

Stockholm den 15 maj 2023

R-2023/0273, R-2023/0596

Till Finansdepartementet
Fi2023/00559, Fi2023/01114

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 8 februari 2023 beretts tillfälle att avge yttrande över delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) samt den 20 mars 2023 över promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner.

Advokatsamfundet lämnar härmed sitt remissyttrande över rubricerat delbetänkande och angiven promemoria, gemensamt kallat utredningen.

Sammanfattning

Utredningen syftar till att i svensk rätt implementera det s.k. minimibeskattningsdirektivet, som i sin tur baseras på OECD:s modellregler. Direktivet följer nära innehållet och strukturen i OECD:s modellregler, vars omfattande bestämmelser till sin utformning är detaljerade, komplexa och lämnar staterna begränsat handlingsutrymme. Advokatsamfundet har mot denna bakgrund valt att begränsa yttrandet till att fokusera på de delar i utredningens förslag där direktivet och OECD:s modellregler lämnat staterna visst handlingsutrymme samt på aspekter kopplade till utredningsförfarandet som sådant, vilket är av betydelse för rättssäkerheten. Advokatsamfundet har i dessa delar en rad kritiska synpunkter mot förslagen, i enlighet med vad som framgår i det följande.



Synpunkter

Inledning

Advokatsamfundet har ingen erinran mot att regler införs för att säkerställa att intäkter hos företag som ingår i stora koncerner ska beskattas med minst 15 procent, vilket är en direkt nödvändighet med hänsyn till direktivet och det internationella samarbetet som resulterat i OECD:s modellregler.

Tilläggs-skatten är dock en ny typ av skatt som inte tidigare har funnits i Sverige eller i någon annan medlemsstat inom EU. Reglernas struktur skiljer sig markant från hur intern svensk skattelagstiftning är utformad. Även om tilläggs-skatten riktar sig mot ett fåtal koncerner kan den för berörda koncerner få mycket stora effekter, inte minst från ett administrativt perspektiv med stora medföljande kostnader.

Mot bakgrund av förslagets omfattande effekter för skattskyldiga, vill Advokatsamfundet påminna om att det bakomliggande syftet med OECD:s initiativ om en tilläggs-skatt, är att utgöra ett påtryckningsmedel för *stater* med låg beskattning att höja sin beskattning till en global miniminivå om minst 15 procent. Att stävja vissa företags aggressiva skatteplanering och minska incitamentet att utnyttja lågskattejurisdiktioner, har sedan lång tid tillbaka i stället hanterats genom att ha en effektiv CFC-beskattning på plats. Att företag i stora koncerner kan komma att tvingas hantera och erlagga tilläggs-skatt är således ytterst ett medel för att uppnå det politiska målet om en global minimibeskattningsnivå. Det är således företagen som i stor utsträckning får bära konsekvenserna och kostnaden av de nya reglerna, samtidigt som det bakomliggande syftet är att förmå lågskattejurisdiktioner att tillämpa en minimiskattenivå, dvs. att få stater att ändra sitt beteende. Enligt Advokatsamfundet är detta något som genomgående bör beaktas när det övervägs vilka krav på tydlighet som bör ställas på regelverket; att innebörden av reglerna utreds noggrant innan de antas, vilka sanktioner som är rimliga att påföra företagen om de misslyckats att tillämpa reglerna på ett korrekt sätt, m.m.

Sverige bör verka för att ikraftträdandet senareläggs

Utredningens experter Richard Hellenius, Ulrika Hansson, Peter Lindstrand och Richard Edlepil har i ett särskilt yttrande riktat skarp kritik avseende det faktum att den särskilda utredaren inte har givits tillräckligt med tid för att ta fram ett delbetänkande med tillräckligt god kvalitet och att det av denna anledning finns en



betydande risk för brister och direkta felaktigheter i utredningen. Advokatsamfundet instämmer i kritiken och vill till denna foga synpunkter enligt nedan.

Advokatsamfundet anser det både anmärkningsvärt och oroande ur ett rättssäkerhetsperspektiv att det svenska lagstiftningsarbetet har påskyndats, samtidigt som det internationella arbetet avsevärt har försenats. Med hänsyn till att beskattning är en ekonomiskt ingripande åtgärd är det av stor vikt att lagförslag på skatteområdet utreds grundligt och belyses från olika infallsvinklar innan de genomförs. Från rättssäkerhetsståndpunkt är det djupt problematiskt att utredningen inte haft möjlighet att på ett tillfredsställande sätt producera en komplett utredning samt att utredningens experter själva anser att utredningen inte är av tillräckligt god kvalitet.

Utredningsformen har varit bristfällig med anledning av den hårt pressade tidplanen, vilket lett till flera tillkortakommanden. Som exempel kan nämnas att konsekvensanalysen är mycket begränsad. Regelverket riskerar därför att innehålla felaktiga eller oklara bestämmelser utan tillfredsställande författningskommentarer och där den föreslagna lagstiftningen dessutom riskerar att behöva genomgå omfattande ändringar innan ikraftträdandet, i takt med att det internationella regelverket utvecklas och ytterligare vägledning från OECD presenteras. Skattskyldiga saknar således möjlighet att i god tid få tillgång till och tillgodogöra sig den tilltänkta nationella lagstiftningen, varvid förslaget brister i förutsebarhet. Även om Advokatsamfundet är medvetet om att Sverige åtagit sig gentemot EU att införliva direktivet per den 31 december 2023, bör detta inte ske på bekostnad av den svenska rättssäkerheten.

Såsom nämns i utredningen är det få andra länder, både inom ramen för OECD:s modellregelverk och direktivet, som i dagsläget har offentliggjort förslag till lagstiftning om tilläggsskatt. Advokatsamfundet ställer sig därför frågande till att samtliga EU-länder kommer att ha införlivat direktivet till den 31 december 2023 och om det är lämpligt att Sverige går i bräschen för implementeringen. En förutsättning för en fungerande minimibeskattning är att reglerna implementeras likformigt och enligt Advokatsamfundets uppfattning bör Sveriges fortsatta lagstiftningsarbete ske i nära samarbete med övriga EU-länder, vilket hittills inte varit möjligt.

Mot bakgrund av ovanstående och då OECD:s modellregelverk, vilket direktivet baseras på, i vissa avseenden är långt ifrån färdigställt anser Advokatsamfundet att Sverige, i



möjligaste mån, bör verka för ett uppskjutande av direktivets nuvarande införlivande- respektive ikraftträdandebestämmelser, alternativt en separat dispens för Sverige.

Förenlighet med svensk grundlag

Enligt utredningen kommer beräkningen av det resultat, som ligger till grund för bedömningen huruvida tilläggsskatt ska tas ut, baseras på koncernredovisningsprinciper. Dessa principer regleras inte i svensk lag och har en väsentligen annorlunda struktur än intern svensk skattelagstiftning. Redovisningsregler innefattar till sin natur ett stort inslag av bedömningsfrågor och reglerna är ofta avsiktligt allmänt formulerade för att kunna anpassa tillämpningen till en specifik situation och för att senare kunna förtydligas genom rekommendationer och vägledningar utgivna av olika redovisningsorgan. Det är inte ovanligt att vad som anses utgöra god redovisningssed kan förändras över tid, utan att de underliggande lagreglerna för den skull nödvändigtvis måste ha justerats.

Advokatsamfundet vill här påminna om att det i svensk rätt råder en grundlagsfäst legalitetsprincip avseende skattelagstiftning och där i inkluderat ett bestämdhetskrav. Enligt Advokatsamfundet bör det utredas om en hänvisning till en standard som utvecklas av andra (se 2 kap. 20 § i förslaget till lag om tilläggsskatt) uppfyller kravet på bestämdhet och är förenligt med legalitetsprincipen. För det fall lagstiftningstekniken inte kan anses förenlig med den svenska legalitetsprincipen, bör utredas hur den regelkonflikt som uppstår till följd av att Sverige åtagit sig att implementera direktivet kan hanteras.

Det skulle enligt Advokatsamfundet vara anmärkningsvärt om reglerna implementerades utan att det först genomförs en utförlig analys av om lagstiftningstekniken och reglerna som sådana är förenliga med den grundlagsfästa legalitetsprincipen samt av hur en eventuell regelkonflikt bör hanteras om så inte anses vara fallet.

Skattskyldigas behov av vägledning

Advokatsamfundet noterar att flertalet av utredningens författningskommentarer hänvisar till att ytterligare vägledning finns i kommentaren till modellreglerna (se exempelvis författningskommentaren till 2 kap. 32 § och 3 kap. 14 § i förslaget till lag om tilläggsskatt). Advokatsamfundet är av uppfattningen att utredningen till allt för



stor del lutar sig mot OECD:s vägledande kommentarer och att det därigenom föreligger en risk att svensk normgivningsmakt i realiteten förflyttas till OECD, vilket saknar stöd i Regeringsformen. Advokatsamfundet anser det nödvändigt att det inom ramen för det fortsatta lagstiftningsarbetet dels tydliggörs hur framtagna vägledningar från OECD ska beaktas vid tolkningen av den nya lagen om tilläggsskatt, dels att modellreglerna och OECD:s vägledning ytterligare analyseras utifrån ett svenskt perspektiv och i möjligaste mån kompletteras utredningens författningskommentarer. Det bör därvid särskilt bedömas om det anses finnas vägledande uttalanden som går utöver vad som ryms inom ramen för författningstextens ordalydelse och därför bör bortses från.

Mot bakgrund av förslagets ingripande och betungande natur, har staten ett stort ansvar för att tillhandahålla vägledning åt de skattskyldiga. Rena hänvisningar till OECD:s vägledning är i detta hänseende otillfredsställande. Advokatsamfundet efterfrågar här att lagstiftaren tillser att skattskyldiga får tillgång till klar vägledning samt olika redskap, såsom utbildningar, mallar och formulär i syfte att förenkla för de skattskyldiga att uppfylla sina skyldigheter enligt förslaget.

Advokatsamfundet inser att ett sådant omfattande arbete för Skatteverket riskerar att medföra oönskade effekter i form av att betydande resurser sannolikt måste omfördelas från Skatteverkets kontrollerande verksamhet. Detta är inte önskvärt, eftersom Skatteverkets kontrollerande verksamhet är en förutsättning för att principen om allas likhet inför lagen upprätthålls i tillämpningen och för att upprätthålla skattelagstiftningens legitimitet. Det är särskilt olyckligt ur ett effektivitetsperspektiv mot bakgrund av att tilläggsskatten inte förväntas medföra några nämnvärda skatteintäkter till Sverige. Även med detta i beaktande är det dock enligt Advokatsamfundet inte rimligt att lägga denna börda på de skattskyldiga, inte minst med beaktande av att reglerna ytterst syftar till ett förändrat beteende hos lågskattejurisdiktioner. Enligt Advokatsamfundets uppfattning talar detta starkt för att ytterligare utredningsarbete bör genomföras innan reglerna implementeras, för att undvika att hela bördan av att ge närmare vägledning för hur reglerna ska tillämpas ska hamna på Skatteverket. Det noteras att även ur denna aspekt vore en senareläggning av ikraftträdandet en fördel, eftersom det skulle möjliggöra att vi i Sverige kan dra nytta av andra länders arbete.

Förhållandet till existerande lagstiftning

Utredningens förslag riskerar enligt Advokatsamfundet att medföra systembrytande effekter i förhållande till existerande skattelagstiftning. Som exempel kan nämnas förhållandet till de nuvarande CFC-reglerna (39 a kap. inkomstskattelagen) där delägarna till en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster blir beskattade i Sverige för sin andel av överskottet. Enligt kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § inkomstskattelagen anses nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person inte som lågbeskattad om entiteten hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a inkomstskattelagen (den s.k. vita listan).

Utredningen anger att CFC-reglerna ska tillämpas parallellt med tilläggsskatten. Som huvudregel ska den CFC-skatt som belastas delägarna tillgodoräknas CFC-entiteten (se s. 66 f. promemorian). Ett svenskt bolag som investerar i en lågskattejurisdiktion och som inte är föremål för CFC-beskattnings baserat på den s.k. vita listan, kan således få en skyldighet att i stället erlägga tilläggsskatt. Detta samtidigt som ett annat svenskt bolag med en identisk investering inte beskattas för den utländska inkomsten till följd av att koncernen inte omfattas av reglerna om tilläggsskatt. Det är ytterst ett politiskt ställningstagande att CFC-reglerna ska tillämpas parallellt med tilläggsskatten, men denna typ av systembrytande effekter bör enligt Advokatsamfundet utredas och belysas närmare innan reglerna kan implementeras. Det bör även övervägas om skattelagstiftningens legitimitet riskerar att undergrävas om samma investering beskattas olika utslutande beroende av storleken på koncernen och om de interna svenska reglerna därför bör ändras till följd av införandet av reglerna för tilläggsskatt (dvs. exempelvis om den vita listan bör justeras). Detta rör huvudsakligen politiska överväganden, men effekterna hur de olika regelsystemen samverkar och vilka effekter som uppkommer bör i vart fall utredas och belysas närmare genom en mer detaljerad och genomgripande analys.

Varken delbetänkandet eller promemorian tycks enligt Advokatsamfundet analysera förhållandet till CFC-reglerna eller potentiellt andra liknande systembrytande effekter. Mot bakgrund av den korta tid som funnits till utredarnas förfogande, förefaller utredningen i likhet med vad som anförts ovan till allt för stor del luta sig mot direktivet och de motiveringar som anges där, utan att analysera dessa kritiskt från ett svenskt perspektiv. Advokatsamfundet skulle önska att en utförlig analys av



förhållandet till existerande lagstiftning görs inom ramen för det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Ett separat sanktionssystem bör övervägas

Direktivet innehåller inte några explicita sanktionsbestämmelser, utan enbart ett krav på att medlemsstaterna ska införa sanktioner för överträdelser av nationella bestämmelser som antagits med anledning av direktivet. Särskilt nämns sanktioner för överträdelser som rör skyldigheten för en koncernenhet att deklarerera och betala sin andel av tilläggsskatten. Det är mot denna bakgrund som utredningen föreslår ett sanktionssystem som i stort sett är överensstämmande med befintliga regler i skatteförfarandelagen.

Av utredningen framgår att det är upp till respektive land att välja att antingen utvidga befintliga påföljds- eller sanktionsregler, eller att införa nya regler. Advokatsamfundet anser att utredningen inte i tillräcklig utsträckning tar i beaktning tilläggsskattens särdrag, exempelvis att skattebasen som ligger till grund för beräkningen av eventuell tilläggsskatt baseras på vaga koncernredovisningsprinciper (se ovan), vid bedömningen av om befintliga sanktionsregler är ändamålsenliga för denna nya typ av skatt. Advokatsamfundet ifrågasätter även om det är motiverat att koppla på de vanliga sanktionsbestämmelserna mot bakgrund av bl.a. (i) att regelsystemet i sig är så pass främmande för det svenska skattesystemet, (ii) att tilläggsskatten syftar till att få andra stater att höja sin beskattningsnivå, och (iii) att det dessutom finns tveksamheter kring förslagets förenlighet med svensk grundlag (se ovan).

Advokatsamfundet anser därför att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör utredas om ett separat sanktionssystem bör införas och hur det lämpligen kan utformas med beaktande av reglernas särdrag. Vidare anser Advokatsamfundet att det bör ges en tydligare motivering av ändamålsenligheten avseende införandet av befintliga sanktioner, såsom skattetillägg, vilket för närvarande saknas i utredningen. För att öka möjligheterna till anpassning av sanktionssystemet instämmer Advokatsamfundet därför med delbetänkandet att förfarandereglererna bör tas in i lagen om tilläggsskatt i stället för i skatteförfarandelagen.

Vad gäller sanktionsformerna föreslår utredningen bl.a. en förseningsavgift om 25 000 kronor, en rapportavgift på mellan 250 000 och 10 miljoner kronor samt att skattetillägg ska kunna påföras vid lämnande av oriktig uppgift i en



tilläggs-skattedeklaration. Enligt Advokatsamfundet kan det ifrågasättas om storleken på dessa sanktioner, liksom ett 40-procentigt skattetillägg, är vare sig rimligt eller lämpligt mot bakgrund av förslaget administrativt betungande karaktär och de särdrag reglerna har som nämns ovan.

För det fall att förslaget sanktionssystem genomförs, anser Advokatsamfundet att nivån på sanktionsavgifterna i vart fall bör ses över givet regelsystemets särdrag. Detta oaktat förslaget om att införa särskilda eftergiftsgrunder från särskilda avgifter och oaktat om OECD:s tillfälliga safe-harbour-regel i form av befrielse från straffavgifter och sanktioner under en övergångsperiod tas i beaktning i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander