägarintresse i dem endast under del av beskattningsåret eller om ägandeförhållandet består under hela beskattningsåret. Det innebär att skattskyldigheten gäller lågbeskattade koncernenheter som har förvärvats eller sålts under beskattningsåret. Hur stor del av året koncernenheten har ägts av moderföretaget har inte betydelse för om tilläggs katt ska betalas avseende enheten, men det påverkar beräkningen av tilläggs katten enligt 3 kap.

Moderföretaget ska betala en andel av tilläggs kattebeloppet som svarar mot dess direkta eller indirekta ägarintresse i den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst. I 4 § anges hur denna andel ska beräknas.

I *andra stycket* anges att skattskyldigheten även avser moderföretaget självt, om moderföretaget är lågbeskattat. Moderföretaget ska då betala hela tilläggs kattebeloppet för den egna enheten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.3.

### *Mellanliggande moderenheter*

#### 2 §

Paragrafen motsvarar artikel 6, 7 och 50.2 första stycket i direktivet.

Enligt paragrafen ska huvudregeln i vissa fall tillämpas på en mellanliggande moderenhet i Sverige. Mellanliggande moderenhet definieras i 2 kap. 12 §. Om huvudregeln ska tillämpas på en mellanliggande moderenhet ska den tillämpas på det sätt som beskrivs i 1 § och moderenhetens andel av tilläggs katten ska beräknas enligt 4 §.

Det krävs inte att en mellanliggande moderenhet har ett visst ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten för att huvudregeln ska tillämpas på den. Det räcker att moderenheten har ett ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten och att båda enheterna ingår i samma koncern.

En mellanliggande moderenhet ska betala sin andel av tilläggs kattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet om inte något av undantagen i första eller andra punkten är tillämpligt.

Enligt *första punkten* är en mellanliggande moderenhet inte skyldig att betala tilläggs katt för en lågbeskattad koncernenhet om moder-

företaget eller en annan mellanliggande moderenhet med ett bestämmande inflytande över moderenheten omfattas av en huvudregel. Detta är ett uttryck för att huvudregeln ska tillämpas så högt upp i ägarkedjan som möjligt.

Bestämmande inflytande definieras i 2 kap. 14 §.

Med uttrycket ”omfattas av en huvudregel” avses att nationell skattelag i den stat där moderenheten hör hemma kräver att moderenheten tillämpar en huvudregel. Om den stat där moderenheten hör hemma har beslutat att införa en regel motsvarande en huvudregel, men regeln ännu inte har trätt i kraft, omfattas inte moderenheter i den staten av någon huvudregel.

En undantagen enhet omfattas inte av en huvudregel. Första punkten omfattar alltså även de fall då moderföretaget är en undantagen enhet. I dessa fall ska huvudregeln tillämpas på en mellanliggande moderenhet.

Enligt *andra punkten* är en mellanliggande moderenhet inte heller skyldig att betala tilläggsskatt för en lågbeskattad koncernenhet om dess moderföretag är undantaget från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i direktivet. Undantaget i artikel 50 gäller medlemsstater där högst tolv moderföretag som faller inom direktivets tillämpningsområde hör hemma och endast under de sex räkenskapsår som infaller närmast efter den 31 december 2023.

Andra punkten är nödvändig för att uppfylla direktivets föreskrift i artikel 6 att huvudregeln endast ska tillämpas på mellanliggande moderenheter med moderföretag som hör hemma utanför unionen. I de flesta fall gäller i denna situation att ett moderföretag inom unionen omfattas av en huvudregel, eftersom medlemsstaterna är skyldiga att införa en huvudregel och tilläggsbeskatta lågbeskattade koncernenheter såväl inom som utanför den egna staten. I det fall moderföretaget är undantaget från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 skulle dock huvudregeln tillämpas på sådana moderföretags mellanliggande moderenheter, om inte undantaget i andra punkten fanns. Genom undantaget säkerställs att huvudregeln inte tillämpas för mellanliggande moderenheter i de fall enhetens moderföretag är undantaget från att tillämpa huvudregeln enligt artikel 50. Det innebär att eventuella tilläggsskattebelopp i en sådan koncern kommer att tas ut med stöd av kompletteringsregeln.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.3.

*Delägda moderenheter*

## 3 §

Paragrafen motsvarar artikel 8 i direktivet.

Enligt paragrafen ska huvudregeln i vissa fall tillämpas på en delägd moderenhet till en lågbeskattad koncernenhet. Delägd moderenhet definieras i 2 kap. 13 §. Vad som har angetts i kommentaren till 1 § gäller i tillämpliga delar även för en delägd moderenhet.

Det krävs inte att en delägd moderenhet har ett visst ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten för att huvudregeln ska tillämpas på den. Det räcker att moderenheten har ett ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten och att båda enheterna ingår i samma koncern.

En delägd moderenhet är alltid skyldig att betala sin andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet, om den inte i sin helhet ägs av en annan delägd moderenhet som omfattas av en huvudregel. Denna skyldighet finns alltså även om moderföretaget eller någon annan högre placerad moderenhet omfattas av en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten. Vad som avses med ”omfattas av en huvudregel” framgår av kommentaren till 2 §.

Detta avviker från principen att tilläggsskatt ska betalas av en moderenhet så högt upp i ägarkedjan som möjligt. Undantaget syftar till att säkerställa att så stor andel som möjligt av tilläggsskattebeloppet som hänför sig till en koncernenhet tas ut. Bestämmelsen medför att även minoritetsägare får bära en del av skattekostnaden.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.3.

*Beräkning av en moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet*

## 4 §

Paragrafen motsvarar artikel 9.2 i direktivet.

I *första stycket* anges hur moderenhetens andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet ska beräknas. Tilläggsskattebeloppet för en koncernenhet beräknas enligt 3 kap.

I det fall moderenheten äger alla andelar i den lågbeskattade koncernenheten ska moderenheten betala hela tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten. Vid beräkningen av hur stor andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet som

en moderenhet ska betala i andra fall ska moderenheten ta hänsyn till hur stor andel av vinsten, och därmed även av tilläggsskatten, som hänför sig till utomstående ägare. Beräkningen innebär att den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst ska reduceras med den andel av vinsten som är hänförlig till andra ägare. Skillnaden ska sedan divideras med den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst för att få fram moderenhetens andel av den lågbeskattade koncernenhetens tilläggsskattebelopp.

I *andra stycket* anges enligt vilka principer den andel av vinsten som ska hänföras till moderenheten respektive till andra ägare ska beräknas. För moderenheter som inte är moderföretag ska beräkningen göras som om de vore moderföretag. Den skattskyldiga moderenheten ska antas ha upprättat en koncernredovisning enligt de principer i en sådan allmänt erkänd redovisningsstandard som moderföretaget tillämpar (en hypotetisk koncernredovisning). Är det moderföretagets andel av tilläggsskattebeloppet som ska beräknas ska beräkningen göras utifrån den faktiskt upprättade koncernredovisningen. Det är nödvändigt att alla moderenheter inom gruppen tillämpar samma redovisningsprinciper vid fördelningen av tilläggsskatten. Annars kan det inträffa att tilläggsskatten inte tas ut i sin helhet eller att den lågbeskattade inkomsten dubbelbeskattas.

När en hypotetisk koncernredovisning upprättas ska fyra antaganden göras. Enligt *första punkten* ska den lågbeskattade koncernenhetens nettovinst vara lika med dess justerade vinst.

För att en koncernenhet ska vara just en koncernenhet krävs att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över enheten. Den moderenhet som är skattskyldig enligt huvudregeln för den lågbeskattade koncernenheten behöver dock inte ha ett bestämmande inflytande över den lågbeskattade koncernenheten. Om den skattskyldiga moderenheten har ett minoritetsintresse i den lågbeskattade koncernenheten antas enligt *andra punkten* att den ändå har ett sådant bestämmande inflytande över den lågbeskattade koncernenheten att den senares inkomster och utgifter ska konsolideras i den hypotetiska koncernredovisningen. Detta antagande krävs för att den lågbeskattade koncernenhetens samtliga inkomster och utgifter ska beaktas, och inte bara nettovinsten enligt kapitalandelsmetoden. Det är nödvändigt för att kunna bestämma vilken andel av dess inkomster som ska fördelas till andra ägare enligt den aktuella redovisningsstandard.



I en koncernredovisning undantas normalt koncerninterna transaktioner. Enligt *tredje punkten* ska det dock antas att den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst inte i någon del är hänförlig till transaktioner med andra koncernenheter. Det belopp som ska fördelas till en skattskyldig moderenhet är den justerade vinsten, vilket inkluderar inkomster och utgifter som beror på sådana transaktioner.

Enligt *fjärde punkten* ska det slutligen antas att alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt ägs av moderenheten tillhör ägare som inte är koncernenheter. Andra koncernenheter i koncernen med ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten behandlas genom detta antagande på samma sätt som ägare som inte ingår i koncernen. Det säkerställer att endast inkomster som faktiskt är hänförliga till andelar som moderenheten direkt eller indirekt äger ingår i moderenhetens andel.

En moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet beräknas för varje moderenhet för sig, utan hänsyn till andra moderenheters andelar. Av 5 § framgår hur moderenheter ska avräkna tilläggsskatt som ska betalas av andra moderenheter om flera moderenheter i en ägarkedja ska tillämpa huvudregeln i förhållande till samma lågbeskattade koncernenhet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.3.

## *Avräkning*

### 5 §

Paragrafen motsvarar artikel 10 i direktivet och behandlar avräkning av tilläggsskatt enligt huvudregeln.

Fler än en moderenhet i samma ägarkedja kan vara skyldiga att betala en andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet, utan att någon av dem undantas från att tillämpa huvudregeln enligt 2 eller 3 §§. För att förhindra att tilläggsskatt betalas med ett högre belopp än det tilläggsskattebelopp som har beräknats för enheten enligt 3 kap. ska en moderenhet högre upp i ägarkedjan avräkna den andel av tilläggsskatten som en moderenhet lägre ner i ägarkedjan ska betala enligt en huvudregel. Den moderenhet som är lägre placerad i ägarkedjan kan vara direkt eller indirekt ägd av den högre placerade moderenheten. Den högre placerade moderenheten har i dessa

fall alltid ett indirekt ägande i den lågbeskattade koncernenheten genom den eller de andra moderenheterna.

Avräkning kan inte ske med ett högre belopp än den avräknande moderenhetens andel av tillägsskatten som hänför sig till den indirekta ägarandelen för vilken avräkning sker. Avräkning ska ske vid fördelningen av tillägsskatten mellan moderenheterna och inte när tillägsskatten betalas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.3.

## Kompletteringsregeln

### *Kompletterande tillägsskatt*

#### 6 §

Första stycket saknar direkt motsvarighet i direktivet. Andra stycket motsvarar artikel 12.3 och 13.3.

Av första stycket framgår att kompletteringsregeln ska tillämpas på svenska koncernenheter i vissa situationer då tillämpning av huvudregeln inte leder till att tillägsskattebelopp för koncernens samtliga lågbeskattade koncernenheter betalas i sin helhet. Det är dock inte i alla fall som sådan skatt ska betalas, utan ytterligare förutsättningar i 7–11 §§ ska vara uppfyllda. Den tillägsskatt som ska betalas enligt kompletteringsregeln kallas kompletterande tillägsskatt.

Enligt *andra stycket* är investeringsenheter undantagna från att tillämpa kompletteringsregeln.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.4.2.

### *Kompletterande tillägsskatt för svenska koncernenheter*

#### 7 §

Paragrafen motsvarar artikel 12.1 och 13.1 i direktivet.

Paragrafen beskriver när svenska koncernenheter är skattskyldiga för kompletterande tillägsskatt.

Kompletteringsregeln gäller endast multinationella koncerner. Svenska koncernenheter i sådana koncerner är skattskyldiga enligt kompletteringsregeln, om förutsättningarna i paragrafen är uppfyllda. Koncernens samtliga svenska koncernenheter som inte är undantagna

enheter eller investeringsenheter omfattas av skattskyldigheten, oavsett om de är moderenheter eller inte. I 11 § finns bestämmelser om hur skattskyldigheten ska fördelas om det finns mer än en skattskyldig koncernenhet enligt kompletteringsregeln.

För att svenska koncernenheter ska vara skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt krävs enligt *första punkten* att moderföretaget inte omfattas av en huvudregel eller endast omfattas av en huvudregel i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än den stat där den hör hemma. Detta innebär att svenska koncernenheter kan vara skattskyldiga enligt kompletteringsregeln i följande fall:

a) när moderföretaget hör hemma i tredje land och inte omfattas av en huvudregel där,

b) när moderföretaget hör hemma inom en medlemsstat i EU som är undantagen från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i direktivet,

c) när moderföretaget är en undantagen enhet eller

d) när moderföretaget i och för sig hör hemma i en stat som tillämpar en huvudregel, men där huvudregeln endast tillämpas i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än den där moderföretaget hör hemma. I detta fall kan moderföretaget självt vara lågbeskattat.

Enligt *andra punkten* krävs även att kompletterande tilläggsskatt allokeras till de svenska koncernenheterna enligt 9 § för att skattskyldighet ska uppstå.

Skattskyldigheten innebär att den eller de skattskyldiga koncernenheterna ska betala en kompletterande tilläggsskatt på samma sätt som skattskyldiga moderenheter enligt huvudregeln. Den kompletterande tilläggsskatten är en separat skatt som ska betalas av den eller de skattskyldiga koncernenheterna oavsett hur dessa koncernenheter inkomstbeskattas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.4.1–2.

### *Underlaget för att allokera kompletterande tilläggsskatt*

#### 8 §

Paragrafen motsvarar artikel 14.2–4 i direktivet.

Paragrafen beskriver hur underlaget för den kompletterande tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln ska beräknas.

Liksom för huvudregeln är utgångspunkten för skattskyldigheten att ett tilläggsskattebelopp beräknas för en lågbeskattad koncernenhet enligt 3 kap. Enligt kompletteringsregeln utgör samtliga tilläggsskattebelopp som har beräknats för alla lågbeskattade koncernenheter i hela den multinationella koncernen underlaget för kompletterande tilläggsskatt.

Tilläggsskattebeloppen ska justeras enligt punkt 1 och 2 innan de läggs samman. Ett tilläggsskattebelopp kan komma att undantas helt från underlaget, att sänkas med den andel av beloppet som betalas enligt en huvudregel eller att inte påverkas av någon justering överhuvudtaget. De tilläggsskattebelopp som kvarstår efter justeringarna kommer att läggas samman i en pott. Denna pott utgör underlaget för koncernens kompletterande tilläggsskatt. En andel av detta underlag allokeras sedan till svenska koncernenheter enligt 9 §.

Kompletteringsregeln är endast tillämplig om moderföretaget inte omfattas av en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten. Moderföretaget kan dock äga den lågbeskattade koncernenheten genom andra moderenheter som i sin tur omfattas av en huvudregel. Den tilläggsskatt som dessa moderenheter ska betala behöver beaktas.

Enligt *första punkten* ska tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten helt undantas från beräkningen av underlaget för kompletterande tilläggsskatt om moderföretagets ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet helt ägs genom en eller flera moderenheter som samtliga omfattas av en huvudregel.

Bedömningen av om förutsättningar finns för att minska tilläggsskatten till noll ska göras för respektive koncernenhet. Om flera moderenheter i koncernen tillsammans innehar ägarintressena i en lågbeskattad koncernenhet ska det beaktas.

För att tilläggsskatten avseende en lågbeskattad koncernenhet ska kunna minskas till noll måste huvudregeln tillämpas i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten. Om ett moderföretag i och för sig omfattas av en huvudregel i den stat där det hör hemma, men endast i förhållande till koncernenheter som hör hemma i andra stater, ska tilläggsskatt avseende moderföretagets lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget inte minskas till noll. Moderföretaget är i dessa fall inte skattskyldig för tilläggsskatt avseende dessa koncernenheter.

Om moderföretagets ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten inte helt ägs genom moderenheter som omfattas av en huvudregel ska den tilläggsskatt som ska betalas med stöd av en sådan regel dras av från tilläggsskattebeloppet enligt *andra punkten*. Punkten blir tillämplig när moderföretaget har ett större ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten än den eller de moderenheter som omfattas av en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.4.1.

### *Allokering av kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter*

#### 9 §

Paragrafen motsvarar artikel 14.1 och 14.5.

Koncernens kompletterande tilläggsskatt enligt 8 § ska fördelas mellan de stater där koncernen bedriver verksamhet och där koncernenheterna omfattas av en kompletteringsregel. Alla stater där koncernen har koncernenheter som omfattas av en kompletteringsregel ska alltså ingå i beräkningen, om staten inte är undantagen enligt 10 § 6.

Enligt *första stycket* ska en andel av den kompletterande tilläggsskatten allokeras till de svenska koncernenheterna utifrån omfattningen av den verksamhet som koncernen bedriver i Sverige. Tilläggsskatt kan allokeras till svenska koncernenheter även om Sverige för koncernens del skulle vara en lågbeskattad stat.

I *andra stycket* anges den närmare beräkningen för hur stor andel av den kompletterande tilläggsskatten som ska allokeras till svenska koncernenheter. Antalet anställda vid koncernenheter i Sverige ska divideras med antalet anställda i samtliga koncernenheter i stater som tillämpar en kompletteringsregel, inklusive Sverige. Det totala värdet av materiella tillgångar vid koncernenheter i Sverige ska divideras med det totala värdet för materiella tillgångar i samtliga koncernenheter i stater som tillämpar en kompletteringsregel, inklusive Sverige. Dessa båda kvoter ska sedan delas med hälften och läggas samman. Andelen anställda och andelen materiella anläggningstillgångar tillmäts alltså lika vikt genom att det är medelvärdet mellan kvoterna som används i beräkningen.

Genom att multiplicera andelen i 9 § med summan i 8 § erhålls hur mycket kompletterande tilläggsskatt som ska allokeras till svenska koncernenheter. Beräkningen kan sammanfattas i följande formel:

$$T_{sv} = \left( 0,5 \times \frac{L_{sv}}{L_m} + 0,5 \times \frac{K_{sv}}{K_m} \right) \times T$$

Där  $T_{sv}$  är den kompletterande tilläggsskatt som ska allokeras till svenska koncernenheter,  $L_{sv}$  är summan av anställda i svenska koncernenheter i den berörda koncernen,  $L_m$  är antalet anställda i den berörda koncernen i samtliga stater som tillämpar en kompletteringsregel inklusive Sverige,  $K_{sv}$  är det totala värdet för materiella tillgångar i svenska koncernenheter i den berörda koncernen,  $K_m$  är värdet för materiella tillgångar i koncernenheter i den berörda koncernen i samtliga stater som tillämpar kompletteringsregeln inklusive Sverige och  $T$  är den summa som beräknats för den berörda koncernen enligt 8 §.

Ytterligare förutsättningar för tillämpning och tolkning av formeln framgår av 10 §. Om det finns flera skattskyldiga svenska koncernenheter enligt kompletteringsregeln framgår av 11 § hur skattskyldigheten ska fördelas mellan dem.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.4.1.

## 10 §

Paragrafen motsvarar artikel 14.6–8.

I paragrafen anges hur begrepp i 9 § ska tolkas och ytterligare förutsättningar för tillämpningen av 9 §.

Enligt *första punkten* avser uttrycket antalet anställda det totala antalet anställda på heltidsbasis hos samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat. Oberoende uppdragstagare omfattas, under förutsättning att de deltar i koncernenhetens ordinarie verksamhet. Sådana uppdragstagare antas bidra lika mycket till verksamheten som anställda. En heltidsanställd kan vara anställd av flera koncernenheter eller användas av ett fast driftställe och dess huvudenhet.

Samma tillvägagångssätt för att ange antalet anställda bör användas varje år och för alla enheter. Beräkningsmetoden måste innebära att antalet anställda på heltidsbasis kan bedömas för beskattningsåret. Exempelvis kan antalet anställda anges som antalet anställda vid årets utgång eller som ett genomsnitt av antalet anställda under året. Rimlig avrundning eller uppskattning av antalet är tillåtet, så länge

sådana åtgärder inte väsentligen förändrar fördelningen av anställda över stater.

Enligt *andra punkten* avses med värdet av materiella tillgångar det bokförda nettovärdet.

Materiella tillgångar omfattar de materiella tillgångarna för alla koncernenheter som hör hemma i en stat. Det omfattar inte likvida medel eller motsvarande och inte heller immateriella eller finansiella tillgångar.

Materiella tillgångar är en bredare definition än materiella anläggningstillgångar i 5 kap. 4 §. Materiella tillgångar inkluderar fastigheter som innehas för investering, försäljning eller uthyrning. Det inkluderar även materiella tillgångar som används i en koncernenhets internationella sjöfartsverksamhet eller verksamhet som kompletterar sådan verksamhet. Det kan handla om skepp, annan sjöfartsutrustning eller maritim infrastruktur. Till skillnad från vad som krävs för materiella anläggningstillgångar i 5 kap. 4 § behöver tillgångarna inte heller finnas i samma stat som koncernenheten.

Bokfört nettovärde för materiella tillgångar definieras i 2 kap. 23 §.

Antalet anställda och materiella tillgångar i en stat inkluderar eventuella sådana som hänförs till ett fast driftställe. Av *tredje punkten* framgår att materiella tillgångar ska hänföras till ett fast driftställe om de ingår i driftställets räkenskaper enligt 7 kap. 19–21 §§. Detsamma gäller för anställda om personalkostnaderna redovisas i det fasta driftställets räkenskaper. Tillgångar och anställda som hänförs till ett fast driftställe ska inte samtidigt hänföras till huvudenheten.

Vid bedömningen av till vilken stat anställda ska hänföras beaktas var den enhet som har personalkostnaderna för den anställde hör hemma. Var den anställde utför sitt arbete har inte någon betydelse. Detta skiljer sig från vad som gäller för substansbeloppet i 5 kap. 3 §. Vilka arbetsuppgifter den anställde utför har inte heller betydelse för bedömningen av till vilken koncernenhet en anställd ska hänföras.

Enligt *fjärde punkten* ska tillgångar och anställda som är hänförliga till en investeringsenhet inte beaktas i beräkningen.

Av *femte punkten* framgår att anställda och bokfört nettovärde av materiella tillgångar i en delägarbeskattad enhet i första hand ska hänföras till ett fast driftställe enligt punkt 3. Om den delägarbeskattade enheten inte har något fast driftställe ska dess anställda och materiella tillgångar hänföras till koncernenheter som hör hemma i den

stat där den bildades, oavsett om dessa äger den delägarbeskattade enheten eller inte.

Om det inte finns några koncernenheter i den stat där den delägarbeskattade enheten bildades undantas dess anställda och materiella tillgångar från formelns tillämpningsområde.

Enligt *sjätte punkten* ska anställda och materiella tillgångar hänförliga till en stat helt undantas från beräkningen om tilläggsskatt som tidigare har allokerats till staten ännu inte har tagits ut i sin helhet. Så kan bli fallet om en stat har utformat kompletteringsregeln på det sättet att tilläggsskatten tas ut genom att avdrag vägras mot den beskattningsbara inkomsten. Om vägrade avdrag inte medför att den allokerade tilläggsskatten kan tas ut omedelbart ska tilläggsskatten föras framåt i tiden och vara föremål för vägrat avdrag kommande beskattningsår. Situationen kommer alltså inte att uppstå för Sveriges del.

Ytterligare tilläggsskatt ska inte allokeras till en stat innan den tilläggsskatt som tidigare allokerats till staten orsakat en skattekostnad. Anställda och materiella tillgångar hos koncernenheter i en sådan stat ska undantas från formelns tillämpningsområde.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.4.1.

### *Fördelning av kompletterande tilläggsskatt mellan svenska koncernenheter*

#### *11 §*

Paragrafen har inte någon motsvarighet i direktivet.

Paragrafen beskriver hur skattskyldigheten för kompletterande tilläggsskatt ska fördelas mellan svenska koncernenheter om det finns flera sådana skattskyldiga enheter. Detta regleras inte i direktivet.

I det fall det endast finns en skattskyldig svensk koncernenhet ska den enheten betala hela den kompletterande tilläggsskatten. I det fall det finns fler än en skattskyldig svensk koncernenhet ska tilläggsskatten fördelas mellan dessa enheter utifrån respektive enhets andel av anställda och materiella anläggningstillgångar i Sverige. Detta framgår av *första stycket*. Värdena för anställda och materiella anläggningstillgångar enligt 9–10 §§ ska alltså användas vid fördelningen, men endast avseende svenska koncernenheter.

Enligt *andra stycket* ska kompletterande tilläggsskatt i sista hand fördelas till ett fast driftställe. Detta gäller då det inte finns några



andra koncernenheter i Sverige. Enligt 1 kap. 3 § har huvudenheten för det fasta driftstället i dessa fall ansvaret för betalning av skatten.

Vid bedömningen av om en svensk koncernenhet är skattskyldig tas inte någon hänsyn till den enskilda koncernenhetens resultat.

De svenska koncernenheterna kan gemensamt ansöka om att en av dem ska vara ensamt skattskyldig för tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln. Detta framgår av 10 kap. 12 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.4.3 och 10.3.2.

## Undantag

### 12 §

Paragrafen motsvarar artikel 49.1 och delvis 49.4 i direktivet.

Av *första stycket* framgår att ett moderföretag eller en moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet i vissa fall inte ska beräkna någon effektiv skattesats eller något tilläggsskattebelopp för svenska koncernenheter.

Det gäller enligt *första punkten* de första fem åren av en multinationell koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Begreppet definieras i 14 §. Enligt *andra punkten* omfattas även koncerner vars samtliga koncernenheter hör hemma i Sverige av undantaget under de första fem år som koncernen omfattas av denna lag.

Undantaget gäller för respektive räkenskapsår som förutsättningarna för undantaget är uppfyllda.

Enligt *andra stycket* inleds femårsperioden i första punkten det räkenskapsår då koncernen för första gången uppfyller kraven i 1 kap. 4 §. Undantaget gäller för respektive räkenskapsår som förutsättningarna för undantaget är uppfyllda. En koncern kan endast vara i den inledande fasen av internationell verksamhet när koncernen först kommer att omfattas av lagens tillämpningsområde. Om koncernen upphör att omfattas av lagens tillämpningsområde under ett eller flera räkenskapsår för att sedan på nytt omfattas av tillämpningsområdet kan inte någon ny inledande fas av internationell verksamhet påbörjas.

Inte heller kan en sådan fas inledas för en koncern som inledningsvis har för omfattande verksamhet för att uppfylla förutsättningarna i 14 §, om verksamheten sedan minskar och uppfyller nämnda krav.

För koncerner som omfattas av lagens tillämpningsområde när den träder i kraft ska femårsperioden inledas den 31 december 2023. Femårsperioden upphör inte att löpa, även om koncernen under något räkenskapsår inte skulle omfattas av lagen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.5.

### 13 §

Paragrafen motsvarar artikel 49.2 och delvis 49.4 i direktivet.

Paragrafen gäller multinationella koncerner. Enligt *första stycket* ska underlaget för kompletterande tilläggsskatt enligt 8 § sänkas till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet. Begreppet definieras i 14 §. Någon kompletterande tilläggsskatt ska inte betalas under denna period. I dessa fall behöver någon effektiv skattesats eller tilläggsskattebelopp inte beräknas. Undantaget gäller endast om moderföretaget hör hemma utanför Europeiska unionen.

Femårsperioden inleds det räkenskapsår då koncernen för första gången uppfyller kraven i 1 kap. 4 §. Undantaget gäller för respektive räkenskapsår som förutsättningarna för undantaget är uppfyllda.

*Andra stycket* ska tolkas på samma sätt som 12 § andra stycket.

För koncerner som omfattas av lagens tillämpningsområde när den träder i kraft ska femårsperioden inledas den 31 december 2024. Femårsperioden upphör inte att löpa, även om koncernen under något räkenskapsår inte skulle omfattas av lagen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.5.

### 14 §

Paragrafen motsvarar artikel 49.3 i direktivet.

Av *första stycket* framgår de två kriterier som måste vara uppfyllda för att en multinationell koncern ska anses befinna sig i sin inledande fas av internationell verksamhet. Koncernen får ha koncernenheter i högst sex stater. Utöver referensstaten får koncernen alltså ha koncernenheter i upp till fem stater. Dessa måste inte vara samma stater under hela den period som undantaget gäller. Statslösa koncernenheter, investeringsenheter och samriskföretag med dotterbolag omfattas inte. Minoritetsägda koncernenheter omfattas.

Vidare får det bokförda nettovärdet av materiella tillgångar för alla koncernenheter i alla stater utom referensstaten inte överstiga 50 miljoner euro. När värdet överstiger denna summa har den inledande fasen av internationell verksamhet avslutats. Med bokfört nettovärde och materiella tillgångar avses samma sak som i 10 §. De materiella tillgångar som hänförs till en statslös koncernenhet anses tillhöra en annan stat än referensstaten och värdet för dessa ingår i beräkningen, om de inte finns i referensstaten.

Materiella tillgångar som hänförs till en investeringsenhet undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Sådana tillgångar beaktas inte heller enligt denna paragraf. Inte heller materiella tillgångar som hänför sig till samriskföretag eller deras dotterbolag beaktas. Materiella tillgångar hos minoritetsägda koncernenheter beaktas.

I *andra stycket* definieras uttrycket referensstat. Det är den stat där koncernen bedriver större delen av sin faktiska verksamhet när koncernen först omfattas av lagen. Alla materiella tillgångar som hänförs till någon koncernenhet beaktas. Referensstaten identifieras under det första år som koncernen omfattas av lagen. Vilken stat som är referensstat ändras sedan inte under femårsperioden.

I *tredje stycket* anges vad som avses med det totala värdet av materiella tillgångar i *andra stycket*.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.5.

## Nationell tilläggsskatt

### 15 §

Paragrafen har sin grund i artikel 11.

Paragrafen innehåller förslaget till nationell tilläggsskatt. Paragrafen gäller endast skattskyldighet avseende tilläggsskattebelopp för lågbeskattade svenska koncernenheter. Tilläggsskattebeloppet ska beräknas enligt bestämmelserna i 3 kap., liksom för internationell tilläggsskatt. Bestämmelsen speglar huvudregeln för internationell tilläggsskatt.

*Första stycket* anger när en svensk mellanliggande moderenhet ska betala sin andel av tilläggsskattebeloppet avseende en svensk lågbeskattad koncernenhet. Om moderföretaget eller en annan mellanliggande moderenhet med ett bestämmande inflytande i moderenheten hör hemma i Sverige kommer dessa moderenheter att vara skattskyldiga för sin andel av tilläggsskattebeloppet.

Moderenhetens ägarintresse kan vara såväl direkt som indirekt. Det har inte någon betydelse hur stor ägarandel moderenheten har i den lågbeskattade koncernenheten, så länge enheten uppfyller förutsättningarna för att vara en koncernenhet.

Skattskyldigheten omfattar lågbeskattade koncernenheter oavsett om moderenheten har ett ägarintresse i dem endast under del av beskattningsåret eller om ägandeförhållandet består under hela beskattningsåret. Det innebär att skattskyldigheten gäller lågbeskattade koncernenheter som har förvärvats eller sålts under beskattningsåret. Hur stor del av året koncernenheten har ägts av moderenheten har inte betydelse för om tilläggsskatt ska betalas avseende enheten, men det påverkar beräkningen av tilläggsskatten enligt 3 kap.

*Andra stycket* avser svenska delägda moderenheter.

Enligt *tredje stycket* ska den lågbeskattade koncernenheten i vissa fall betala sitt eget tilläggsskattebelopp. Den lågbeskattade koncernenheten kan i detta fall vara en moderenhet eller en annan koncernenhet. Skattskyldigheten avseende det egna tilläggsskattebeloppet uppstår när det inte finns någon högre placerad moderenhet inom delkoncernen som hör hemma i Sverige som är skyldig att betala hela tilläggsskattebeloppet enligt första eller andra stycket.

Om den utländska moderenheten ägs av en eller flera svenska moderenheter som indirekt innehar alla ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten ska den eller de svenska moderenheterna betala sin andel av tilläggsskattebeloppet enligt första stycket. Denna andel, eller dessa andelar, kommer att vara hela tilläggsskattebeloppet om samtliga ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten innehas indirekt av den eller de svenska moderenheterna.

Om en koncernenhet ska betala tilläggsskattebeloppet för den egna enheten ska dess moderenheter inte betala någon del av beloppet, även om de skulle vara skattskyldiga enligt första eller andra stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.3.4.

## 16 §

Paragrafen har inte någon direkt motsvarighet i direktivet. Av paragrafen framgår att andelen av ett tilläggsskattebelopp enligt 15 § ska beräknas enligt 4 §. Avräkning av andra svenska moderenheters an-

delar ska göras enligt 5 §. Avräkning ska, liksom enligt huvudregeln, göras för lägre placerade moderenheter i ägarkedjan.

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.3.4.

## 7 kap. Särskilda enheter

### Vad kapitlet innehåller

#### 1 §

Paragrafen anger vilka bestämmelser som finns i kapitlet och saknar motsvarighet i direktivet.

### Delägarbeskattade enheter

#### *Delägarbeskattad enhet*

#### 2 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet.

I paragrafen anges de grundläggande förutsättningarna för att en enhet ska anses vara en delägarbeskattad enhet. Paragrafen hör samman med 3–5 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.2.

#### 3 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet.

I paragrafen finns ett undantag från bestämmelsen i 2 §. Även om förutsättningarna i den paragrafen är uppfyllda är enheten inte en delägarbeskattad enhet om den enligt ett annat lands lagstiftning har hemvist där och där är föremål för en medräknad skatt. Detta gäller även om enheten under ett visst räkenskapsår inte betalar skatt på grund av att dess resultat är en förlust.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.2.

*Skattetransparent enhet och omvänd hybridenhet*

## 4 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet.

Delägarbeskattade enheter kan delas in i två kategorier, skattetransparenta enheter och omvända hybridenheter. Till vilken av kategorierna en enhet ska hänföras avgörs av hur enheten behandlas vid beskattning av delägare i den stat där ägarna hör hemma.

En enhet är enligt *första stycket* en skattetransparent enhet om dess inkomster och utgifter behandlas som delägarrens direkta inkomster och utgifter. Beskattning av delägarrens andel av intäkt, kostnad, vinst eller förlust sker hos delägaren. Beskattning sker på liknande sätt som om inkomsten hade genererats direkt hos delägaren.

En enhet kan vara skattetransparent även om den skattetransparenta enhetens förluster inte hänförs till ägarna. Det gäller exempelvis då enheten kan föra förluster framåt i tiden för att dras av mot en kommande vinst. Definitionen kan också vara uppfylld då enheten är föremål för en medräknad skatt från lokala eller regionala myndigheter, men behandlas som skattetransparent på nationell eller federal nivå.

Svenska handelsbolag är skattemässigt transparenta.

En enhet är enligt *andra stycket* en omvänd hybridenhet om enheten inte behandlas som skattemässigt transparent i den stat där delägarna hör hemma. Ägarna beskattas alltså inte för den löpande inkomsten från enheten eftersom deras hemstat anser att enheten är ett skattesubjekt.

Om den stat där enheten bildades behandlar enheten som endast delvis skattetransparent, exempelvis endast avseende viss inkomst, är enheten en delägarbeskattad enhet endast till den del dess inkomster behandlas som skattetransparenta. En enhet kan behandlas på olika sätt i förhållande till olika delägare i olika stater. Bedömningen av enhetens karaktär ska göras i förhållande till varje enskilt ägarintresse.

*Tredje stycket* behandlar en skattetransparent struktur och är relevant för 6 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.2.

*Enheter som ska behandlas som delägarbeskattade*

## 5 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet.

Enligt paragrafen ska enheter som uppfyller vissa krav som anges i bestämmelsen behandlas som skattetransparenta delägarbeskattade enheter. Ett exempel på en situation där bestämmelsen är tillämplig är då en enhet etableras i en stat utan bolagsskattesystem och den stat där delägaren hör hemma behandlar enheten som skattetransparent.

En enhet kan behandlas på olika sätt i förhållande till olika delägare i olika stater. Bedömningen av enhetens karaktär ska göras i förhållande till varje enskilt ägarintresse.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.2.

*Fördelning av redovisad vinst och förlust*

## 6 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.1 i direktivet.

6–10 §§ anger i vilka fall en delägarbeskattad enhets redovisade resultat ska fördelas till andra enheter och externa ägare samt hur det påverkar det redovisade resultatet hos den delägarbeskattade enheten. Fördelningen av resultatet följer den skattemässiga behandlingen av det.

Paragrafen behandlar den situationen att den delägarbeskattade enheten har ägare som inte är koncernenheter.

Enligt den grundläggande bestämmelsen i *första stycket* ska den delägarbeskattade enhetens redovisade resultat minskas med det belopp som kan fördelas till ägare som inte är koncernenheter, om ägarna direkt eller indirekt genom en kedja av skattetransparenta enheter äger enheten. Detta säkerställer att beräkningen av koncernens effektiva skattesats blir korrekt, då skatter som betalas av enheter som inte tillhör koncernen inte beaktas. Endast resultat hänförligt till ägarintressen inom koncernen kommer att beaktas vid beräkningen av dess effektiva skattesats och eventuell tilläggsskatt.

I *andra stycket* finns två undantag då första stycket inte ska tillämpas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.3.

## 7 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.3 i direktivet.

I det fall en delägarbeskattad enhet helt eller delvis bedriver verksamhet genom ett fast driftställe ska det redovisade resultat som kvarstår efter eventuell minskning enligt 6 § fördelas till det fasta driftstället enligt 19–24 §§. På detta sätt kommer resultatet att beaktas hos det fasta driftstället.

Det fasta driftstället skulle kunna höra hemma i den stat där den delägarbeskattade enheten etablerades eller i en annan stat. Vilken enhet som ska betala skatt för inkomst från det fasta driftstället är inte relevant för bedömningen av om resultatet ska fördelas till det fasta driftstället.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.3.

## 8 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.2 i direktivet.

Den delägarbeskattade enhetens redovisade resultat ska sänkas med motsvarande summa som fördelas på en annan koncernenhet. Detta säkerställer att det redovisade resultatet inte beaktas dubbelt vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för en stat.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.3.

## 9 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.4–5 i direktivet.

Paragrafen beskriver hur det redovisade resultat som återstår efter tillämpning av 6–7 §§ ska fördelas. Med den ordning som paragrafen föreskriver kommer inte samma resultat att fördelas till mer än en koncernenhet. Resultatet kommer inte heller att fördelas till en statslös koncernenhet.

Av *första stycket* framgår att det kvarstående redovisade resultatet ska fördelas till enheten själv om den är ett moderföretag eller en omvänd hybridenhet.

Vid tillämpningen av detta stycke ska en skattetransparent enhet anses vara koncernens moderföretag i det fall den skulle ha varit det om inte en undantagen enhet hade haft ett bestämmande inflytande



över den. Ytterligare bestämmelser om delägarbeskattade enheter som är moderföretag finns i 12–16 §§.

En omvänd hybridenhet behandlas inte som en skattetransparent enhet i den stat där delägarna hör hemma. Den omvända hybridenhetens resultat beskattas därmed inte direkt hos dess ägare och ska därför inte heller fördelas till dem.

Enligt *andra stycket* ska det kvarstående redovisade resultatet fördelas till den delägarbeskattade enhetens ägarenheter om den är en skattetransparent enhet som inte är ett moderföretag. Fördelningen görs i enlighet med ägarenheternas respektive ägarintressen. Fördelningen speglar hur resultatet behandlas skattemässigt i enhetens och ägarenheternas respektive stater. Bedömningen av ägarintressen i en delägarbeskattad enhet ska beakta bland annat avtal som kan härleda rätt till vinst eller kapital.

I det fall en ägarenhet är en skattetransparent enhet fördelas resultatet till nästa ägarenhet i ägarkedjan, om inte ägarenheten är moderföretag.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.3.

## 10 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.6 i direktivet.

Paragrafen anger att bedömningen enligt 7 och 9 §§ ska göras särskilt utifrån varje enskilt ägarintresse i enlighet med tillämpliga skatte regler. En enhet kan utgöra en skattetransparent enhet i förhållande till ett ägarintresse, men en omvänd hybridenhet i förhållande till ett annat. Behandlingen av den delägarbeskattade enhetens redovisade resultat följer sedan bedömningen av vilken sorts enhet den utgör i förhållande till sina ägarenheter.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.3.

## *Fördelning av skattekostnad*

## 11 §

Paragrafen motsvarar artikel 24.2 i direktivet.

Paragrafen anger vilka skattekostnader som avser inkomst från en skattetransparent enhet som ska fördelas till en ägarenhet. Fördel-

ningen av skatter mellan enheter följer fördelningen av inkomsten. Om en skattetransparent enhet bedriver verksamhet genom ett fast driftställe fördelas skattekostnader som avser inkomst därifrån till det fasta driftstället enligt 25–26 §§. Skattekostnader som inte fördelas till ett fast driftställe fördelas till den skattetransparenta enhetens ägarenheter i proportion till ägarenhetens andel av den skattetransparenta enhetens inkomst.

Vad gäller en omvänd hybridenhet fördelas dess resultat till enheten själv och skattekostnaden fördelas därför inte till någon annan enhet.

### *Justerat resultat för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag*

#### *12 §*

Paragrafen motsvarar artikel 38.1 i direktivet.

Paragrafen föreskriver särskilda regler för delägarbeskattade enheter som är moderföretag. Dessa enheters effektiva skattesats skulle kunna bli noll eller åtminstone mycket låg enligt de allmänna reglerna i 3 kap. och resultera i tilläggsskatt, trots att en skattekostnad på inkomsten belastar delägarna. Skattekostnader på moderföretagets inkomst som belastar delägare som inte är koncernenheter ska därför beaktas, om de medför en beskattning av inkomsten som överstiger minimiskattesatsen.

I de fall som anges i paragrafen ska moderföretagets justerade vinst minskas med belopp som kan hänföras till ett ägarintresse som uppfyller kriterierna i första eller andra punkten avseende beskattningsperiod och skattesats. Om moderföretaget har någon kvarstående justerad vinst efter tillämpning av 12–14 §§ ska den ligga till grund för beräkning av det justerade resultatet i den stat där moderföretaget hör hemma.

Enligt paragrafen krävs att beskattning av en delägare sker under ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av räkenskapsåret. Skatten behöver inte vara betald inom denna period, men delägarans andel av moderföretagets justerade resultat ska ingå i dess egen eller dess fasta driftställes beskattningsbara inkomst för detta beskattningsår.

Vidare krävs att kriterierna i övrigt enligt första eller andra punkten är uppfyllda. *Första punkten* är tillämplig om delägaren är föremål

för beskattning vad avser hela sin andel av det justerade resultatet från moderföretaget och beskattningen sker med en nominell skattesats motsvarande minst minimiskattesatsen. Temporära skillnader mellan att en inkomst eller utgift beaktas i beräkningen av det justerade resultatet och moderföretagets beskattningsbara inkomst ska inte leda till att kravet på beskattning av hela andelen inte uppfylls eller att beskattning inte sker i rätt tid. En delägare anses vara föremål för beskattning av hela sin andel av det justerade resultatet även om dess beskattningsbara inkomst inkluderar kostnader och förluster avseende andra investeringar eller verksamheter. Om skattesatsen är progressiv ska den högsta tillämpliga skattesatsen på inkomsten beaktas.

Enligt *andra punkten* ska en bedömning göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet av om det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av skatt för moderföretaget och andra enheter i samma kedja av skattetransparenta enheter samt skatt som delägarna betalar på sin andel av inkomsten från enheten uppfyller kraven på beskattningsperiod och skattesats. Endast medräknade skatter beaktas.

Bedömningen av om den justerade vinsten ska minskas ska göras separat för varje ägarintresse.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.4.

### 13 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.2 i direktivet.

I de fall som anges i paragrafen ska moderföretagets justerade vinst minskas med belopp som kan hänföras till ett ägarintresse som uppfyller kriterierna i första eller andra punkten.

*Första punkten* gäller fysiska personer med små direkta äganderättsintressen i moderföretaget. Eftersom sådana personer normalt inte är föremål för förmånliga skattesatser på inkomster från delägarbeskattade enheter behöver moderföretaget inte redogöra för beskattningen för dessa personer.

Punkten kräver att den fysiska personen har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma och är föremål för inkomstbeskattning där. Vidare ska den fysiska personens samlade innehav ge rätt till maximalt fem procent av vinsten och fem procent av tillgångarna i moder-

företaget. Bedömningen av rättigheterna för varje fysisk person ska göras vid utgången av räkenskapsåret.

*Andra punkten* gäller vissa ägare som är undantagna enheter enligt 1 kap. 7 §. Dessa beskattas normalt inte i den stat där de har hemvist. En förutsättning är att ägaren har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma. Vid tillämpning av denna punkt anses dessa enheter ha hemvist i den stat där de bildades och förvaltas. En myndighetsenhet anses ha hemvist i den stat där dess offentliga organ finns.

Vidare ska enhetens samlade innehav ge rätt till maximalt fem procent av vinsten och fem procent av tillgångarna i moderföretaget. Bedömningen av rättigheterna för varje enhet ska göras vid utgången av räkenskapsåret. Detta motsvarar kravet i första punkten. Enheten måste ha en direkt ägarandel i moderföretaget.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.4.

#### 14 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.3 i direktivet.

Förluster hos en delägarbeskattad enhet förs normalt sett över till delägarna och kan dras av mot deras beskattningsbara inkomst. I vissa stater förs dock en delägarbeskattad enhets förlust framåt i tiden hos enheten för att dras av mot dess framtida inkomster.

Om en delägare får beakta en förlust från ett moderföretag som är en delägarbeskattad enhet vid beräkningen av dess beskattningsbara inkomst ska den delägarbeskattade enhetens justerade förlust minskas med den del som kan hänföras till det ägarintresset. Om den justerade förlusten inte minskas till noll ska förlusten fortsatt hänföras till moderföretaget. I sådana fall kan den rapporterade enheten göra ett val enligt 4 kap. 17 §.

Bedömningen av om den justerade förlusten ska minskas ska göras separat för varje ägarintresse.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.4.

#### 15 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.4 i direktivet.

Om moderföretaget har några medräknade skatter ska de minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 12–13 §§.

Sänkningen ska alltså göras med samma andel som enligt dessa bestämmelser.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.4.

### *Fasta driftställen*

#### 16 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.5 i direktivet.

Genom bestämmelsen tillämpas de föregående bestämmelserna även på vissa fasta driftställen.

*Första stycket* gäller ett delägarbeskattat moderföretags fasta driftställe.

*Andra stycket* gäller ett fast driftställe för en skattetransparent enhet som direkt eller genom en kedja av sådana enheter ägs av moderföretaget. Så är fallet om det redovisade resultat som är hänförligt till det fasta driftstället inkluderas i årsredovisningen för den delägarbeskattade enhet som moderföretaget har ägarintressen i.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.4.

### **Fasta driftställen**

#### *Definitioner*

#### 17 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.13 i direktivet.

I paragrafen definieras begreppet fast driftställe.

*Första punkten* behandlas vad som utgör ett fast driftställe om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan de stater där huvudenheten hör hemma och där det fasta driftstället finns. Om huvudenheten har en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet i en stat där den behandlas som ett fast driftställe enligt det gällande skatteavtalet existerar ett fast driftställe.

Detta gäller dock endast om denna stat beskattar de inkomster som kan hänföras till det fasta driftstället enligt en bestämmelse liknande artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Artikel 7 måste inte vara införd i nationell rätt. I kommentaren till modellreglerna anges att det är acceptabelt att beskatt-

ningen sker i enlighet med lydelsen av artikel 7 som gällde innan den 22 juli 2010 eller i enlighet med motsvarande artikel i FN:s modellavtal för dubbelbeskattning mellan industriländer och utvecklingsländer.

Om de behöriga myndigheterna genom en ömsesidig överenskommelse har bedömt att ett fast driftställe existerar i enlighet med skatteavtalet är denna punkt uppfylld. Likaså har nationella domstolars avgöranden i frågan betydelse för bedömningen.

Uttrycket ”vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet” omfattar den situationen att huvudenheten inte har någon egentlig plats för affärsverksamhet i källstaten, men att dess aktiviteter i källstaten ändå bedöms utgöra ett fast driftställe enligt skatteavtalet. Det kan exempelvis handla om en beroende representant.

Med ”ett gällande skatteavtal” avses att avtalet har trätt i kraft och att dess bestämmelser avseende aktuell beskattning har börjat gälla.

*Andra punkten* avser den situationen att det inte finns något tillämpligt skatteavtal, men att nationell rätt behandlar och beskattar verksamheten såsom ett fast driftställe. Om två företag exempelvis bedriver verksamhet genom en skattetransparent delägarbeskattad enhet i en tredje stat och denna stat behandlar företagen som om de har var sitt fast driftställe i denna stat så existerar två fasta driftställen enligt denna punkt.

Huruvida det finns en plats för affärsverksamhet eller något som kan anses utgöra en sådan plats ska bedömas enligt nationell rätt i källstaten. Det finns inte något krav på att detta begrepp används i nationell rätt.

Ett fast driftställe enligt denna punkt måste inte beskattas på exakt samma sätt som obegränsat skattskyldiga skattesubjekt, utan det är tillräckligt att beskattningen är liknande. Skillnader avseende avdragsrätt behöver inte medföra att denna punkt inte anses uppfylld.

De inkomster som ska beskattas är inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället, alltså inkomster som genererats genom verksamhet som utförs genom det fasta driftstället i källstaten. Beskattning på bruttobasis, såsom källskatt, utesluter att ett fast driftställe existerar enligt denna punkt.

*Tredje punkten* avser stater som inte har något bolagsskattesystem. Bedömningen av om det finns ett fast driftställe i staten utan bolagsskattesystem utgår ifrån det hypotetiska antagandet att det finns ett skatteavtal mellan denna stat och huvudenhetens hemstat. Skatte-

avtalet ska alltid utgå från den senaste versionen av modellavtalet. Bedömningen av om ett fast driftställe existerar kan därmed ändras från ett år till ett annat utifrån eventuella ändringar i modellavtalet.

*Fjärde punkten* behandlar den situationen att en koncernenhets hemstat undantar inkomster hänförliga till verksamhet som enheten bedriver utanför denna stat. Denna punkt kan endast tillämpas då punkt 1–3 inte är tillämpliga.

Dessa enheter är statslösa enligt 1 kap. 14 § 4. Detta innebär att effektiv skattesats och tilläggsskatt beräknas separat för dessa enheter. Deras resultat och skattekostnader läggs därmed inte samman med några andra enheter.

För tillämpningen av denna punkt har det inte någon betydelse om den stat där koncernenheten, eller huvudenheten, hör hemma bedömer att enheten har ett fast driftställe i en annan stat, eller om ett fast driftställe existerar där enligt källstatens nationella rätt eller i enlighet med ett skatteavtal. Avgörande är om huvudenhetens källstat undantar inkomst som genererats genom verksamhet i utlandet.

Denna punkt blir endast aktuell om inkomsten undantas från beskattning i huvudenhetens hemstat på grund av att enheten bedriver verksamhet i utlandet. Punkten är inte aktuell då en enhet tar emot aktieutdelning från en annan stat och denna inkomst undantas från beskattning, eftersom undantaget från beskattningen inte grundar sig på att enheten bedriver verksamhet i utlandet.

Fasta driftställen behandlas i avsnitt 10.3.

## 18 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.40 i direktivet.

I paragrafen definieras begreppet huvudenhet.

### *Fördelning av redovisat nettoresultat mellan huvudenhet och fast driftställe*

## 19 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.1 i direktivet.

Enligt *första stycket* gäller paragrafen fasta driftställen enligt definitionen i 17 § 1–3. Det handlar om situationer där ett fast driftställe

existerar i enlighet med ett skatteavtal eller enligt nationell rätt, eller där ett fast driftställe skulle ha existerat om en stat utan bolagsskattesystem skulle ha ingått ett skatteavtal med den stat där huvudenheten hör hemma.

Om det fasta driftstället har separata räkenskaper återspeglas det justerade resultatet i dessa räkenskaper. Räkenskaper måste dock vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som justerats för att förhindra betydande snedvridning av konkurrensen.

*Andra stycket* blir aktuellt i de fall ett fast driftställe saknar separata räkenskaper. I det fallet ska beräkningen av resultatet göras utifrån hypotetiska räkenskaper. Det krävs att någon form av redovisningshandlingar upprättas för att beräkna det resultat som skulle ha framgått av räkenskaperna.

## 20 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.2 första stycket i direktivet.

Eftersom fasta driftställen som sådana egentligen inte förekommer inom redovisningen finns det inte några regler för vilka inkomster och utgifter som ska hänföras till ett fast driftställe. Regler kan finnas för filialer, men alla fasta driftställen behöver inte vara filialer och reglerna kan skilja sig åt i olika delar av världen. Nettoresultatet kan därför behöva justeras. För fasta driftställen enligt definitionen i 17 § 1–2 ska nettoresultatet justeras så att det endast återspeglar inkomster och utgifter som hänför sig till det fasta driftstället enligt tillämpligt skatteavtal eller enligt nationell rätt i den stat där det fasta driftstället hör hemma.

Detta gäller oavsett vilket belopp som är föremål för beskattning och vilket belopp som kan dras av som kostnader i den stat där det fasta driftstället hör hemma. Det är reglerna för att fördela inkomster och utgifter mellan det fasta driftstället och dess huvudenhet som är relevanta. Vad som sedan utgör beskattningsbar inkomst har inte betydelse för nettoresultatet enligt denna bestämmelse.

## 21 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.2 andra stycket i direktivet.

Denna paragraf gäller fasta driftställen enligt 17 § 3.



## 22 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.3 i direktivet.

Denna paragraf gäller fasta driftställen enligt 17 § 4. Dessa fasta driftställen är statslösa i lagens mening. För dessa driftställen ska nettoresultatet beräknas utifrån de inkomster som undantas från beskattning i den stat där huvudenheten hör hemma och de utgifter som inte är avdragsgilla där. De inkomster och utgifter som beräkningen omfattar måste också genereras av verksamhet som bedrivs utanför huvudenhetens hemstat.

## 23 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.4 i direktivet.

Enligt denna bestämmelse ska ett fast driftställes nettoresultat, beräknat och justerat enligt 19–22 §§, som utgångspunkt inte beaktas vid beräkningen av huvudenhetens justerade resultat. I det fall huvudenhetens räkenskaper inkluderar inkomster och utgifter som hänförs till det fasta driftstället måste dessa dras av från huvudenhetens resultat. Genom denna bestämmelse undviker koncernen att inkomsten påverkar beräkningen av den effektiva skattesatsen i flera stater.

I 24 § finns ett undantag från denna grundläggande bestämmelse.

## 24 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.5 i direktivet.

I vissa stater ska en huvudenhet ta upp vinst och dra av förlust hänförlig till ett fast driftställe. För att förhindra att en förlust hos ett fast driftställe påverkar beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där huvudenheten hör hemma ska den enligt *första stycket* i vissa fall behandlas som en kostnad hos huvudenheten vid beräkningen av dess justerade resultat.

Detta gäller till den del det fasta driftställets förlust behandlas som en kostnad i beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst i den stat där den hör hemma. Om huvudenheten får föra det fasta driftställets förlust framåt för att dras av under en begränsad tid (*carry forward*) ska hela förlusten behandlas som en kostnad

vid beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst, oavsett om hela förlusten kan komma att utnyttjas.

Förlusten får vidare inte kvittas mot någon inkomst som är föremål för beskattning både i den stat där huvudenheten hör hemma och den stat där det fasta driftstället hör hemma.

Enligt *andra stycket* krävs en motsvarande justering av justerad vinst som därefter uppstår hos det fasta driftstället. Sådan vinst ska behandlas som justerad vinst hos huvudenheten i stället för hos det fasta driftstället, upp till beloppet av den justerade förlust som dessförinnan behandlades som en kostnad i beräkningen av det justerade resultatet hos huvudenheten. Detta gäller även om förlusten kunde föras framåt för att dras av under en begränsad tid och huvudenheten aldrig kunde utnyttja förlusten fullt ut. Det fasta driftställets vinst ska därmed behandlas som vinst hos huvudenheten upp till det belopp som motsvarar den förlust som behandlats som en kostnad.

#### *Fördelning av medräknade skatter mellan huvudenhet och fast driftställe*

#### 25 §

Paragrafen motsvarar artikel 24.1 i direktivet.

Enligt bestämmelsen ska medräknade skatter hos en koncernenhet, ofta en huvudenhet, i vissa fall i stället fördelas till ett fast driftställe. Det gäller skatter som belastar det fasta driftställets inkomst. De medräknade skatterna kommer inte att beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden, utan endast för det fasta driftstället.

För att bestämma hur stor andel av medräknade skatter hos en huvudenhet som hänför sig till inkomster från ett fast driftställe ska en beräkning göras i tre steg.

Det första steget är att beräkna hur stor andel av huvudenhetens beskattningsbara inkomst som hänför sig till det fasta driftstället. Beloppet kan framgå av huvudenhetens deklaration. Beloppet behöver inte överensstämja med det fasta driftställets justerade resultat.

Det andra steget är att beräkna hur stor andel av huvudenhetens skattekostnad som hänför sig till inkomsten från det fasta driftstället. Om inkomsten från det fasta driftstället inte hålls separerad från huvudenhetens inkomst vid beskattningen behöver koncernenheten beräkna hur dess beskattning ser ut innan avräkning för utländsk skatt samt fördela skatten mellan huvudenheten och det fasta driftstället.

Det tredje steget är att beräkna eventuell avräkning av utländsk skatt som hänför sig till det fasta driftstället. Ofta framgår detta belopp av huvudenhetens deklARATION. I vissa fall kan dock avräkning avseende flera utländska inkomster ha slagits ihop. Bedömningen får i dessa fall göras utifrån nationella regler och rimliga antaganden där sådana krävs.

De medräknade skatter som en huvudenhet har haft avseende ett fast driftställe utgörs av skatten på inkomsten i den stat där huvudenheten hör hemma, med avdrag för eventuell avräknad skatt avseende inkomsten. Detta belopp ska inte anges som medräknade skatter för huvudenheten. Om en huvudenhet har flera fasta driftställen ska beloppet fördelas mellan dem utifrån hur stor andel som hänför sig till respektive fast driftställes inkomst.

Enligt denna bestämmelse ska medräknade skatter hos en delägarbeskattad enhet fördelas till ett fast driftställe. Detta gäller till exempel medräknade skatter som har belastat en delägare till den delägarbeskattade enheten.

Ytterligare ledning avseende denna bestämmelse finns i OECD:s kommentar till modellreglerna, s. 96–98.

## 26 §

Paragrafen motsvarar artikel 24.7 i direktivet.

Denna bestämmelse hänvisar till 24 §. När det fasta driftställets justerade vinst enligt den bestämmelsen behandlas som en justerad vinst hos huvudenheten ska medräknade skatter som uppkommer i den stat där det fasta driftstället hör hemma och som har samband med vinsten behandlas som skattekostnad för huvudenheten. Detta gäller dock endast till den del beloppet inte överstiger vinsten multiplicerad med den högsta bolagsskattesatsen för inkomst i den stat där huvudenheten hör hemma.

Med den sista meningen avses den marginals katt som en stat generellt tillämpar på inkomst som inte är föremål för någon skattelättnad på särskilda kategorier av kostnader. Med uttrycket avses inte skattesatser som endast tillämpas på vissa sektorer. För ytterligare ledning avseende begreppet, se *OECD's 2015 Final Report on Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, punkt 32.

I många fall kommer det i denna situation inte att finnas medräknade skatter i den stat där det fasta driftstället finns. Det beror på att många stater tillåter att det fasta driftställets föregående förlust får dras av mot den framtida vinsten.

När en justerad förlust hos ett fast driftställe behandlas som en kostnad för en huvudenhet enligt 24 § ska uppskjutna skattefordringar hänförliga till den justerade förlusten i den stat där det fasta driftstället finns inte minska de medräknade skatterna i någon av staterna. När en uppskjuten skattefordran hänförlig till den justerade förlusten återförs i den stat där det fasta driftstället hör hemma ska de medräknade skatterna i staterna inte heller ökas.

## Investeringsenheter

### *Definitioner*

#### 27 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.30 a i direktivet.

I paragrafen definieras begreppet investeringsenhet. Investeringsenheter som är moderföretag är undantagna från lagens tillämpningsområde, jfr 1 kap. 7 §.

#### 28 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.31 i direktivet.

I paragrafen definieras begreppet investeringsfond. Begreppet bygger på definitionen av investeringsenhet i IFRS 10 och Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010. Direktivet har genomförts i svensk rätt genom lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Lagen reglerar verksamhet avseende sådana fonder som inte är värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder, till exempel specialfonder, hedgefonder, riskkapitalfonder och fastighetsfonder

Ett av kriterierna i definitionen är att enheten eller konstruktionen investerar i enlighet med en fastställd investeringspolicy. Samma

uttryck används även i ovan nämnda direktiv (artikel 4.1 a i). Definitionen har därför utformats i linje med 2 § 1 lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. I förarbetena till den bestämmelsen anges vad som avses med investeringspolicy (prop. 2012/13:155 s. 194).

För att uppfylla definitionen måste en enhet uppfylla samtliga kriterier i punkt 1–7.

Definitionen kommenteras ytterligare i kommentaren till OECD:s modellregler, s. 199–201.

## 29 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.32 i direktivet.

I paragrafen definieras begreppet fastighetsinvesteringsföretag. Begreppet bygger på bestämmelsen angående *special tax regime* från punkt 86 till kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Kommentaren behandlar bland annat vad som avses med ett stort antal delägare som inte är anknutna personer.

Enheten ska vara föremål för beskattning endast i ett led, det vill säga enkelbeskattning. Beskattningen kan ske antingen hos enheten själv eller hos dess ägarintressen.

Definitionen kommenteras ytterligare i kommentaren till OECD:s modellregler, s. 217.

## 30 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.30 b i direktivet.

Genom paragrafen omfattar begreppet investeringsenhet även en enhet som till minst 95 procent ägs av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, om vissa ytterligare förutsättningar är uppfyllda.

## 31 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.30 c i direktivet.

Genom paragrafen omfattar begreppet investeringsenhet även en enhet som till 85 minst procent ägs av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, om vissa ytterligare förutsättningar är uppfyllda.

*Beräkning av en investeringsenhets effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp*

32 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 41.1 i direktivet.

33–37 §§ tillämpas endast på koncernenheter som är investeringsenheter och endast till den del koncernen inte gjort ett val enligt 38 eller 41 §. De ska även tillämpas avseende en omvänd hybrid-enhet, till den del enheten inte är skattemässigt transparent i den stat där dess ägarenhet hör hemma. Skattetransparenta enheter omfattas inte av bestämmelsen. För sådana enheter gäller reglerna i 6–10 §§.

33 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 41.1 samt artikel 41.2 i direktivet.

*Första stycket* beskriver hur investeringsenhetens effektiva skattesats ska beräknas.

Enligt *andra stycket* ska beräkningen som utgångspunkt göras helt separat från övriga koncernenheter. Belopp som hänför sig till investeringsenheter ska inte beaktas vid beräkningen av effektiv skattesats för staten.

Om mer än en investeringsenhet hör hemma i samma stat ska beräkningen av effektiv skattesats dock göras gemensamt för dessa investeringsenheter. Enheternas justerade skattekostnader ska läggas samman. Koncernens andelar av investeringsenheternas justerade resultat ska också läggas samman. Koncernens andel av investeringsenhetens justerade resultat definieras i 37 §.

34 §

Paragrafen motsvarar artikel 41.3 i direktivet.

Paragrafen definierar investeringsenhetens justerade skattekostnad. Den utgörs av summan av investeringsenhetens medräknade skatter enligt 3 kap. och medräknade skatter avseende dess ägarenheter som fördelas till investeringsenheten enligt 7 kap. Medräknade skatter ska bara beaktas om de korresponderar med koncernens andel i enheten.

## 35 §

Paragrafen motsvarar artikel 41.4 i direktivet.

I paragrafen anges hur tilläggsskattebeloppet avseende en investeringsenhet ska beräknas. Beräkningen utgår från de ägarintressen koncernen har i investeringsenheten. Beräkningen följer i stort sett de generella reglerna för beräkningen av tilläggsskattebeloppet.

När en moderenhet ska tillämpa huvudregeln i förhållande till en lågbeskattad investeringsenhet ska den beakta att det redan vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet har tagits hänsyn till ägarintressen som skulle ha hänförts till andra ägare.

## 36 §

Paragrafen motsvarar artikel 41.5 i direktivet.

Paragrafen beskriver hur substansbeloppet ska beräknas för en investeringsenhet. Beräkningen ska göras i enlighet med 5 kap. 2–9 §§. Undantaget för investeringsenheter gäller inte vid beräkningen.

Bestämmelsen sänker substansbeloppet proportionellt för att motsvara koncernens andel av investeringsenhetens justerade resultat. I det fall det finns fler än en investeringsenhet i samma stat, ska deras substansbelopp läggas samman och dras av från de sammanlagda nettoresultaten för dessa enheter för att erhålla deras sammanlagda överskjutna vinst.

## 37 §

Paragrafen motsvarar artikel 41.6 i direktivet.

I paragrafen definieras koncernens andel av en investeringsenhetens justerade vinst eller förlust. Andelen ska beräknas på samma sätt som moderföretagets andel i en koncernenhetens justerade vinst enligt 6 kap. 1 och 4 §§, men endast ägarintressen som inte är föremål för val enligt 38 eller 41 § ska beaktas. Skatter hänförliga till sådana ägarintressen beaktas vid beräkningen av en investeringsenhetens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp.

*Val att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet*

### 38 §

Paragrafen motsvarar artikel 42.1–2 i direktivet.

Av *första stycket* framgår att en rapporterende enhet kan välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet om dess ägarenhet uppfyller förutsättningarna i punkt 1–2. Valet behöver inte avse samtliga ägarenheter i investeringsenheten, men valet gäller samtliga av en ägarenhets ägarintressen i enheten. Valet möjliggör för koncernen att inkludera ägarenhetens andel av investeringsenhetens resultat i dess resultat för beräkningar enligt lagen. Valet innebär att investeringsenheten behandlas som en skattetransparent enhet vid tillämpningen av alla delar av lagen.

I *andra stycket* definieras försäkringsinvesteringsenhet. En sådan enhet kan ägas av en eller flera ägarenheter inom koncernen. Dessa ägarenheter ska vara föremål för särskild lagstiftning som gäller försäkringsbolag. Detta krav kan vara uppfyllt om försäkringsinvesteringsenheten ägs av en delägarbeskattad enhet som är föremål för sådan lagstiftning.

### 39 §

Paragrafen motsvarar artikel 42.3 i direktivet.

Valet i 38 § kan avse såväl direkta som indirekta ägarintressen i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet, om dessa ägs genom andra investeringsenheter eller försäkringsinvesteringsenheter. I de flesta fall kommer skatteeffekten av förändringar i värdet av en indirekt ägd sådan enhet att sammanfalla med förändringar i värdet av den direkt ägda enheten och då påverka det justerade resultatet hos den enheten.

Ägarenheten ska inte räkna med sin andel i en investeringsenhets eller en försäkringsinvesteringsenhets justerade resultat mer än en gång.

Ägarenheten ska inte använda en redovisningsmetod som grundar sig i verkligt värde för att redovisa sina ägarintressen i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet. Om ägarenheten ändå gör det ska resultatet undantas från beräkningen av det justerade resultatet.



## 40 §

Paragrafen motsvarar artikel 42.4 i direktivet.

Administrativa bestämmelser om valet finns i 10 kap. 5 §. Valet är giltigt i fem år.

Paragrafen anger hur en återkallelse av ett val ska hanteras om en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet avyttrar en tillgång eller skuld. Resultatet av avyttringen ska grundas på skäligt marknadsvärde vid ingången av det år då återkallelsen sker. Det skäliga marknadsvärdet ska utgå från den redovisningsmetod som enheten använder.

*Val att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod*

## 41 §

Paragrafen motsvarar artikel 43.1 i direktivet.

I paragrafen anges förutsättningarna för att en ägarenhet ska kunna välja att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod i förhållande till sitt ägarintresse i en investeringsenhet. Valet görs av den rapporterade enheten.

Valet behöver inte avse samtliga ägarenheter i investeringsenheten, men valet gäller samtliga av en ägarenhets ägarintressen i enheten.

## 42 §

Paragrafen motsvarar artikel 43.2 i direktivet.

Paragrafen beskriver vad en beskattningsbar utdelningsmetod innebär.

Av *första punkten* framgår att en ägarenhet ska inkludera såväl faktisk som skönsmässigt uppskattad utdelning från investeringsenheten vid beräkningen av sitt justerade resultat det räkenskapsår då ägarenheten är föremål för beskattning på utdelningen. Skönsmässigt uppskattad utdelning definieras i 44 §.

Generellt undantas utdelningar från beräkningen av det justerade resultatet enligt lagen. Att utdelning och skönsmässigt undantagen utdelning ska inkluderas i det justerade resultatet är alltså ett avsteg från de generella reglerna. Avsikten är att såväl tid som plats då kon-

cernen får inkomsten genom investeringsenheten ska sammanfalla med beskattningen av inkomsten hos ägarenheten.

Enligt *andra punkten* ska investeringsenhetens medräknade skatter inkluderas i den justerade vinsten samt den justerade skattekostnaden för den ägarenhet som erhöll utdelningen. Detta gäller dock endast till den del de kan avräknas mot ägarenhetens skatteskuld till följd av investeringsenhetens utdelning. Investeringsenhetens medräknade skatter får alltså dras av vid beräkningen av ägarenhetens justerade resultat om samma belopp får avräknas enligt tillämpliga lokala skatteregler. Beloppet ska även utgöra ytterligare justerad vinst för att förhindra att beloppet både dras av och krediteras.

*Tredje punkten* anger hur investeringsenhetens justerade vinst ska beräknas. Detta belopp utgör utgångspunkten för att beräkna tilläggs-skattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet i förhållande till 6 kap. Investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst definieras i 43 §. Begreppet det prövade året definieras i 44 §.

För att inkomsten ska fördelas till ägarenheten snarare än investeringsenheten framgår av *fjärde punkten* att en investeringsenhetens justerade resultat samt den justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet inte ska påverka beräkningen av statens effektiva skattesats eller beräkningen enligt 32–35 §§, med undantag för de skatter som räknas med i ägarenhetens resultat enligt punkt 2.

### 43 §

Paragrafen motsvarar artikel 43.3 i direktivet.

Paragrafen beskriver vad som utgör en investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst för det prövade året. Utgångspunkten är investeringsenhetens justerade vinst för det året och den ska minskas med ett antal poster i punkt 1–4. Justeringarna kan inte leda till att den ej utdelade justerade nettovinsten blir negativ. Om det justerade resultatet för det prövade året är noll eller en förlust kommer den ej utdelade justerade nettovinsten för det året att vara noll och förbli noll under hela den prövoperioden.

Prövningen avser om den justerade vinsten från det prövade året har delats ut eller kvittats mot förluster innan prövoperioden är över. Detta innebär att koncernen behöver föra någon sorts redovisning över ej utdelad justerad nettovinst för varje prövat år. Ej utdelad juste-

rad nettovinst beräknas för investeringsenheten i sin helhet, men beräkningen av tilläggsskattebeloppet grundas på ägarenhetens andel i den ej utdelade justerade nettovinsten.

Om en investeringsenhet har delat ut hela sin justerade vinst till ägarenheter inom provperioden blir enheten inte föremål för tilläggs-skatt enligt den beskattningsbara utdelningsmetoden. Ägarenheten kan bli föremål för tilläggsskatt utifrån de allmänna reglerna.

Begreppen det provade året och provperioden definieras i 44 §.

Enligt *första punkten* ska investeringsenhetens medräknade skatter dras av. Denna justering krävs för att investeringsenhetens hela justerade vinst ska kunna delas ut.

Enligt *andra punkten* ska utdelning till andra enheter än koncern-enheter dras av, om de inte är investeringsenheter. Utdelning till en koncernenhet som är en investeringsenhet ska dras av om den vidare-utdelas till en annan enhet.

Utdelningar eller skönmässigt uppskattade utdelningar ska inte dras av i den mån de redan dragits av under ett tidigare provår.

Enligt *tredje punkten* ska justerade förluster dras av, om de uppstår under provperioden. Dessa ska dras av eftersom de minskar möjligheten att lämna utdelning.

Justerade förlustbelopp ska inte dras av i den mån de redan dragits av under ett tidigare provår.

Om förluster under en provperiod överstiger ej utdelad justerad nettovinst uppstår en investeringsförlust. Denna ska föras framåt och dras av mot ej utdelad justerad nettovinst under framtida räkenskaps-år. Detta framgår av *fjärde punkten*.

#### 44 §

Paragrafen motsvarar artikel 43.4 i direktivet. Definitionerna i andra stycket kommer från artikel 43.2 tredje stycket och 43.3 första stycket b.

Paragrafen definierar tre begrepp som är relevanta för reglerna om utdelningsbar beskattningsmetod. I *första stycket* definieras skönmässigt uppskattad utdelning. Regeln gäller oavsett om ägarenheten beskattas på grund av överföringen.

*Andra stycket* definierar det provade året.

I *tredje stycket* definieras provperioden.

#### 45 §

Paragrafen motsvarar artikel 43.5 i direktivet.

Administrativa bestämmelser om valet finns i 10 kap. 5 §. Valet är giltigt i fem år.

### 8 kap. Deklaration, utredning och beslut

#### Vad kapitlet innehåller

##### 1 §

I paragrafen finns en förteckning över vad kapitlet innehåller.

#### Tilläggs-katterapport

*Vem ska lämna tilläggs-katterapport*

##### 2 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.2 i direktivet.

Av paragrafens *första stycke* framgår att alla koncernenheter som utgångspunkt har en skyldighet att lämna in en tilläggs-katterapport till Skatteverket. Skyldigheten att lämna rapport till Skatteverket gäller dock endast för svenska koncernenheter, vilket följer av 1 kap. 3 § första stycket. Om den svenska koncernenheten är ett fast driftställe fullgörs skyldigheten av dess huvudenhet. Det torde följa av allmänna principer men anges uttryckligen i 1 kap. 3 § andra stycket.

Enligt *andra stycket* finns en möjlighet för de koncernenheter som tillhör samma koncern att utse en av dem att lämna rapporten för de övrigas räkning. Detta ska då anmälas till Skatteverket. Något krav på anmälan i den situationen framgår inte av direktivet, men är nödvändigt för att Skatteverkets administration ska fungera. En utsedd enhet som lämnar en tilläggs-katterapport enligt andra stycket lämnar även rapporten för egen räkning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.2.

## 3 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.3–4 i direktivet.

Av *första stycket* framgår att skyldigheten att ge in en tilläggsskatterapport inte gäller om förutsättningarna i första och andra punkten är uppfyllda. Enligt *första punkten* krävs att moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet, ger in rapporten och att denna innehåller de uppgifter som anges i 4–7 §§. Enligt *andra punkten* krävs det att Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter med den stat där den enhet som lämnar rapporten hör hemma.

Av *andra stycket* framgår att det finns en skyldighet för en koncernenhet som avses i 2 § första stycket, eller om det finns en utsedd enhet enligt 2 § andra stycket, att underrätta Skatteverket om att moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet, lämnar in tilläggsskatterapporten. Anmälan ska även innehålla information om i vilken stat den rapporterade enheten hör hemma.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.2.

*Vilka uppgifter ska en tilläggsskatterapport innehålla?*

## 4 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.5 a i direktivet.

Paragrafen anger vad en tilläggsskatterapport ska innehålla. Vilka fler uppgifter en tilläggsskatterapport ska innehålla framgår av 5–7 §§.

Enligt *punkterna 1–4* ska rapporten innehålla uppgift om namn, eller annan uppgift som visar identiteten på en koncernenhet, skatteregistreringsnummer, om det finns, var en enhet hör hemma, och enhetens status enligt lagen. Rapporten ska innehålla uppgifter om samtliga koncernenheter i koncernen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.3.

## 5 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.5 b i direktivet.

Rapporten ska utöver vad som framgår av 4 § innehålla information om koncernens struktur, vilket även inkluderar undantagna enheter om det finns sådana i koncernen. Vidare ska rapporten inne-

hålla information om vilka ägarintressen i koncernenheter som innehas av andra koncernenheter.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.3.

## 6 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.5 c i direktivet.

Den information som ska lämnas enligt den här paragrafen inkluderar exempelvis de uppgifter som krävs för att beräkna en enhets justerade resultat enligt bestämmelserna i 3 kap. samt den information som är nödvändig för att tillämpa undantaget i 5 kap. 12–14 §§ för verksamhet av begränsad betydelse.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.3.

## 7 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.5 d i direktivet.

Paragrafen anger att en tilläggsskatterapport ska innehålla en förteckning över de val som har gjorts av den rapporterade enheten i enlighet med reglerna i 10 kap. 5–9 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.3.

## *Tilläggsskatterapport med förenklat innehåll*

## 8 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.6 första stycket i direktivet.

Av paragrafen framgår att en tilläggsskatterapport i en viss situation inte ska innehålla den information som anges i 4–7 §§, utan i stället den information som anges i 9–10 §§. Detta är aktuellt om moderföretaget i koncernen hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen som inte har infört direktivet eller modellreglerna, men som har nationella bestämmelser som har bedömts vara likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt. I så fall ska en koncernenhet som hör hemma i Sverige lämna en tilläggsskatterapport enligt bestämmelserna i 2 §, men rapporten ska då innehålla de uppgifter som framgår av 9–10 §§. För att skilja på vilka uppgifter som ska lämnas benämns detta för en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll. En tilläggs-

skatterapport med förenklat innehåll utgör dock fortfarande en tilläggs-skatte rapport i lagens mening.

Enligt artikel 52 i direktivet ska EU-kommissionen ges befogenhet att anta delegerade akter i syfte att fastställa, och uppdatera, en förteckning över länder som har nationella regler som är likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt. Likvärdighetsbedömningen är därmed inte något som respektive land som implementerar direktivet ska göra.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.3.

## 9 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.6 a i och b i samt del av artikel 44.6 c i direktivet.

Av *första stycket 1–4* framgår att en rapport med förenklat innehåll ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera de i paragrafen uppräknade enheterna.

Av *andra stycket* framgår att det av rapporten ska framgå hur koncernstrukturen ser ut när de gäller de i första stycket aktuella enheterna.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.3.

## 10 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.6 a ii–iii och b ii–iii samt del av artikel 42.6 c i direktivet.

Av paragrafen framgår att en rapport med förenklat innehåll, utöver de uppgifter som anges i 9 §, ska innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att göra de beräkningar som behövs för att kunna bedöma om och i så fall hur mycket tilläggsskatt en svensk koncernenhet ska betala. Det kan då vara fråga om skatt enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln eller nationell tilläggsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.3.

*När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?*

### 11 §

Paragrafen motsvarar artikel 44.7 samt 51 i direktivet.

I paragrafen finns bestämmelser om när en tilläggsskatterapport respektive en anmälan ska lämnas.

*Första stycket* motsvarar artikel 42.7 i direktivet som anger att en tilläggsskatterapport eller en anmälan om att rapporten lämnas av en enhet i ett annat land som huvudregel ska lämnas in inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser. Därutöver framgår av första stycket att även en sådan anmälan som avses i 2 § andra stycket ska göras inom denna tid.

*Andra stycket* motsvarar artikel 51 och tillämpas under det år som kallas för en koncerns övergångsår, det vill säga det första beskattningsåret som lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på en koncern.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.5.

## Tilläggsskattedeclaration

*Vem ska lämna tilläggsskattedeclaration?*

### 12 §

I paragrafen, som saknar motsvarighet i direktivet, regleras vilka koncernenheter som ska lämna tilläggsskattedeclaration. Skyldigheten att lämna deklARATION gäller endast för svenska koncernenheter, vilket följer av 1 kap. 3 § första stycket. Om den svenska koncernenheten är ett fast driftställe fullgörs skyldigheten av dess huvudenhet. Det följer av 1 kap. 3 § andra stycket.

Enligt *första stycket första* och *andra punkterna* är deklarations-skyldigheten knuten till om det framgår av tilläggsskatterapporten att koncernenheten ska betala tilläggsskatt eller att det allokeras kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter.

I *första stycket tredje punkten* ges Skatteverket en möjlighet att förelägga en koncernenhet att lämna en tilläggsskattedeclaration. Ett föreläggande får förenas med vite. Det följer av 22 §.

I *andra stycket* anges ett undantag från första stycket 2. Undantaget är tillämpligt om de svenska koncernenheterna enligt 10 kap. 12 § har ansökt om att en av dem ska betala den kompletterande tilläggs-



skatten. Har Skatteverket beslutat att den enheten ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt, är övriga svenska enheter i koncernen inte skyldiga att lämna in en tilläggsskattedeclaration enligt första stycket 2.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.2.

*Vad ska en tilläggsskattedeclaration innehålla?*

### 13 §

Paragrafen anger vad en tilläggsskattedeclaration ska innehålla och saknar motsvarighet i direktivet.

Enligt *första stycket första punkten* ska identifikationsuppgifter avseende den deklarationsskyldiga enheten anges i dedeclarationen.

Uppgifterna i *första stycket andra och tredje punkten* ska avse den tilläggsskatterapport som kommer Skatteverket till handa, antingen genom att den lämnas av de svenska koncernenheterna eller genom ett automatiskt informationsutbyte med ett annat land.

Vilka godkännanden, ändringar och tillägg som ska lämnas enligt *första stycket fjärde punkten* framgår av paragrafens andra stycke.

Eftersom det inte kommer att framgå av tilläggsskatterapporten hur kompletterande tilläggsskatt ska fördelas mellan de svenska enheterna ska detta anges i dedeclarationen enligt *första stycket femte punkten*. Hur fördelningen ska göras framgår av 6 kap. 11 §.

Enligt *första stycket sjätte punkten* ska även andra uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta beslut om tilläggsskatt lämnas. Denna punkt är utformad med 31 kap. 3 § SFL som förebild.

I *andra stycket* förtydligas vad som avses med godkännanden, ändringar och tillägg i första stycket.

I *tredje stycket* behandlas den situationen att någon rapport inte lämnas av koncernen. I sådant fall ska en tilläggsskatterapport biläggas declarationen. Uppgifterna enligt första stycket 2–4 behöver då inte lämnas. Det blir endast aktuellt om Skatteverket har förelagt en enhet att komma in med en declaration i ett fall då det inte framgår av rapporten att enheten ska betala tilläggsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.2.

*När ska en tilläggsskattedeclaration lämnas?*

## 14 §

Paragrafen anger när en tilläggsskattedeclaration ska lämnas och saknar motsvarighet i direktivet.

Av *första stycket* framgår att en enhet som är deklarationsskyldig på grund av att det framgår av tilläggsskatterapporten att den ska betala tilläggsskatt ska lämna en deklARATION senast en månad efter den tidpunkt då tilläggsskatterapporten ska lämnas. Syftet är att enheten ska ha tid att via sin koncern få del av rapporten. Det innebär i normalfallet att deklARATIONEN ska lämnas inom 16 månader från beskattningsårets utgång. Om rapporten lämnas i ett land där koncernen för första gången omfattas av reglerna om tilläggsskatt ska rapporten dock lämnas in inom 18 månader från beskattningsårets utgång. I en sådan situation ska deklARATIONEN alltså lämnas in inom 19 månader från beskattningsårets utgång. Det här gäller även om rapporten lämnas in i Sverige och det är första gången lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen.

En enhet som ska lämna en deklARATION efter föreläggande från Skatteverket ska göra det inom den tid som anges i förelägandet. Det behöver inte anges i bestämmelsen.

I *andra stycket* finns bestämmelser om anstånd med att lämna deklARATION. För att beviljas anstånd krävs särskilda skäl. Särskilda skäl kan exempelvis vara att ansvarig tjänsteman hos koncernenheten drabbats av sjukdom eller olyckshändelse eller att ett datorfel inträffar hos koncernen eller hos ett anlitat serviceföretag i nära anslutning till att deklARATIONEN ska lämnas. Anstånd får meddelas i högst tre månader.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.2.

**Formkrav**

## 15 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 42.5 i direktivet.

Av paragrafen framgår att fastställda formulär ska användas för att lämna tilläggsskatterapport, ändring eller tillägg till en sådan rapport, anmälningar enligt lagen samt tilläggsskattedeklARATIONEN. I likhet med skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen (2011:1261) är det Skatteverket som fastställer sådana formulär.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.4 och 11.7.2.

## 16 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I likhet med vad som gäller uppgifter i deklARATIONER som lämnas enligt skatteförfarandelagen ska uppgifterna i en tilläggsskattedeklaration undertecknas av en behörig ställföreträdare. Av 10 kap. 19 § framgår att bestämmelserna om företrädare och deklARATIONSSOMBUD i 4 kap. respektive 6 kap. 4–8 §§ SFL även ska tillämpas när det gäller tilläggsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.2.

## Föreläggande

### 17 §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i direktivet, ger Skatteverket befogenhet att förelägga en enhet att lämna de uppgifter som behövs för att kontrollera om enheten är eller kan antas vara skyldig att lämna en tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration. Skatteverket har enligt 12 § 3 respektive 18 § även möjlighet att förelägga en enhet att lämna deklARATION eller rapport. Om det är osäkert om koncernenheten är skyldig att lämna rapport eller deklARATION bör Skatteverket först, för att undvika att en onödig administrativ börda läggs på koncernenheten, förelägga enheten att komma in med de uppgifter som behövs för att kunna kontrollera om enheten har en skyldighet att lämna rapport eller deklARATION.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.14.

### 18 §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i direktivet, ger Skatteverket befogenhet att förelägga en enhet som inte har fullgjort skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport att göra det. Är det osäkert om koncernenheten är skyldig att lämna rapport bör Skatteverket först med stöd av 17 § förelägga enheten att komma in med de uppgifter som behövs för att kunna kontrollera skyldigheten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.14.

### 19 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Paragrafen anger att bestämmelserna i 37 kap. 11 § SFL ska tillämpas i fråga om ett föreläggande med anledning av utbyte av upplysningar med en annan stat. Vissa delar av 37 kap. 11 § SFL gäller endast den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller för andra juridiska personer än dödsbo. I 10 kap. 16 § anges att när skatteförfarandelagens bestämmelser ska tillämpas ska vad som anges i skatteförfarandelagen om juridiska personer även gälla för koncernenheter enligt denna lag.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.14.

### 20 §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i direktivet, anger att bestämmelserna i 37 kap. 3 § SFL ska tillämpas i fråga om ett föreläggande att medverka personligen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.14.

### 21 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen finns bestämmelser om så kallade tredjemansförelägganden. Bestämmelsen är utformad utifrån 37 kap. 9 § SFL. Föreläggande enligt förevarande bestämmelse ska dock avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av annans skatt- och uppgiftsskyldighet avseende tilläggsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.14.

## Vitesföreläggande

### 22 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Paragrafen anger när ett föreläggande får förenas med vite och är tillämplig på alla förelägganden som utfärdas med stöd av lagen.

*Första stycket* överensstämmer till stora delar med 44 kap. 2 § SFL.

*Andra stycket* hänvisar till 44 kap. 3 § SFL. Därutöver framgår det att det som sägs om rapporteringsavgift i 44 kap. 3 § SFL även ska gälla för rapportavgift enligt lagen om tilläggsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.15.

## Dokumentationsskyldighet

### 23

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges att den som är uppgiftsskyldig enligt lagen i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation ska se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Med uppgiftsskyldighet enligt lagen avses skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport och tilläggsskattedeclaration.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.11.

## Revision

### 24 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen regleras Skatteverkets möjligheter att besluta om revision.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket får besluta om revision i syfte att kontrollera dels att skatt- och uppgiftsskyldighet enligt lagen har fullgjorts, dels att det finns förutsättningar att fullgöra skatt- och uppgiftsskyldighet enligt lagen som kan antas uppkomma.

Av *andra stycket* framgår att Skatteverket även kan besluta om så kallad tredjemansrevision.

I *tredje stycket* anges att Skatteverket får beslut om revision enligt de förutsättningar som anges i 41 kap. 2 a § SFL. Skatteverket får därmed besluta om revision för att inhämta uppgifter som myndigheten behöver för att kunna fullgöra en skyldighet att utbyta upplysningar med ett annat land.

Av *fjärde stycket* framgår att bestämmelserna i 41 kap. 3–14 §§ SFL ska tillämpas i fråga om revision. I 10 kap. 16 § finns en bestämmelse som anger att när skatteförfarandelagens bestämmelser ska tillämpas

ska vad som anges i skatteförfarandelagen om juridiska personer även gälla för koncernenheter enligt denna lag.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.12.

## Beslut om tilläggsskatt

### 25 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av *första stycket* framgår att beslut om tilläggsskatt fattas av Skatteverket. Beslutet ska grundas på de uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, en tilläggsskattedeclaration eller vad som i övrigt framkommit vid utredning eller kontroll. I 27 § finns bestämmelser om skönsbeskattning i de fall en deklarationskyldig enhet inte har lämnat deklARATION eller när skatten inte kan beräknas tillförlitligt.

Av *andra stycket* framgår att Skatteverket endast ska fatta beslut för en koncernenhet om enheten har lämnat en tilläggsskattedeclaration eller det i övrigt har framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt. Skatteverket ska därmed inte fatta beslut om tilläggsskatt för en koncernenhet som visserligen omfattas av lagen om tilläggsskatt, men som inte har deklarerat och där det inte heller i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt.

Bestämmelsen i *tredje stycket* utgör en begränsning av Skatteverkets möjligheter att ompröva beslut till nackdel för den beslutet gäller. Omprövning är endast möjlig om förutsättningarna för efterbeskattning i 30 § är uppfyllda.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.1.

### 26 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket ska bestämma storleken på den tilläggsskatt som en koncernenhet ska betala. Detta inkluderar därmed skatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln samt nationell tilläggsskatt.

I *andra stycket* anges att i beslut om tilläggsskatt ska belopp anges i svenska kronor. Om Skatteverkets underlag som ligger till grund för beslutet om tilläggsskatt innehåller belopp som anges i andra valutor

än svenska kronor ska en omräkning till svenska kronor ske. Omräkning ska ske utifrån kursen på den koncernenhets balansdag som tilläggsskattebeloppet är hänförligt till. Om tilläggsskattebeloppet inte kan hänföras till en enskild koncernenhet ska kursen på moderföretagets balansdag användas.

I *tredje stycket* anges att det är den kurs som fastställs av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor som ska användas vid omräkningen. Om någon valutakurs inte fastställts av Sveriges riksbank ska motsvarande kursnoteringar från annan organisation som är allmänt accepterade användas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.1.

## 27 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet. I paragrafen ges förutsättningarna för skönsbeskattning.

*Första stycket* överensstämmer till stora delar med bestämmelsen i 57 kap. 1 § första stycket SFL.

*Andra stycket* överensstämmer till stora delar med bestämmelsen i 57 kap. 2 § SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.1.

## 28 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet. I paragrafen anges när beslut om tilläggsskatt ska meddelas.

Av *första stycket* framgår att ett beslut om tilläggsskatt som huvudregel ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Med beskattningsår avses moderföretagets räkenskapsår, vilket framgår av 2 kap. 26 §.

I *andra stycket* regleras den situationen att en koncernenhets tilläggsskattedeklaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. I så fall ska ett beslut om tilläggsskatt meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslutet måste dock meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

I *tredje stycket* regleras den situationen att en koncernenhet inte har lämnat någon tilläggsskattedeclaration, trots att den blivit förelagd att göra det. I en sådan situation måste Skatteverket meddela beslut om tilläggsskatt inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.2.

## Omprövning

### 29 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I *första stycket* anges att skatteförfarandelagens bestämmelser om Skatteverkets skyldighet att ompröva beslut i 66 kap. 2–4 §§, omprövning på begäran av den som beslutet gäller i 66 kap. 6–9 och 17–18 §§, omprövning till fördel på initiativ av Skatteverket i 66 kap. 19 §, beslut som inte får omprövas till nackdel i 66 kap. 20 § samt omprövning till nackdel av beslut om ersättning för kostnader i 66 kap. 25 § ska tillämpas även enligt lagen om tilläggsskatt.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om förlängd tid att begära omprövning av beslut om rapportavgift. Om beslutet om rapportavgift har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt får omprövning begäras så länge det beslutet inte har fått laga kraft. Med uttrycket ”har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt” avses exempelvis att den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften även har beaktats i ett beslut om tilläggsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.4.

### 30 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet. I paragrafen regleras omprövning av ett beslut om tilläggsskatt på initiativ av Skatteverket till nackdel för den som beslutet gäller.

Enligt *första stycket* kan Skatteverket, på eget initiativ, endast ompröva ett beslut om tilläggsskatt till nackdel för den som beslutet gäller inom den tid och under de förutsättningar som anges i 66 kap. 27 § SFL, det vill säga om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda.



I *andra* stycket anges att skatteförfarandelagens regler om när beslut om efterbeskattning inte får fattas i 66 kap. 28 § och om förlängd tid för efterbeskattning i 66 kap. 30–34 §§ gäller i tillämpliga delar.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.4.

### 31 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen regleras omprövning av ett beslut om förseningsavgift eller rapportavgift på initiativ av Skatteverket till nackdel för den som beslutet gäller. Omprövning i dessa fall är möjligt om beslutet om omprövning meddelas inom den tvåårs- respektive sexårsgräns som gäller enligt bestämmelserna i 9 kap. 17–18 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.4.

## 9 kap. Särskilda avgifter

### Vad kapitlet innehåller

#### 1 §

I paragrafen finns en förteckning över vad kapitlet innehåller.

### Förseningsavgift

#### 2 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen finns bestämmelser om förseningsavgift. Att förseningsavgift är en särskild avgift framgår av 2 kap. 41 §.

Av *första stycket* framgår att paragrafen gäller den som ska lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration. Den omfattar uppgiftsskyldighet som följer direkt av lagen, men också uppgiftsskyldighet som uppkommer först efter föreläggande.

Med uttrycket *i rätt tid* avses tiderna som anges i 8 kap. 11 §, vad gäller tilläggsskatterapport, respektive 8 kap. 14 §, vad gäller deklARATION. Om anstånd med att lämna rapport eller deklARATION har medgetts är det i stället den tid som anges i anståndsbeslutet som gäller.

För den som är uppgiftsskyldig på grund av ett föreläggande är rätt tid den dag som anges i föreläggandet.

Förseningsavgiftens storlek är 25 000 kronor.

I *andra stycket* finns ett undantag från första stycket. Det är tillämpligt om en koncernenhet har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten. I dessa fall ska en förseningsavgift från den förstnämnda enheten tas ut först om Skatteverket inte har mottagit en rapport inom två år från beskattningsårets utgång.

Med uttrycket ”anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten” avses såväl en anmälan enligt 8 kap. 2 § andra stycket som en anmälan enligt 8 kap. 3 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.3–11.13.4.

### 3 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges att den uppgiftsskyldige inte ska anses ha lämnat deklaration, om uppgifterna i deklarationen är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen. Paragrafen motsvarar 48 kap. 2 § SFL.

Bestämmelsen gäller endast för tilläggsskattedeklarationer. En uppgiftsskyldig som har lämnat in en tilläggsskatterapport ska anses ha lämnat en sådan, även om uppgifterna i rapporten är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för en granskning av vem som är skyldig att betala tilläggsskatt. Sådana brister får i stället hanteras genom bestämmelserna om rapportavgift i 6–8 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.4.

### 4 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet. I paragrafen finns bestämmelser som till stora delar motsvarar bestämmelserna om flera förseningsavgifter i 48 kap. 7 § SFL.

Bestämmelsen innebär, tillsammans med 2 §, att förseningsavgift tas ut i tre steg för den som är uppgiftsskyldig enligt lag. Förevarande paragraf gäller inte den som är uppgiftsskyldig enligt ett föreläggande, vilket överensstämmer med vad som gäller enligt 48 kap. 7 § SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.4.

## 5 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat tilläggs-skattedeklaration inte har undertecknat uppgifterna, ska förseningsavgift bara tas ut om den uppgiftsskyldige inte har följt ett föreläggande att underteckna uppgifterna. Härigenom ges den uppgiftsskyldige en chans att läka bristen och därigenom slippa förseningsavgift. Paragrafen är utformad utifrån 48 kap. 4 § SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.4.

## Rapportavgift

## 6 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen finns bestämmelser om rapportavgift. Att det utgör en särskild avgift framgår av 2 kap. 41 §.

Av *första stycket* framgår att rapportavgift ska tas ut från en enhet som lämnar tilläggs-skatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. Med ”klart framgår” avses samma beviskrav som gäller för oriktig uppgift enligt skatteförfarandelagen och det är Skatteverket som har bevisbördan för att rapporten innehåller allvarliga brister.

I *andra stycket* förtydligas vad som avses med brister. Bedömningen av vilka uppgifter som ska lämnas i rapporten respektive vilka uppgifter i rapporten som är felaktiga ska göras utifrån hur förhållandena ser ut när rapporten lämnas in. Att förhållandena ändras, genom beslut från myndighet eller domstol, efter att rapporten har getts in och att uppgifterna i rapporten därför är felaktiga eller bristfälliga ska inte leda till att rapportavgift ska tas ut.

Vad som utgör allvarliga brister förtydligas i *tredje stycket* 1–3.

Enligt *tredje stycket första punkten* är brister i en rapport allvarliga om de har orsakat att tilläggs-skatt inte påförts trots att det fanns grund för det. Om rapporten exempelvis innehåller uppgifter om den justerade skattekostnaden, som vid tiden för rapportens inlämnande var felaktiga, och detta leder till att den effektiva skattesatsen överstiger minimiskattesatsen på 15 procent, har de felaktiga uppgifterna orsakat att tilläggs-skatt inte har påförts och bristerna bör därför anses vara

allvarliga. Detsamma ska gälla om nödvändiga uppgifter har utelämnats i rapporten och detta leder till att koncernen inte behöver betala tilläggsskatt. Brister i rapporten som innebär att fel koncernenhet anges som betalningsskyldig för tilläggsskatt, men som i övrigt inte påverkar storleken på den tilläggsskatt som koncernen ska betala, bör inte leda till att rapportavgift tas ut.

Enligt *tredje stycket andra punkten* är brister i en rapport allvarliga om de påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras. Om exempelvis Skatteverket efter granskning har upptäckt bristerna kommer dessa inte leda till att tilläggsskatt har undandragits. Genom förevarande punkt ska dock även brister som hade kunnat leda till ett skatteundandragande anses utgöra allvarliga brister.

Enligt *tredje stycket tredje punkten* är brister även allvarliga om de förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen. Det kan exempelvis handla om att uppgifter i mycket stor utsträckning har utelämnats eller är motstridiga och att detta har lett till att rapporten inte kan ligga till grund för en granskning av vem som är skyldig att betala tilläggsskatt, eller att en sådan granskning allvarligt försvårats. Brister behöver inte gälla samtliga stater där koncernen har verksamhet, utan det kan räcka med att de avser en stat eller koncernenhet.

Av *fjärde stycket* framgår att rapportavgift även ska tas ut om uppgifter som lämnas vid komplettering eller rättelse av rapporten innehåller allvarliga brister.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.3 och 11.13.5.

## 7 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges att rapportavgift inte ska tas ut om bristerna har rättats på eget initiativ av den rapporterande enheten. Paragrafen är utformad utifrån bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2 SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.5.

## 8 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen finns bestämmelser om rapportavgiftens storlek.

I *första stycket* anges att avgiften lägst ska uppgå till 250 000 kronor och högst 10 miljoner kronor.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som anger att rapportavgiften i vissa fall ska överstiga 10 miljoner kronor. Detta gäller om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg, eller motsvarande sanktion i annat land, antingen för den rapporterade enheten eller för en annan enhet i koncernen. I så fall ska rapportavgiftens storlek uppgå till det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige med tillägg för ett belopp som motiveras av eventuella övriga brister i rapporten. Det ska göras en beräkning enligt bestämmelserna i 10 eller 11 § av storleken på ett sådant fiktivt skattetillägg. Detta ska sedan läggas samman med ett belopp som motiveras av övriga brister.

Med uttrycket ”ett belopp som motiveras av övriga brister” avses bland annat andra fiktivt beräknade skattetillägg som är hänförliga till andra brister i rapporten. Med uttrycket avses även belopp som motiveras av annat än själva skatteundandragandet. Det kan här exempelvis röra sig om sådana brister som avses i 6 § tredje stycket 3.

I *tredje stycket* anges vilka faktorer det särskilt ska tas hänsyn till vid bestämmandet av avgiftens storlek. Uppräknningen är inte uttömmande, utan även andra omständigheter kan vägas in. För att kunna ta ut en avgift krävs enligt 6 § alltid att bristerna är allvarliga.

Enligt *tredje stycket första punkten* ska särskild hänsyn tas till arten och omfattningen av bristerna. Även om det alltid måste röra sig om allvarliga brister för att rapportavgift ska bli aktuellt, kan dock arten och omfattningen av dessa variera, vilket ska påverka storleken på avgiften.

Av *tredje stycket andra punkten* framgår att risken för skatteundandragande särskilt beaktas när avgiftens storlek bestäms.

Enligt *tredje stycket tredje punkten* ska särskild hänsyn tas till om den som lämnat rapporten eller annan koncernhet som bidragit med uppgifter uppsåtligen lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.5.

## Skattetillägg

### *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

#### 9 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges att skattetillägg ska tas ut av den som lämnat oriktig uppgift och att bestämmelserna i 49 kap. 4–5 §§ SFL då ska tillämpas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.6.

#### 10 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges storleken på skattetillägg vid oriktig uppgift.

I likhet med vad som gäller enligt skatteförfarandelagen är, enligt *första stycket*, skattetillägg 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Med skatt avses tilläggsskatt.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som gäller periodiseringsfel och som till stora delar motsvarar bestämmelsen i 49 kap. 13 § 1 SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.6.

### *Skattetillägg vid skönsbeskattning*

#### 11 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges storleken på skattetillägg vid skönsbeskattning.

Enligt *första stycket* är skattetillägg vid skönsbeskattning 40 procent av den skatt som bestäms för den deklarationsskyldige.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som anger att skattetillägget ska undanröjas om den deklarationsskyldige lämnar deklARATION inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet om skattetillägg meddelades. Deklarationen måste innehålla tillräckliga uppgifter för att det ska anses utgöra en deklARATION, vilket framgår av 3 §. Bestämmelsen motsvarar i stora delar bestämmelsen i 49 kap. 7 § första stycket

SFL. Därutöver hänvisar förevarande paragraf till 49 kap. 7 § andra och tredje styckena SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.6.

### *Gemensamma bestämmelser för skattetillägg*

#### *12 §*

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen finns en bestämmelse som anger att skattetillägg inte ska utgå till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut. Det saknar betydelse om rapportavgiften tas ut från en annan enhet än den som skattetillägget hade varit aktuellt för.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.6.

#### *13 §*

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår att utöver vad som anges i 9–12 §§ ska bestämmelserna i 49 kap. 10–10 d och 19 §§ SFL tillämpas i fråga om skattetillägg.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.6.

### **Befrielse från särskild avgift**

#### *14 §*

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges att i fråga om befrielse från en särskild avgift tillämpas bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL. I 15 och 16 §§ finns särskilda bestämmelser om vad Skatteverket ska beakta vid bedömningen av om det varit oskäligt att ta ut förseningsavgift respektive skattetillägg enligt lagen om tilläggsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.7.

## 15 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av *första stycket* framgår att det vid bedömning av om ett beslut ska fattas om hel eller delvis befrielse från förseningsavgift även ska beaktas om förseningsavgiften har samband med att en anmälan enligt 8 kap. 2 § andra stycket eller 3 § andra stycket inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.

Av *andra stycket* framgår att första stycket inte ska tillämpas i förhållande till den enhet som har utsetts att lämna rapporten. Första stycket ska därmed endast tillämpas i förhållande till en enhet som misstas att anmäla, eller anmält för sent, att en annan enhet lämnar tilläggs-skatte-rapporten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.4.

## 16 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av *första punkten* framgår att det vid bedömning av om ett beslut ska fattas om hel eller delvis befrielse från skattetillägg även ska beaktas om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas i även har lett till en sanktion för den rapporterade enheten i en annan stat. I likhet med vad som i övrigt gäller för befrielsegrunderna är det koncernenheten som har bevisbördan för att det föreligger skäl för nedsättning.

Av *andra punkten* framgår att vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska det även beaktas att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande. Att reglerna är komplexa bör leda till en generös prövning i eftergiftsfrågan och eftergift bör kunna ges om det är frågan om misstag som även en rimligt aktsam koncernenhet kan tänkas göra. Vid bedömning enligt den här bestämmelsen behöver grunden till skattetillägget beaktas. Nedsättning bör exempelvis inte bli aktuellt om skattetillägg tas ut vid skönsbeskattning på grund av att koncernenheten inte har lämnat någon deklaration.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.7.



## Beslut om särskilda avgifter

### 17 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt ett beslut om förseningsavgift senast ska meddelas. Paragrafen är utformad utifrån 52 kap. 2 § SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.8.

### 18 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt ett beslut om rapportavgift senast ska meddelas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.8.

### 19 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt ett beslut om skatte-tillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning senast ska meddelas. Om det är fråga om att den som är deklarationsskyldig inte har lämnat någon deklARATION gäller dock vad som anges i 20 §.

Enligt *första stycket* ska beslut meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Tiden överensstämmer med vad som gäller för beslut om tilläggsskatt enligt 8 kap. 28 § första stycket.

I *andra stycket* regleras när ett beslut ska fattas om en koncernenhets tilläggsskattedeclaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. I så fall ska ett beslut om skattetillegg meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in till Skatteverket. Beslutet måste dock meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Tiden överensstämmer med vad som gäller för beslut om tilläggsskatt enligt 8 kap. 28 § andra stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.8.

## 20 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt ett beslut om skattetillägg senast ska meddelas om den som är deklarationsskyldig inte har lämnat någon deklARATION. Tiden överensstämmer med vad som gäller beslut om tilläggsskatt enligt 8 kap. 28 § tredje stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.8.

## 21 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår att gällande beslut om skattetillägg ska, utöver bestämmelserna i 19–20 §§, bestämmelserna i 52 kap. 5–7 samt 8 a §§ SFL om skattetillägg vid efterbeskattning, oriktig uppgift i ett omprövningsärende, oriktig uppgift i ett mål om beskattning och skattetillägg efter anmälan om brott eller inledd förundersökning tillämpas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.8.

## 22 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I likhet med vad som gäller enligt 52 kap. 11 § SFL anges i förevarande paragraf att en särskild avgift ska tillfalla staten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.13.8.

## 10 kap. Övriga delar av förfarandet

### Vad kapitlet innehåller

#### 1 §

I paragrafen finns en förteckning över vad kapitlet innehåller.

## Registrering

### 2 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Paragrafen reglerar vem som ska registreras och vem som är skyldig att anmäla sig för registrering.

I *första stycket* anges att Skatteverket ska registrera svenska koncernenheter som omfattas av lagens tillämpningsområde i 1 kap. 4 §.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att den som ska registreras enligt första stycket har en skyldighet att anmäla sig för registrering. Anmälningsskyldigheten är inte, så som bestämmelsen i 7 kap. 2 § SFL, knuten till att enheten ska avse att bedriva näringsverksamhet. Enligt förevarande paragraf har i stället alla svenska koncernenheter som ingår i en koncern som omfattas av lagens tillämpningsområde en anmälningsskyldighet. En anmälan ska ske inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registreringskyldigheten uppstod.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.6.

### 3 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga den som inte anmäler sig för registrering att fullgöra sin skyldighet. Befogenheten får även användas för att hämta in uppgifter som behövs för att avgöra om det finns en skyldighet att anmäla sig för registrering. Ett föreläggande får enligt 8 kap. 22 § förenas med vite.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.6.

### 4 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen ges Skatteverket dels befogenhet att avregistrera den som inte längre ska vara registrerad, dels skyldighet att avregistrera den som begär det och som inte längre ska vara registrerad. Med ”den som inte längre ska vara registrerad” avses exempelvis att en enhet inte längre tillhör en koncern, eller att koncernen som enheten tillhör inte längre uppfyller beloppsgränsen i 1 kap. 4 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.6.

## Val

### 5 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 45.1 och artikel 45.3 direktivet.

I paragrafen anges vilka val en rapporterande enhet kan göra i tilläggs-skatterapporten. Paragrafen reglerar de så kallade femåriga valen. Hur lång tid valen enligt denna paragraf gäller, samt möjligheterna att återkalla dem, regleras dock i 7 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.5.

### 6 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 45.2–3 direktivet.

I paragrafen anges vilka andra val, utöver de som anges i 5 §, som en rapporterande enhet kan göra i tilläggs-skatterapporten. Paragrafen reglerar de så kallade ettåriga valen. Hur lång tid valen enligt denna paragraf gäller, samt möjligheterna att återkalla dem, regleras dock i 8 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.5.

### 7 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 45.1 direktivet.

I paragrafen regleras giltighetstiden för valen som avses i 5 § samt möjligheterna att återkalla sådana val.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.5.

### 8 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 45.2 direktivet.

I paragrafen regleras giltighetstiden för valen som avses i 6 § samt möjligheterna att återkalla dem.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.5.

## 9 §

Paragrafen motsvarar artikel 23.5 i direktivet.

Bestämmelserna i 5–8 §§ tar sikte på de val som i direktivet regleras i artikel 45. Förevarande paragraf gäller fall som inte regleras i artikel 45. Ett val enligt denna bestämmelse skiljer sig åt från de övriga valen på så sätt att detta val görs för samtliga enheter i en stat. Vidare görs valet för dessa enheter bara vid ett tillfälle, närmare bestämt i den första tillägsskatterapporten som omfattar dessa enheter.

## Särskilt kvalificerad beslutsfattare

### 10 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I *första stycket* regleras att beslut om tillägsskatt, skattetillägg eller rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Detta skiljer sig från skatteförfarandelagens reglering där det i lagen endast anges att vissa omprövningsbeslut ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om att en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan ska besluta i omprövningsärenden gällande beslut om tillägsskatt, skattetillägg eller rapportavgift. Detta gäller under de förutsättningar som anges i 66 kap. 5 § 1–4 SFL, det vill säga om den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången, de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning, frågan ska prövas i sak, och prövningen inte är enkel.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.5.

## Ansvar för tilläggsskatt

### *Ansvar för delägare i handelsbolag*

#### 11 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafens *första stycke* framgår att bestämmelserna om ansvar för delägare i handelsbolag i 59 kap. 11 § SFL ska tillämpas även gällande skatter och avgifter enligt lagen om tilläggsskatt.

Av *andra stycket* framgår att vad som anges om skattetillägg i skatteförfarandelagens bestämmelse även ska gälla rapportavgift.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.9.1.

### *Ansvar för kompletterande tilläggsskatt*

#### 12 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i direktivet.

I *första stycket* anges att Skatteverket ska besluta att en svensk koncernenhet ska vara ensamt skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt som allokeras till de svenska koncernenheterna enligt 6 kap. 9 §, om samtliga svenska koncernenheter gemensamt ansöker om det. Beslutet innebär att den ansvariga koncernenheten är ensamt skattskyldig för den kompletterande tilläggsskatten. Skatteverkets beslut om kompletterande tilläggsskatt kommer endast att riktas mot denna koncernenhet. Ansvaret för kompletterande tilläggsskatt påverkas inte av att andra koncernenheter inträder i eller utträder ur koncernen. Någon ny ansökan krävs därför inte vid sådana förändringar.

Enligt *andra stycket* ska ansökan ges in senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår den avser. Beslutet att en koncernenhet ska vara skattskyldig upphör att gälla om den ansvariga koncernenheten inte längre är en del av koncernen, exempelvis genom att den förvärvas av ägare utanför koncernen, träder i likvidation eller går i konkurs. Beslutet upphör även att gälla om samtliga svenska koncernenheter gemensamt anmäler att ansvaret ska upphöra. Vid den första tidpunkt efter utträdet eller anmälan som Skatteverket har att fatta beslut om tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln gäller därmed 6 kap. 11 § för fördelning av tilläggsskatten mellan koncernenheterna.

Av *tredje stycket* framgår att Skatteverket får fatta beslut om att en eller flera andra svenska koncernenheter är betalningsansvariga för tilläggsskatt som påförs den ansvariga koncernenheten enligt denna paragraf. Koncernenheterna har i dessa fall ett solidariskt betalningsansvar för den kompletterande tilläggsskatten.

Utträde ur koncernen befriar inte från ansvar för tilläggsskatt som avser tidigare beskattningsår. Betalningsskyldigheten gäller för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit koncernenhet.

Skatteverket får inte fatta beslut om solidariskt betalningsansvar om statens fordran har preskriberats.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.4.3.

## Betalning

### 13 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen regleras när tilläggsskatt ska betalas.

Av *första stycket* framgår att betalning ska ske senast den förfalldag som inträffar närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om tilläggsskatt fattades.

I *andra stycke* anges att de förfalldagar som avses i första stycket är de förfalldagar som anges i 62 kap. 9 § SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.10.

## Överklagande

### 14 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen finns bestämmelser om överklagande.

I *första stycket* finns en hänvisning till att bestämmelserna om överklagande i 67 kap. SFL ska gälla även för överklagande enligt lagen om tilläggsskatt.

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i 67 kap. 33 och 34 §§ SFL som gäller skattetillägg även ska gälla rapportavgift.

Av *tredje stycket* framgår att ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt får överklagas så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.8.6.

### 15 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva frågor om utdömande av vite. Paragrafen utgör en specialbestämmelse i förhållande till 6 § lagen (1985:206) om viten. Den särskilda forumregeln i förevarande paragraf innebär att en fråga om utdömande av vite ska prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller. I likhet med vad som gäller enligt 44 kap. 4 § SFL förutsätts det inte att det finns något beslut att överklaga för den som föreläggandet gäller utan behörig förvaltningsrätt för ansökan är den som hade varit behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.15.

## Övriga bestämmelser som gäller förfarandet

### 16 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår att när bestämmelser i skatteförfarandelagen ska tillämpas, ska vad som anges i skatteförfarandelagen om juridiska personer även gälla för koncernenheter enligt denna lag. Detta gäller exempelvis hänvisningen i 8 kap. 24 § till skatteförfarandelagens bestämmelser om revision.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.2.

### 17 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår att när bestämmelser i skatteförfarandelagen tillämpas ska termer och uttryck som används ha samma betydelse och tillämpningsområde som anges i denna lag.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.2.



### 18 §

Paragrafen motsvarar artikel 49.5 i direktivet.

Paragrafen anger en underrättelseskyldighet för en svensk koncernenhet som utsetts att lämna tilläggsskatterapport enligt 8 kap. 3 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.5.

### 19 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges vilka andra bestämmelser i skatteförfarandelagen, utöver de som redan hänvisats till i 8–10 kap., som ska tillämpas i mål och ärenden enligt lagen om tilläggsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.16.

## **15.2 Förslaget till lag om ändring av skatteförfarandelagen (2011:1244)**

### **2 kap. Lagens tillämpning**

#### *Tillämpningsområde*

### 1 §

Paragrafen har ändrats på så sätt att det anges att skatteförfarandelagen inte gäller för skatt som tas ut enligt lagen om tilläggsskatt.



# Särskilt yttrande

## **Särskilt yttrande från experterna Richard Hellenius, Ulrika Hansson, Peter Lindstrand och Richard Edlepil**

### **Bakgrund och inledning**

Nedanstående yttrande begränsar sig till frågor som har en direkt koppling till det uppdrag regeringen, genom tilläggsdirektivet, givit utredningen. Således berörs exempelvis inte frågan om huruvida vi anser att Sverige ska implementera det globala minimibeskattningsregelverket eller ej. Inte heller tar vi upp hur vi ser på de förslag som lämnas i betänkandet. Vi har valt att i huvudsak begränsa yttrandet till sådant som kan vara av betydelse för att säkra att den fortsatta beredningen av förslagen ges bästa möjliga förutsättningar.

Utredningen fick i början av april 2022 uppdraget att senast den 31 januari 2023 lämna förslag på hur reglerna i minimibeskattningsdirektivet ska genomföras i Sverige. Även helt inhemska koncerner ska omfattas. I uppdraget ingår att lämna nödvändiga författningsförslag. I utredningsdirektivet anges även att mer ingripande eller strängare regler än vad direktivet kräver ska om möjligt undvikas. Utredningen har nu avslutat arbetet med detta uppdrag.

OECD:s modellregler, som direktivet baserar sig på och som nu ska genomföras i svensk rätt, är ett omfattande och helt nytt skattesystem. Systemet tar sin utgångspunkt i resultatredovisningen enligt den internationella redovisningsstandarden IFRS eller motsvarande (se definition i 2 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt). Modellen för regelverket är konstruerad så att den sammanlagda effektiva skattesatsen hos den enskilda koncernens enheter inom en stat räknas fram, för att sedan jämföras med den minimiskattesats som regelverket har bestämt ska gälla – som utgångspunkt 15 procent. Men, med justeringar för det så kallade substansbeloppet kan en skattesats under-

stigande denna nivå vara tillräcklig. Understiger den effektiva skattesatsen den lägsta nivå som regelverket anger ska en tilläggs-skatt betalas.

IFRS är ett principbaserat regelverk. Det innebär att det vanligtvis saknas detaljerade regler och i stället formuleras mer allmänt hållna principer som ska vara vägledande för tillämparen. Då tilläggs-skatten avses baseras på detta principbaserade redovisningsregelverk kan tillämpningen innefatta en rad bedömningar vilket i sin tur medför risk för rättsosäkerhet i skatteuttaget. För att uppnå ett för skatteändamål relevant resultat stipulerar systemet en rad justeringar i det redovisade IFRS-baserade resultatet (jämför 3 kap. i den föreslagna lagen om tilläggs-skatt). Dessa justeringsregler är till sin natur övergripande (för att kunna tillämpas i olika nationella rättssystem) och därmed svårtolkade. Det finns en stor risk att ett flertal av dessa bestämmelser innebörd inte kan utläsas av de skattskyldiga företagen. I betydande omfattning kommer de vara beroende av stöd av kvalificerade rådgivare och möjligheten att få förhandsbesked.

Det omfattande ansvar som följer med detta regelverk för tilläggs-skatt, med sanktioner som ska utgå om reglerna inte efterlevs får anses som mycket ingripande, i vart fall innan en tydlig förståelse för det förväntade utfallet av detta nya unika regelverk kan säkerställas.

## Beredningen

Förändringar av ovan angivet slag ställer särskilt höga krav på en god beredningsprocess. I det ligger bland annat att förslagen arbetas fram inom ramarna för ett betänkande, med tillgång till goda sekretariats-resurser och expertis från akademien, Skatteverket och näringslivet, samt att Finansdepartementet, remissinstanser, Lagrådet och riksdagen, genom underlag av hög kvalitet och tillräckligt tidsutrymme, ges en reell möjlighet att kvalitetssäkra underlagen som lagstiftningen ska baseras på. Till detta kommer de skattskyldigas behov av att i god tid innan ett ikraftträdande få tillgång till lagstiftningen så att de får möjligheter att under rimlig tid säkerställa lämpliga system och rutiner som behövs för att efterleva lagstiftningen.

Med de ramar och resurser utredningen givits är det vår bestämda uppfattning att det inte varit möjligt för utredaren och sekretariatet att ta fram ett delbetänkande av tillräckligt god kvalitet. Delbetänkandet har av nödvändighet måst vila på en begränsad utredning, tydligt

fokuserad på möjligheterna rent tekniskt att införa en lagreglering överensstämmande med EU-direktivet in i svensk lagstiftningsmiljö. Detta inkluderar val av lämpliga svenska begrepp och genomtänkta lösningar kring beslutsfattande, överklagande och sanktioner, utan tid och möjlighet att noggrant analysera bland annat definitioner och begränsningar eller andra följdverkningar inom redovisning och beskattning.

Vi instämmer i vad utredaren anger om behovet av fortsatt arbete. Med beaktande av att regelverket ska träda i kraft redan vid ingången av år 2024 är vi allvarligt oroade över hur den fortsatta beredningsprocessen ska klara av att i tillräckligt god tid få fram ett slutligt lagförslag som riksdagen kan anta och företagen basera sitt interna implementeringsarbete på. Ett betydande arbete kvarstår, inte minst när det gäller att arbeta in de av OECD aviserade tillkommande delarna av regelverket, avsedda att bidra med en påtaglig förenkling och ökad vägledning. Annat kan inte förväntas än att båda dessa kräver ändringar av de analyser och förslag som lämnas i delbetänkandet. Företrädare för OECD har uttalat att dessa delar kan komma att presenteras först fram emot sommaren. Ett annat betydande behov som bör tas om hand i den fortsatta beredningen är att tillföra och utveckla förklaringar och förtydliganden, inte minst i författningskommentarerna, som kan underlätta för de som ska tillämpa reglerna; företag, Skatteverket och domstolar. Till detta kommer värdet av möjligheten att hämta ledning och erfarenheter från andra länders implementeringsarbete.

Arbetet med att utarbeta de lagförslag som vi enligt utredningsdirektivet ska ta fram har varit så komplext och skett under sådan tidspress att det finns betydande risk för brister och direkta felaktigheter. Behovet av ett väl fungerande remissförfarande kan här inte underskattas. Vi är oroade över att Finansdepartementet kan tvingas ge remissinstanserna en allt för begränsad tid för sina analyser. Utöver att remissinstanserna behöver ta ställning till de mer betydande val utredaren gjort, så som val av rekvisit och nivåer gällande sanktioner vid bristande efterlevnad och hur dessa förhåller sig till uttalanden i utredningsdirektivet om att strängare regler än vad EU-direktivet kräver ska om möjligt undvikas, behöver de bidra med fördjupade analyser av lagtexter och författningskommentarer.

I syfte att få ett så effektivt fortsatt beredningsarbete som möjligt, för att möta ovanstående behov, är det vår bestämda uppfattning

att den kompetens som upparbetats inom utredningen behöver tas till vara genom att skyndsamt ge utredningen ett tilläggsdirektiv, så att den kan fortsätta sitt icke avslutade arbete. Utredningens andra uppdrag, att se över bland annat vissa ränteavdragsbegränsningsregler, brådskar även det. Detta utifrån det faktum att räntenivåerna stigit kraftigt och att många företag har en försämrad resultatutveckling till följd av sådant som inflation och geopolitiska faktorer. Utredningen behöver av här anförda skäl även förstärkas.

De redovisningsmässiga effekterna av reglerna är inte heller helt klarlagda, bland annat utifrån aspekten huruvida en tilläggs-skatt omfattas av IFRS-standarden IAS12 om redovisning av inkomstskatter och särskilt hur uppskjutna skatter kan komma att påverkas. *International Accounting Standards Board* har efter diskussioner i slutet av november 2022 beslutat föreslå ett temporärt undantag från redovisning av uppskjutna skatter med anledning av modellreglerna. Aktuella koncerner har, inför att reglerna införs nationellt, ett behov av att få klargjort hur regelverket bör påverka finansiell rapportering enligt IFRS under 2023.

Avslutningsvis vill vi framhålla följande. EU-direktivet omfattar, till skillnad från OECD:s modellregler, även rent inhemska koncerner, om intäkterna enligt moderföretagets koncernredovisning uppgår till minst 750 miljoner euro (cirka 8,2 miljarder kronor). OECD har den 20 december 2022 publicerat en rapport om lättnadsregler som ska lätta på den administrativa bördan för de multinationella koncerner som omfattas av regelverket (s.k. *safe harbours*-regler). Tanken är att lättnadsreglerna under en övergångsperiod ska bygga på data som finns lätt tillgänglig, bland annat uppgifter från företagens land-för-land rapportering. Rapporten innehåller också ett ramverk för hur permanenta *safe harbours* kan utformas, samt lättnader vad gäller sanktionsavgifter. Vi utgår ifrån att regeringen i den fortsatta processen med direktivet inom EU verkar för att lättnadsregler införs som även omfattar de inhemska koncerner som kommer att omfattas av tilläggs-skattereglerna samt att sanktionsavgifterna kopplade till systemet blir väl avvägda och proportionerliga.

# Kommittédirektiv 2022:28

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

Beslut vid regeringssammanträde den 7 april 2022

### **Utvidgning av uppdraget**

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

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

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

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

### *Vad direktivet innebär*

Kommissionen presenterade den 22 december 2021 ett förslag till direktiv om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper i unionen (COM(2021) 823 final 2021/0433 (CNS)). Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler avseende en global minimibesättning som arbetats fram inom ramen för OECD och G20:s inkluderande ramverk mot skattebaserosion och flyttning av vinster (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS). Modellreglerna antogs den 14 december 2021 och innebär att multinationella företagsgrupper med en årlig omsättning motsvarande 750 miljoner euro ska vara föremål för en effektiv skatt om minst 15 procent på en särskild definierad skattebas. I direktivet utvidgas reglerna till att gälla även helt inhemska företagsgrupper med motsvarande omsättning för att reglerna ska stå i överensstämmelse med EU:s grundläggande friheter. Vidare ges medlemsstaterna en möjlighet att, i linje med vad som förutses i modellreglerna, införa nationella regler om minimibesättning. Se även faktapromemoria 2021/22:FPM46.

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

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



och med den 31 december 2023. Dock ska UTPR-regeln tillämpas för beskattningsår som börjar från och med den 31 december 2024.

### *Utgångspunkter för uppdraget*

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

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

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

Den särskilda utredaren ska därför

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

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

Utredaren ska därför

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

Utredaren ska vidare

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

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

År 2009 infördes i 24 kap. 10 a–10 e §§ inkomstskattelagen, förkortad IL, undantag från den generella avdragsrätten för räntor som innebar att rätt till avdrag begränsades för räntor som belöper sig på lån från företag i intressegemenskap, om lånen tagits upp för att finansiera förvärv av delägaraktier från ett företag i intressegemenskap. Syftet med begränsningen var att förhindra skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap, s.k. räntesnurror (prop. 2008/09:65). Från den 1 januari 2013 skärptes ränteavdragsbegränsningsreglerna. Anledningen var bl.a. resultatet av de rapporter som Skatteverket lämnat efter införandet av 2009 års regler som visat att det fortfarande fanns stora möjligheter att undgå bolagsbeskattning i Sverige genom skatteplanering med ränteavdrag (prop. 2012/13:1). Med hänsyn till detta begränsades avdragsmöjligheterna ytterligare för att skydda den svenska bolagsskattebasen. Avdragsbegränsningen utvidgades till att gälla ränteutgifter avseende alla skulder inom en koncern. Enligt huvudregeln fick ränteutgifter avseende skulder inom en intressegemenskap inte dras av (24 kap. 10 b § IL). Det gällde dock inte om räntan beskattades med minst 10 procent hos mottagaren. Därutöver infördes också ett undantag från 10 procentsregeln som innebar att ränteavdrag ändå inte fick göras om skuldförhållandet huvudsakligen hade uppkommit på grund av att intressegemenskapen skulle få en väsentlig skatteförmån (24 kap. 10 d § tredje stycket IL), den s.k. undantagsregeln.

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

det vid tillämpningen av regeln krävs en mycket hög grad av skatteplanering, dvs. i princip rena missbruksfall (prop. 2017/18:245 s. 185).

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

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

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

HFD har i en dom från december 2021 (HFD 2021 ref. 68) förklarat att tillämpningen av 2019 års lydelse av undantagsregeln inte heller är förenlig med etableringsfriheten. Domstolen hänvisade till

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

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

Utredaren ska därför

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

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

## Konsekvensbeskrivningar

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

## Redovisning av uppdraget

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

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

(Finansdepartementet)

# Jämförelsetabell

Minimibeskattningsdirektivet	Tilläggsattelagen	OECD:s modellregler
Artikel 1.1	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 1.2	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 2.1–2	1 kap. 4 §	Artikel 1.1.1–1.1.2
Artikel 2.3	1 kap. 7–11 §	Artikel 1.1.3 och 1.5
Artikel 3.1	2 kap. 6 §	Del av artikel 10.1.1 ("Entity")
Artikel 3.2	2 kap. 8 §	Artikel 1.3
Artikel 3.3	2 kap. 7 §	Artikel 1.2.2–1.2.3
Artikel 3.4	Saknar motsvarighet	Artikel 1.2.1
Artikel 3.5	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 3.6	2 kap. 19 §	Del av artikel 10.1.1 ("Consolidated Financial Statements")
Artikel 3.7	2 kap. 22 §	Del av artikel 10.1.1 ("Fiscal Year")
Artikel 3.8	2 kap. 39 §	Del av artikel 10.1.1 ("Filing Constituent Entity")
Artikel 3.9	2 kap. 33 §	Del av artikel 10.1.1 ("Governmental Entity")
Artikel 3.10	2 kap. 34 §	Del av artikel 10.1.1 ("Non-Profit Organisation")
Artikel 3.11	2 kap. 35 §	Del av artikel 10.1.1 ("Non-Profit Organisation")
Artikel 3.12	7 kap. 2–5 §§	Artikel 10.2
Artikel 3.13	7 kap. 17 §	Del av artikel 10.1.1 ("Permanent Establishment")
Artikel 3.14	2 kap. 10 §	Artikel 1.4
Artikel 3.15	2 kap. 27 §	Del av artikel 10.1.1 ("Minimum Tax Rate")
Artikel 3.16	2 kap. 2 §	Del av artikel 10.1.1 ("Top-Up Tax")
Artikel 3.17	2 kap. 28 §	Del av artikel 10.1.1 ("Controlled Foreign Company Tax Regime")
Artikel 3.18	2 kap. 3 §	Del av artikel 10.1.1 ("Qualified IIR")
Artikel 3.19	2 kap. 42 §	Del av artikel 10.1.1 ("Low-Taxed Constituent Entity")
Artikel 3.20	2 kap. 12 §	Del av artikel 10.1.1 ("Intermediate Parent entity")

Minimibeskattningsdirektivet	Tillägsskattelagen	OECD:s modellregler
Artikel 3.21	2 kap. 14 §	Del av artikel 10.1.1 ("Controlling Interest")
Artikel 3.22	2 kap. 13 §	Del av artikel 10.1.1 ("Partially-Owned Parent Entity")
Artikel 3.23	2 kap. 15 §	Del av artikel 10.1.1 ("Ownership Interest")
Artikel 3.24	2 kap. 11 §	Del av artikel 10.1.1 ("Parent Entity")
Artikel 3.25	2 kap. 20 §	Del av artikel 10.1.1 ("Acceptable Financial Accounting Standard")
Artikel 3.26	2 kap. 21 §	Del av artikel 10.1.1 ("Authorised Financial Accounting Standard")
Artikel 3.27	3 kap. 9 §	Del av artikel 10.1.1 ("Material Competitive Distortion")
Artikel 3.28	2 kap. 5 §	Del av artikel 10.1.1 ("Qualified Domestic Minimum Top-up Tax")
Artikel 3.29	2 kap. 23 §	Del av artikel 10.1.1 ("Net Book Value of Tangible Assets")
Artikel 3.30 a	7 kap. 27 §	Del av artikel 10.1.1 ("Investment Entity")
Artikel 3.30 b	7 kap. 30 §	
Artikel 3.30 c	7 kap. 31 §	
Artikel 3.31	7 kap. 28 §	Del av artikel 10.1.1 ("Investment Fund")
Artikel 3.32	7 kap. 29 §	Del av artikel 10.1.1 ("Real Estate Investment Vehicle")
Artikel 3.33	2 kap. 36 §	Del av artikel 10.1.1 ("Pension Fund")
Artikel 3.34	2 kap. 37 §	Del av artikel 10.1.1 ("Pension Services Entity")
Artikel 3.35	2 kap. 43 §	Del av artikel 10.1.1 ("Low-Tax Jurisdiction")
Artikel 3.36	3 kap. 5 §	Artikel 3.1.1
Artikel 3.37	2 kap. 29 §	Del av artikel 10.1.1 ("Disqualified Refundable Imputation Tax")
Artikel 3.38	2 kap. 30 §	Del av artikel 10.1.1 ("Qualified Refundable Tax credit")
Artikel 3.39	2 kap. 31 §	Del av artikel 10.1.1 ("Non-Qualified Refundable Tax Credit")
Artikel 3.40	7 kap. 18 §	Del av artikel 10.1.1 ("Main Entity")
Artikel 3.41	2 kap. 16 §	Del av artikel 10.1.1 ("Constituent Entity-Owner")
Artikel 3.42	2 kap. 32 §	Del av artikel 10.1.1 ("Eligible Distribution Tax System")
Artikel 3.43	2 kap. 4 §	Del av artikel 10.1.1 ("Qualified UTPR")
Artikel 3.44	Saknar motsvarighet	Del av artikel 10.1.1 ("Designated Filing Entity")
Artikel 4.1	1 kap. 12 §	Artikel 10.3.1
Artikel 4.2	1 kap. 13 §	Artikel 10.3.2



Minimibeskattningsdirektivet	Tilläggsattelagen	OECD:s modellregler
Artikel 4.3	1 kap. 14 §	Artikel 10.3.3
Artikel 4.4	1 kap. 16–17 §§	Artikel 10.3.4 a
Artikel 4.5	1 kap. 18 §	Artikel 10.3.4 b
Artikel 4.6	1 kap. 19 §	Artikel 10.3.5
Artikel 4.7	1 kap. 15 §	Artikel 10.3.6
Artikel 5	6 kap. 1 §	Artikel 2.1.1
Artikel 6	6 kap. 2 §	Artikel 2.1.2–2.1.3
Artikel 7	6 kap. 2 §	Artikel 2.1.2–2.1.3
Artikel 8	6 kap. 3 §	Artikel 2.1.4–2.1.5
Artikel 9.1	6 kap. 1 §	Artikel 2.2.1
Artikel 9.2	6 kap. 4 §	Artikel 2.2.2–2.2.3
Artikel 9.3	6 kap. 1 §	Saknar motsvarighet
Artikel 10	6 kap. 5 §	Artikel 2.3
Artikel 11.1	6 kap. 15–16 §§	Saknar motsvarighet
Artikel 11 2–3	3 kap. 2 §	Saknar motsvarighet
Artikel 11.4	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 12.1	6 kap. 7 §	Artikel 2.4.1
Artikel 12.2	Saknar motsvarighet	Artikel 2.4.2
Artikel 12.3	6 kap. 6 § andra stycket	Artikel 2.4.3
Artikel 13.1	6 kap. 7 §	Artikel 2.4.1
Artikel 13.2	Saknar motsvarighet	Artikel 2.4.2
Artikel 13.3	6 kap. 6 § andra stycket	Artikel 2.4.3
Artikel 14.1	6 kap. 9 §	Artikel 2.6.1
Artikel 14.2–4	6 kap. 8 §	Artikel 2.5.1–2.5.3
Artikel 14.5	6 kap. 9 §	Artikel 2.6.1
Artikel 14.6–8	6 kap. 10 §	Artikel 2.6.2–2.6.3
Artikel 14.9	Saknar motsvarighet	Artikel 2.6.4
Artikel 15.1	3 kap. 5 §	Artikel 3.1.1–3.1.2
Artikel 15.2	3 kap. 10 §	Artikel 3.1.3
Artikel 15	3 kap. 7 §	Del av artikel 10.1 ("Consolidated financial statements" punkt b)
Artikel 15.4	3 kap. 6 §	Del av artikel 10.1 ("Consolidated financial statements" punkt c)
Artikel 15.5	3 kap. 8 §	Del av artikel 10.1 ("Qualified Domestic Minimum Top-up Tax")
Artikel 15.6	3 kap. 6–7 §§	Del av artikel 10.1 ("Material Competitive Distortion")
Artikel 16.1 a i	3 kap. 11 § andra stycket 1	Del av artikel 10.1 ("Net Taxes Expense" punkt a)
Artikel 16.1 a ii	3 kap. 11 § andra stycket 2	Del av artikel 10.1 ("Net Taxes Expense" punkt b)
Artikel 16.1 a iii	3 kap. 11 § andra stycket 3	Del av artikel 10.1 ("Net Taxes Expense" punkt c)
Artikel 16.1 a iv	3 kap. 11 § andra stycket 3	Del av artikel 10.1 ("Net Taxes Expense" punkt d)

Minimibeskattningsdirektivet	Tillägsskattelagen	OECD:s modellregler
Artikel 16.1 a v	3 kap. 11 § andra stycket 4	Del av artikel 10.1 ("Net Taxes Expense" punkt e)
Artikel 16.1 b i första strecksatsen	2 kap. 17 § samt del av 3 kap. 12 andra stycket	Del av artikel 10.1 ("Portfolio shareholding") samt Del av artikel 10.1 ("Excluded Dividends" punkt a)
Artikel 16.1 b i andra strecksatsen	Del av 3 kap. 12 § andra stycket	Del av artikel 10.1 ("Excluded Dividends" punkt a)
Artikel 16.1 b ii	3 kap. 12 § tredje stycket	Del av artikel 10.1 ("Excluded Dividends" punkt b)
Artikel 16.1 c	3 kap. 13 §	Del av artikel 10.1 ("Excluded Equity Gain or Loss")
Artikel 16.1 d	3 kap. 14 §	Del av artikel 10.1 ("Included Revaluation Method Gain or Loss")
Artikel 16.1 e	3 kap. 15 §	Del av artikel 10.1 ("Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses")
Artikel 16.1 f	3 kap. 16 §	Del av artikel 10.1 ("Policy Disallowed Expenses")
Artikel 16.1 g	3 kap. 17 §	Del av artikel 10.1 ("Prior Period Errors and Changes in Accounting Principles")
Artikel 16.1 h	3 kap. 18 §	Del av artikel 10.1 ("Accrued Pension Expense")
Artikel 16.2 a	3 kap. 11 § första stycket	Artikel 3.2.1 a
Artikel 16.2 b	3 kap. 12 § första stycket	Artikel 3.2.1 b
Artikel 16.2 c	3 kap. 13 §	Artikel 3.2.1 c
Artikel 16.2 d	3 kap. 14 §	Artikel 3.2.1 d
Artikel 16.2 e	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 3.2.1 e
Artikel 16.2 f	3 kap. 15 §	Artikel 3.2.1 f
Artikel 16.2 g	3 kap. 16 §	Artikel 3.2.1 g
Artikel 16.2 h	3 kap. 17 §	Artikel 3.2.1 h
Artikel 16.2 i	3 kap. 18 §	Artikel 3.2.1 i
Artikel 16.3 första stycket	4 kap. 2 §	Artikel 3.2.2
Artikel 16.3 andra stycket	4 kap. 3 §	Artikel 3.2.2
Artikel 16.3 tredje stycket	4 kap. 4 §	Artikel 3.2.2
Artikel 16.3 fjärde stycket	4 kap. 5 §	Artikel 3.2.2
Artikel 16.3 femte stycket	4 kap. 6 §	Artikel 3.2.2
Artikel 16.4 första stycket	3 kap. 19 § första stycket 1	Artikel 3.2.3
Artikel 16.4 andra stycket	3 kap. 19 § första stycket 2	Artikel 3.2.3
Artikel 16.4 tredje stycket	3 kap. 19 § andra stycket	Del av artikel 10.1 ("Arm's Length Principle")
Artikel 16.5	3 kap. 20 §	Artikel 3.2.4
Artikel 16.6 första och andra styckena	4 kap. 7 §	Artikel 3.2.5
Artikel 16.6 tredje stycket	4 kap. 7 § andra stycket	Artikel 3.2.5
Artikel 16.6 fjärde stycket	4 kap. 8 § första stycket	Artikel 3.2.5
Artikel 16.6 femte stycket	4 kap. 8 § andra stycket	Artikel 3.2.5

Minimibeskattningsdirektivet	Tillägsskattelagen	OECD:s modellregler
Artikel 16.7 första stycket	4 kap. 9 §	Artikel 3.2.6
Artikel 16.7 andra stycket	4 kap. 10 § första stycket	Artikel 3.2.6
Artikel 16.7 tredje stycket	4 kap. 10 § andra stycket	Artikel 3.2.6
Artikel 16.7 fjärde stycket	4 kap. 10 § tredje stycket	Artikel 3.2.6
Artikel 16.7 femte stycket	4 kap. 11 §	Artikel 3.2.6
Artikel 16.8	3 kap. 21 §	Artikel 3.2.7
Artikel 16.9	4 kap. 12 §	Artikel 3.2.8
Artikel 16.10	3 kap. 22 §	Artikel 3.2.9
Artikel 16.11	3 kap. 23 §	Artikel 3.2.10
Artikel 17.1 a i	5 kap. 18 § 1	Artikel 3.3.2 a
Artikel 17.1 a ii	5 kap. 18 § 2	Artikel 3.3.2 b
Artikel 17.1 a iii	5 kap. 18 § 3	Artikel 3.3.2 c
Artikel 17.1 a iv	5 kap. 18 § 4	Artikel 3.3.2 d
Artikel 17.1 a v	5 kap. 18 § 5	Artikel 3.3.2 e
Artikel 17.1 a vi	5 kap. 18 § 6	Artikel 3.3.2 f
Artikel 17.1 b i	5 kap. 19 § 1	Artikel 3.3.3 a
Artikel 17.1 b ii	5 kap. 19 § 2	Artikel 3.3.3 b
Artikel 17.1 b iii	5 kap. 19 § 3	Artikel 3.3.3 c
Artikel 17.1 b iv	5 kap. 19 § 4	Artikel 3.3.3 d
Artikel 17.1 b v	5 kap. 19 § 5	Artikel 3.3.3 e
Artikel 17.2	5 kap. 15 § första stycket	Artikel 3.3.1, 3.3.6
Artikel 17.3	5 kap. 17 §	Artikel 3.3.1
Artikel 17.4	5 kap. 15 § andra stycket	Artikel 3.3.4
Artikel 17.5–6	5 kap. 16 §	Artikel 3.3.5
Artikel 18.1	7 kap. 19 §	Artikel 3.4.1
Artikel 18.2 första stycket	7 kap. 20 §	Artikel 3.4.2a
Artikel 18.2 andra stycket	7 kap. 21 §	Artikel 3.4.2b
Artikel 18.3	7 kap. 22 §	Artikel 3.4.3
Artikel 18.4	7 kap. 23 §	Artikel 3.4.4
Artikel 18.5	7 kap. 24 §	Artikel 3.4.5
Artikel 19.1	7 kap. 6 §	Artikel 3.5.3, 3.5.4
Artikel 19.2	7 kap. 8 §	Artikel 3.5.5
Artikel 19.3	7 kap. 7 §	Artikel 3.5.1a
Artikel 19.4	7 kap. 9 § andra stycket	Artikel 3.5.1b
Artikel 19.5	7 kap.9 § första stycket	Artikel 3.5.1c
Artikel 19.6	7 kap. 10 §	Artikel 3.5.2
Artikel 20.1	3 kap. 26 §	Artikel 4.2.1
Artikel 20.2 a	3 kap. 27 § 1	Artikel 4.2.2 a
Artikel 20.2 b	3 kap. 27 § 1	Artikel 4.2.2 b
Artikel 20.2 c	3 kap. 27 § 1	Artikel 4.2.2 c
Artikel 20.2 d	3 kap. 27 § 2	Artikel 4.2.2 d
Artikel 20.2 e	3 kap. 27 § 3	Artikel 4.2.2 e
Artikel 20.3	3 kap. 28 §	Artikel 3.2.6 a
Artikel 21.1	3 kap. 24–25 §§	Artikel 4.1.1
Artikel 21.2	3 kap. 29 §	Artikel 4.1.2

Minimibeskattningsdirektivet	Tillägsskattelagen	OECD:s modellregler
Artikel 21.3	3 kap. 30 §	Artikel 4.1.3
Artikel 21.4	3 kap. 25 § andra stycket	Artikel 4.1.4
Artikel 21.5	3 kap. 37 §	Artikel 4.1.5
Artikel 22.1 a	3 kap. 34 § 2–3	Artikel 4.4.6
Artikel 22.1 b	4 kap. 18 §	Artikel 4.4.7
Artikel 22.2	3 kap. 31 § första stycket	Artikel 4.4.1
Artikel 22.3	3 kap. 33 §	Artikel 4.4.2 a–b
Artikel 22.4	3 kap. 31 § andra stycket	Artikel 4.4.2 c
Artikel 22.5 a	3 kap. 34 § 1	Artikel 4.4.1 a
Artikel 22.5 b	3 kap. 34 § 2–4	Artikel 4.4.1 b
Artikel 22.5 c	3 kap. 34 § 5	Artikel 4.4.1 c
Artikel 22.5 d	3 kap. 34 § 6	Artikel 4.4.1 d
Artikel 22.5 e	3 kap. 34 § 7	Artikel 4.4.1 e
Artikel 22.6	3 kap. 32 §	Artikel 4.4.3
Artikel 22.7	3 kap. 35 §	Artikel 4.4.4
Artikel 22.8	3 kap. 36 §	Artikel 4.4.5
Artikel 23.1 första stycket	4 kap. 13 §	Artikel 4.5.1
Artikel 23.1 andra stycket	4 kap. 16 §	Artikel 4.5.5
Artikel 23.2	4 kap. 14 § andra stycket	Artikel 4.5.3
Artikel 23.3	4 kap. 14 § första stycket	Artikel 4.5.2
Artikel 23.4	4 kap. 15 §	Artikel 4.5.4
Artikel 23.5	10 kap. 9 §	Artikel 4.5.5
Artikel 23.6	4 kap. 17 §	Artikel 4.5.6
Artikel 24.1	7 kap. 25 §	Artikel 4.3.2 a
Artikel 24.2	7 kap. 11 §	Artikel 4.3.2 b
Artikel 24.3	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 4.3.2 c
Artikel 24.4	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 4.3.2 d och 10.2.5
Artikel 24.5	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 4.3.2 e
Artikel 24.6	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 4.3.3 och del av artikel 10.1.1 ("Passive Income")
Artikel 24.7	7 kap. 26 §	Artikel 4.3.4
Artikel 25.1 första stycket	4 kap. 24 § första stycket	Artikel 4.6.1
Artikel 25.1 andra stycket	4 kap. 24 § andra stycket	Artikel 4.6.1
Artikel 25.1 tredje stycket	4 kap. 25 §	Artikel 4.6.1
Artikel 25.2	4 kap. 26 §	Artikel 4.6.2
Artikel 25.3 första stycket	4 kap. 27 § första stycket	Artikel 4.6.3
Artikel 25.3 andra stycket	4 kap. 27 § andra stycket	Artikel 4.6.3
Artikel 25.4	4 kap. 28 §	Artikel 4.6.4
Artikel 26.1	2 kap. 25 § första stycket	Artikel 5.1.1
Artikel 26.2	2 kap. 25 § första stycket	Artikel 5.1.2
Artikel 26.3	2 kap. 25 § andra stycket	Artikel 5.1.3
Artikel 26.4	3 kap. 4 §	Artikel 5.1.1
Artikel 27.1	3 kap. 1 §	Artikel 5.2.4
Artikel 27.2	2 kap. 24 §	Artikel 5.2.1
Artikel 27.3	3 kap. 1–2 §§	Artikel 5.2.3
Artikel 27.4	2 kap. 18 §	Artikel 5.2.2

Minimibeskattningsdirektivet	Tilläggsattelagen	OECD:s modellregler
Artikel 27.5	3 kap. 3 § första stycket	Artikel 5.2.4
Artikel 27.6	3 kap. 3 § andra stycket	Artikel 5.2.5
Artikel 27.7	3 kap. 4 §	Artikel 5.1.1
Artikel 28.1 a–b och 3	5 kap. 3 §	Artikel 5.3.3 och del av artikel 10.1.1 ("eligible employees" och "eligible payroll costs")
Artikel 28.1 c och 4	5 kap. 4 §	Artikel 5.3.4
Artikel 28.2 och 9	5 kap. 2 och 11 §§	Artikel 5.3.1–2
Artikel 28.5	5 kap. 5 §	Artikel 5.3.5
Artikel 28.6	5 kap. 6 §	Artikel 5.3.6
Artikel 28.7 första stycket a	5 kap. 7 §	Artikel 5.3.7
Artikel 28.7 första stycket b	5 kap. 8 §	Artikel 5.3.7
Artikel 28.7 andra stycket	5 kap. 9 §	Artikel 5.3.7
Artikel 28.8	5 kap. 10 §	Artikel 5.1.1
Artikel 29.1	4 kap. 19–20 §§	Artikel 5.4.1
Artikel 29.2	4 kap. 21 §	Artikel 5.4.2
Artikel 29.3	4 kap. 22 §	Artikel 5.4.3
Artikel 29.4	4 kap. 23 §	Artikel 5.4.4
Artikel 30.1	5 kap. 12 §	Artikel 5.5.1
Artikel 30.2–4	5 kap. 13 §	Artikel 5.5.2–3
Artikel 30.5	5 kap. 14 §	Artikel 5.5.4
Artikel 31–32	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 5.6 och 8.2
Artikel 33.1 a	1 kap. 5 §	Artikel 6.1.2
Artikel 33.1 b	1 kap. 6 §	Artikel 6.1.3
Artikel 33.2–3	1 kap. 5 §	Artikel 6.1.1a–b
Artikel 33.4	1 kap. 6 §	Artikel 6.1.1c
Artikel 34–37	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 6.2–6.5
Artikel 38.1	7 kap. 12 §	Artikel 7.1.1 a
Artikel 38.2	7 kap. 13 §	Artikel 7.1.1 b–c
Artikel 38.3	7 kap. 14 §	Artikel 7.1.2
Artikel 38.4	7 kap. 15 §	Artikel 7.1.3
Artikel 38.5	7 kap. 16 §	Artikel 7.1.4
Artikel 39	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 7.2
Artikel 40	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 7.3
Artikel 41.1	7 kap. 32–33 §§	Artikel 7.4.1–2
Artikel 41.2	7 kap. 33 §	Artikel 7.4.2
Artikel 41.3	7 kap. 34 §	Artikel 7.4.3
Artikel 41.4 första–tredje styckena	7 kap. 35 §	Artikel 7.4.5
Artikel 41.4 fjärde stycket	7 kap. 36 §	Artikel 7.4.6
Artikel 41.5	7 kap. 37 §	Artikel 7.4.4
Artikel 42.1	7 kap. 38 § 3 stycket	Del av artikel 10.1.1 ("insurance investement entity")
Artikel 42.2	7 kap. 38 § 1–2 styckena	Artikel 7.5.1
Artikel 42.3	7 kap. 39 §	Artikel 7.5.1
Artikel 42.4	7 kap. 40 §	Artikel 7.5.2
Artikel 43.1	7 kap. 41 §	Artikel 7.6.1

Minimibeskattningsdirektivet	Tilläggsattelagen	OECD:s modellregler
Artikel 43.2	7 kap. 42 §	Artikel 7.6.2, 7.6.5a och d
Artikel 43.3	7 kap. 43 §	Artikel 7.6.3, 7.6.4 och 7.6.5a–b
Artikel 43.4	7 kap. 44 §	Artikel 7.6.5c
Artikel 43.5	7 kap. 45 §	Artikel 7.6.6
Artikel 44.1 a	Saknar motsvarighet	Artikel 10.1 ("Designated Local Entity")
Artikel 44.1 b	Saknar motsvarighet	Artikel 10.1 ("Qualifying Competent Authority Agreement")
Artikel 44.2	8 kap. 2 §	Artikel 8.1.1
Artikel 44.3	8 kap. 3 § första stycket	Artikel 8.1.2
Artikel 44.4	8 kap. 3 § andra stycket	Artikel 8.1.3
Artikel 44.5	8 kap. 4–7 §§	Artikel 8.1.4
Artikel 44.6	8 kap. 8–10 §§	Saknar motsvarighet
Artikel 44.7	8 kap. 11 § första stycket	Artikel 8.1.6
Artikel 45.1	10 kap. 5 och 7 §§	Artikel 10.1 ("Five-year election")
Artikel 45.2	10 kap. 6 och 8 §§	Artikel 10.1 ("Annual Election")
Artikel 45.3	10 kap. 5–6 §§	Artikel 10.1 ("Annual Election" och "Five-year election")
Artikel 46	Saknar direkt motsvarighet (se dock 9 kap.)	Artikel 8.1.8
Artikel 47	Finns ej i författningsförslaget	Artikel 9.1.1
Artikel 48.1	ÖB p. 4	Artikel 9.2.1
Artikel 48.2	ÖB p. 5	Artikel 9.2.2
Artikel 49.1	6 kap. 12 §	Saknar motsvarighet
Artikel 49.2	6 kap. 13 §	Artikel 9.3.1
Artikel 49.3	6 kap. 14 §	Artikel 9.3.2–3
Artikel 49.4	6 kap. 12–13 §§	Artikel 9.3.4
Artikel 49.5	10 kap. 18 §	Saknar motsvarighet
Artikel 50.1	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 50.2	6 kap. 2 § 2 och 6–11 §§	Saknar motsvarighet
Artikel 50.3	Finns ej i författningsförslaget	Saknar motsvarighet
Artikel 51	8 kap. 11 § andra stycket	Artikel 9.4
Artikel 52	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 53	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 54	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 55	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 56	ÖB p. 1–3	Saknar motsvarighet
Artikel 57	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 58	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet
Artikel 59	Saknar motsvarighet	Saknar motsvarighet

# Statens offentliga utredningar 2023

---

## Kronologisk förteckning

---

1. Skärpta straff för flerfaldig brottslighet. Ju.
2. En inre marknad för digitala tjänster – ansvarsfördelning mellan myndigheter. Fi.
3. Nya regler om nödlidande kreditavtal och inkassoverksamhet. Ju.
4. Posttjänst för hela slanten.  
Finansieringsmodeller för framtidens samhällsomfattande posttjänst. Fi.
5. Från delar till helhet. Tvångsvården som en del av en sammanhållen och personcentrerad vårdkedja. S.
6. En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner. Fi.

# Statens offentliga utredningar 2023

---

## Systematisk förteckning

---

### **Finansdepartementet**

En inre marknad för digitala tjänster  
– ansvarsfördelning mellan myndigheter. [2]

Posttjänst för hela slanten.  
Finansieringsmodeller för framtidens samhällsomfattande posttjänst. [4]

En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner. [6]

### **Justitiedepartementet**

Skärpta straff för flerfaldig brottslighet. [1]

Nya regler om nödlidande kreditavtal och inkassoverksamhet. [3]

### **Socialdepartementet**

Från delar till helhet. Tvångsvården som en del av en sammanhållen och personcentrerad vårdkedja. [5]