

Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6)

Mars 2023

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	5
2	Lagtext	6
2.1	Förslag till lag om tilläggsskatt	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.	22
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.....	24
2.4	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	26
3	Bakgrund.....	61
4	Kompletteringar behöver göras till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner.....	61
5	Genomförandet av återstående artiklar i minimibeskattningsdirektivet i svensk rätt samt vissa övriga frågor.....	63
5.1	Beloppsgränser och valuta.....	63
5.2	Koncerndefinitionen.....	65
5.3	Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska bolag.....	66
5.4	Fördelning av medräknade skatter –hybridenheter.....	67
5.5	Fördelning av medräknade skatter på utdelning från en koncernenhet under året.....	68
5.6	Minoritetsägda koncernenheter	68
5.7	Safe harbour-regler.....	71
5.7.1	En tillfällig safe harbour-regel baserad på data från land-för-land-rapporten, m.m.	71
5.7.2	Regeln gäller under en övergångsperiod	74
5.7.3	De minimis-testet	74
5.7.4	ETR-testet.....	75
5.7.5	Routine profits-test.....	77
5.7.6	Joint venture och dess anknutna företag.....	78
5.7.7	Moderföretaget är en delägarbeskattad enhet eller omfattas av ett system med avdragsgill utdelning	79
5.7.8	Investeringsenhet och försäkringsinvesteringsenhet	82
5.7.9	Specialregel för orealiserade förluster	83
5.7.10	Koncernenheter som innehas för försäljning.....	84
5.7.11	Minoritetsägda koncernenheter	85
5.7.12	När den tillfälliga safe harbour-regeln inte ska tillämpas	86
5.7.13	Uppgifter om tillämpning av safe harbour ska redovisas i tilläggsskatterapporten	88

	5.7.14	Övergångsår.....	90
5.8		Enheter som ansluter sig till respektive lämnar en koncern	91
5.9		Överföring av tillgångar och skulder vid olika fall av omorganisationer	93
5.10		Joint ventures.....	97
5.11		Koncerner med flera moderföretag.....	98
5.12		Moderföretag som omfattas av regler om avdragsgill utdelning.....	101
5.13		Berättigade utdelningsskattesystem.....	103
5.14		Hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet	105
5.15		Procentsats för kompletterande tilläggsskatt när en EU-medlemsstat med högst tolv moderföretag valt fördröjd tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln	107
6		Förfarandet för uttag av tilläggsskatt	108
6.1		Utgångspunkter för förfarandet	108
6.2		Uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt i vissa fall.....	111
6.3		Beslut om nationell tilläggsskatt.....	113
6.4		Betalning, avräkning och preskription m.m.	115
	6.4.1	Om skattekonto och avräkningsordning	115
	6.4.2	Skattekontot bör användas för registrering och betalning av tilläggsskatt och rapportavgift	117
	6.4.3	Betalning av solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt	119
	6.4.4	Preskription av och ett särskilt skattekonto för betalning av nationell tilläggsskatt.....	119
	6.4.5	Ränta.....	124
	6.4.6	Indrivning	128
6.5		Anstånd med betalning av skatt eller avgift.....	129
6.6		Övriga bestämmelser	130
7		Förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt.....	131
8		Personuppgiftsbehandling	132
9		Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	135
10		Konsekvensanalys.....	135
	10.1	En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner	135
	10.2	Syfte och alternativa lösningar	136
	10.3	Offentligfinansiella effekter	138
	10.4	Effekter för företagen	138
	10.4.1	Berörda företag.....	138
	10.4.2	Administrativa kostnader.....	138
	10.4.3	Branschanalys.....	141
	10.4.4	Konkurrens mellan företag	142

10.5	Effekter för enskilda, den ekonomiska jämställdheten och den ekonomiska fördelningen.....	142
10.6	Effekter på sysselsättning	143
10.7	Effekter för kommuner och regioner	143
10.8	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	143
10.9	Förslagets förenlighet med EU-rätten	143
11	Författningskommentar	144
11.1	Förslaget till lag om tilläggsskatt	144
11.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.	165
11.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.....	166
11.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	166

1 Sammanfattning

I denna promemoria lämnas förslag på kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (2023:6).

Promemorian omfattar vissa artiklar i minimibeskattningsdirektivet och vissa av de kompletteringar som beslutats i december 2022 och februari 2023 inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), förkortat det inkluderande ramverket (IF) och som inte behandlas i delbetänkandet. Detta innebär bl.a. att förslag lämnas avseende bestämmelser om fördelning av medräknade skatter, omorganisationer, joint ventures, moderföretag som omfattas av regler om avdragsgill utdelning samt berättigade utdelningsskattesystem. Förslag lämnas också vad gäller en tillfällig s.k. safe harbour-regel, om beloppsgränser och valuta samt om definitionen av koncern.

I promemorian lämnas även förslag på bestämmelser om förfarandet som krävs för att skatten ska kunna administreras. Till skillnad från delbetänkandets förslag att förfarandet ska regleras i lagen om tilläggsskatt, föreslås att förfarandet regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244). Det föreslås också kompletterande bestämmelser i förhållande till delbetänkandet avseende uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt, om beslut om nationell tilläggsskatt samt bestämmelser om betalning, avräkning, ränta och anstånd med betalning av skatt eller avgift. Det föreslås därutöver en särskild tidpunkt för preskription av fordran som avser nationell tilläggsskatt. Därtill föreslås att det ska vara möjligt att ansöka om förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024. Bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om tilläggsskatt¹

Härigenom föreskrivs följande.

1 kap. Lagens innehåll och tillämpningsområde

- 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 skattekostnad (4 kap.),
 - undantag (5 kap.),
 - huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt (6 kap.),
 - särskilda enheter (7 kap.),
 - safe harbour-regeln (8 kap.), och
 - redovisning och förnyelse av val (9 kap.).

Valuta

20 § Vid tillämpningen av de beloppsangivelser i euro som finns i lagen ska belopp i annan valuta räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella räkenskapsårets eller beskattningsårets början. Vid tillämpning av 4 § ska omräkningen för respektive jämförelseår göras enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella jämförelseåret. Vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta, ska i stället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas.

Förfarandet

21 § I skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om förfarandet vid beskattningen.

2 kap. Definitioner och förklaringar

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

¹ I denna lag markeras ändringar i lagförslag som har lämnats i SOU 2023:6 med kantstreck. Nya paragrafer markeras inte.

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.

Första stycket gäller bara vid tillämpning av denna lag.

38 § Med tilläggsskatterapport avses en sådan rapport som ska lämnas enligt 33 c kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

3 kap. Beräkning av tilläggsskattebeloppet

Fördelning av medräknade skatter på utdelning till en ägarenhet

28 a § Skattekostnaden enligt 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper som avser utdelning under räkenskapsåret från en annan koncernenhet ska fördelas till denna andra koncernenhet.

4 kap. Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- de val som kan göras i fråga om beräkning av tilläggsskattebelopp, justerat resultat och skattekostnad (2–18 §§),
- tillkommande tilläggsskattebelopp (19–23 §§),
- justering av skattekostnad (24–28 §§), och
- uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (29–32 §§).

Förfarandebestämmelser som gäller för val finns i 9 kap. 1–6 §§.

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.
- 7 kap. 87 och 88 §§ om berättigade utdelningssystem.

Uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet

29 § I detta kapitel avses med *övergångsår* för en stat, det första räkenskapsår då en koncern omfattas av lagens bestämmelser med avseende på den staten.

30 § När koncernen fastställer den effektiva skattesatsen för en stat för ett övergångsår och för varje därpå följande räkenskapsår ska den beakta alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i denna stat för övergångsåret.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska räknas med utifrån den lägre av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. En uppskjuten skattefordran som har redovisats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen får dock räknas om enligt minimiskattesatsen om den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

Effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras ska inte påverka värdet av den uppskjutna skattefordran.

31 § Uppskjutna skattefordringar som härrör från poster som undantas från beräkningen av justerat resultat ska undantas från den beräkning som avses i 30 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021.

32 § Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna, med undantag för lager, baseras på den överförda koncernenhetens redovisade värde på de överförda tillgångarna vid tidpunkten för överföringen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde.

6 kap. Huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt

Ansökan om ansvar för kompletterande tilläggsskatt

11 a § 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.

7 kap. Särskilda enheter

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- delägarbeskattade enheter i 2–16 §§,
- fasta driftställen i 17–26 §§,
- investeringsenheter i 27–45 §§,
- minoritetsägda koncernenheter i 46 och 47 §§,
- joint ventures i 48–52 §§,
- koncernenheter som blir en del av eller lämnar en koncern i 53–61 §§,
- överföring av tillgångar och skulder i 62–67 §§,
- kontrollerade utländska bolag och hybridenheter i 68–70 §§,
- moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning i 71–75 §§,

- koncerner med flera moderföretag i 76–82 §§, och
- berättigade utdelningsskattesystem i 83–88 §§.

Minoritetsägda koncernenheter

Definitioner

46 § Med minoritetsägd koncernenhet avses en koncernenhet i vilken den yttersta moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse på högst 30 procent.

En minoritetsägd moderenhet är en minoritetsägd koncernenhet som direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i en annan minoritetsägd koncernenhet, utom när den tidigare enhetens bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en annan minoritetsägd koncernenhet.

Med minoritetsägd undergrupp avses en minoritetsägd moderenhet och dess minoritetsägda dotterbolag.

Ett minoritetsägt dotterbolag är en minoritetsägd koncernenhet i vilken det bestämmande inflytandet direkt eller indirekt innehas av en minoritetsägd moderenhet.

Beräkningen av den effektiva skattesatsen

47 § Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en stat vad avser koncernenheter som tillhör en minoritetsägd undergrupp ska göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat koncern. Den justerade skattekostnaden och den justerade nettovinsten för en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från fastställandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med 2 kap. 25 §.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och den justerade nettovinsten för enheten ska undantas från fastställandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med 2 kap. 25 §. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet.

Joint ventures

48 § Med joint venture avses en enhet vars finansiella resultat redovisas enligt kapitalandelsmetoden i moderföretagets koncernredovisning om moderföretagets direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av ägarintresset.

Ett joint venture omfattar inte:

1. Ett moderföretag i en koncern som ska tillämpa huvudregeln.
2. En undantagen enhet enligt 1 kap. 7–11 §§.
3. En enhet där koncernens ägarintresse innehas direkt genom en undantagen enhet som avses i 1 kap. 7–11 §§ och:
 - a) som uteslutande, eller så gott som uteslutande, bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för dess investerare,
 - b) som bedriver verksamheter som har samband med sådan verksamhet som bedrivs av den undantagna enheten, eller

c) vars intäkter i stort sett helt undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten i enlighet med 3 kap. 12 och 13 §§.

4. En enhet som innehas av en koncern som uteslutande består av undantagna enheter.

5. Ett dotterföretag till ett joint venture.

49 § Med *dotterföretag till ett joint venture* avses

1. en enhet vars tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden är konsoliderade i ett joint venture enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller skulle ha konsoliderats om joint venturet hade behövt konsolidera sådana tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

2. ett fast driftsställe vars huvudenhet är ett joint venture eller en enhet som avses i 1.

I fall som avses i första stycket 2 ska det fasta driftsstället behandlas som ett separat dotterföretag till ett joint venture.

50 § En moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller ett dotterföretag till ett joint venture ska tillämpa huvudregeln med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för joint venturet eller dotterföretaget till ett joint venture i enlighet med 6 kap. 1–5 §§.

51 § Beräkningen av tilläggsskatten för ett joint venture och dess dotterföretag (tillsammans *joint venture-koncern*) ska göras i enlighet med tillämpliga bestämmelser i denna lag som om de vore koncernenheter i en separat koncern och som om joint venturet vore moderföretag i den koncernen.

52 § Den tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen ska minskas med varje moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt enligt 50 § för varje enhet i joint venture-koncernen som ska tas ut enligt 51 §. Eventuellt återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln i enlighet med 6 kap. 8 §.

Vid tillämpning av första stycket avses med tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen moderenhetens andel av tilläggsskatten för joint venture-koncernen.

Enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern

53 § Om en enhet blir eller upphör att vara en del av en koncern till följd av det sker en överföring av direkta eller indirekta ägarintressen i enheten eller om enheten blir moderföretag i en ny koncern under ett räkenskapsår (*förvärsåret*) ska enheten behandlas som en enhet i båda koncernerna. Detta gäller under förutsättning att en del av enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden konsolideras post för post i något av moderföretagens koncernredovisning under förvärsåret.

Enhets effektiva skattesats och tilläggsskatt ska beräknas i enlighet med 54–61 §§.

54 § Under förvärsåret ska en koncern endast beakta den del av enhetens redovisade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter som inkluderas i moderföretagets koncernredovisning.

55 § Under förvärsåret och varje därpå följande räkenskapsår ska enhetens justerade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter baseras på de värden som redovisats omedelbart före förvärvet vad avser enhetens tillgångar och skulder.

56 § Under förvärsåret ska beräkningen av enhetens personalkostnader enligt 5 kap. 3 § endast inkludera de kostnader som framgår av moderföretagets koncernredovisning.

57 § Beräkningen av beloppet som avser enhetens materiella anläggningstillgångar i enlighet med 5 kap. 4 § ska i tillämpliga fall justeras utifrån den del av förvärsåret som enheten ingick i koncernen.

58 § Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder för en enhet som överförs mellan koncerner ska beaktas av den förvärvande koncernen på samma sätt och i samma utsträckning som om den förvärvande koncernen hade haft ett bestämmande inflytande över enheten när sådana tillgångar och skulder uppkom. Detta gäller dock inte en sådan uppskjuten skattefordran som avses i 4 kap. 13–17 §§.

59 § Uppskjutna skatteskulder som tidigare har inkluderats i en enhets justerade skattekostnad ska vid tillämpningen av 3 kap. 35 § behandlas som återförda av den avyttrande koncernen och som om de uppkommit i den förvärvande koncernen under förvärsåret.

Detta gäller dock inte för senare minskningar av uppskjutna skatteskulder i enlighet med 3 kap. 35 §. En sådan minskning ska i stället beaktas under det år då beloppet återförs.

60 § Om den förvärvade enheten är moderenhet och är en koncernenhet i två eller flera koncerner under förvärsåret ska huvudregeln tillämpas på dess andel av tilläggsskattebeloppet som fastställts för de lågbeskattade koncerner för respektive koncern.

61 § Trots vad som framgår av bestämmelserna i 54–60 §§ ska i vissa fall förvärv eller avyttring av andelar som innebär att det bestämmande inflytandet över en enhet övergår från en enhet till en annan behandlas som förvärv eller avyttring av enhetens tillgångar och skulder. Detta gäller om

- den stat där förvärvade enheten hör hemma, eller när det gäller en skattetransparent enhet den stat där tillgångarna är belägna, behandlar förvärvet eller avyttringen på samma eller liknande sätt som ett förvärv eller en avyttring av tillgångar och skulder, och
- den överlåtande enheten blir beskattad utifrån skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgångarna och skulderna och ersättningen för andelarna eller det verkliga värdet på tillgångarna och skulderna.

Överföring av tillgångar och skulder

Definitioner

62 § Med *omorganisering* avses en överföring av tillgångar och skulder vid en ombildning eller liknande transaktion om följande villkor är uppfyllda:

1. Ersättningen för överföringen utgörs helt eller delvis av egetkapitalinstrument emitterade av den förvärvande koncernenheten eller av en person med anknytning till den enheten eller målenhetens egetkapitalinstrument vid likvidation. Om en emission av egetkapitalinstrument inte skulle ha någon ekonomisk betydelse behöver någon ersättning inte lämnas.

2. Den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust på dessa tillgångar ska helt eller delvis inte beskattas.

3. Den förvärvande koncernenheten ska, enligt skattelagstiftningen där den hör hemma, beräkna den beskattningsbara inkomsten efter avyttringen eller förvärvet med hjälp av den avyttrande enhetens skattemässiga värde för tillgångarna, justerad för eventuell icke-justerad vinst eller förlust vid avyttringen eller förvärvet.

63 § Med *icke-justerad vinst eller förlust* avses det lägsta beloppet av den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust som uppkommer i samband med en omorganisering som beskattas i den stat där den avyttrande koncernenheten hör hemma eller den vinst eller förlust i redovisningen som uppkommer i samband med omorganiseringen med undantag för vad som anges i 66 §.

Justerad vinst eller förlust

64 § En koncernenhet som avyttrar tillgångar och skulder ska inkludera den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust. En koncernenhet som förvärvar tillgångar och skulder ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av de förvärvade tillgångar och skulder som fastställts enligt den redovisningsstandard som används i moderföretagets koncernredovisning. Detta gäller dock inte för sådana avyttringar och förvärv av tillgångar och skulder som anges i 65 och 66 §§.

65 § Vid en avyttring eller ett förvärv av tillgångar och skulder som sker i samband med en omorganisering enligt 62 § gäller följande.

1. Den avyttrande koncernenheten ska undanta eventuell vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust.

2. Den förvärvande koncernenheten ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen.

66 § Vid en avyttring av tillgångar och skulder som sker i samband med en omorganisering enligt 62 § och som för den avyttrande koncernenheten leder till en icke-justerad vinst eller förlust gäller följande.

1. Den avyttrande koncernenheten ska inkludera vinst eller förlust som härrör från avyttringen vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust motsvarande den icke justerade vinsten eller förlusten enligt 63 §.

2. Den förvärvande koncernenheten ska fastställa sin justerade vinst eller förlust efter förvärvet med användning av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen, justerat i enlighet med de lokala skattereglerna för den förvärvande koncernenheten för att redovisa den icke-justerade vinsten eller förlusten.

67 § Den rapporterande enheten får välja att en koncernenhet som vid beskattningen får eller ska värdera tillgångar och skulder till verkligt värde i den stat där den hör hemma ska,

1. inkludera ett vinst- eller förlustbelopp för varje tillgång och skuld vid beräkningen av sin justerade vinst eller förlust, som ska

a) motsvara skillnaden mellan tillgångens eller skuldens redovisade värde omedelbart före tidpunkten för den beskattningsbara händelsen och tillgångens eller skuldens verkliga värde omedelbart efter den händelsen, och

b) minskas (eller ökas) med eventuell icke-justerad vinst eller förlust enligt 63 § som uppkommer i samband med den utlösande händelsen,

2. använda tillgångens eller skuldens verkliga värde enligt redovisningen omedelbart efter den utlösande händelsen för att beräkna justerad vinst eller förlust under de räkenskapsår som avslutas efter den utlösande händelsen, och

3. inkludera nettosumman av de belopp som fastställs enligt 1 i koncernenhetens justerade inkomst eller förlust, antingen genom att

a) nettosumman av beloppen inkluderas under det räkenskapsår då den beskattningsbara händelsen inträffar, eller

b) ett belopp som motsvarar nettosumman av dessa belopp dividerat med fem inkluderas under det räkenskapsår då den beskattningsbara händelsen inträffar och under vart och ett av de fyra omedelbart därpå följande räkenskapsåren, såvida inte koncernenheten upphör att ingå i koncernen under ett räkenskapsår under denna period, vilket innebär att det återstående beloppet helt kommer att inkluderas under det räkenskapsåret.

Kontrollerade utländska bolag och hybridenheter

Fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt bolag samt mellan ägarenhet och en hybridenhet

68 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska bolag om den hänför sig till detta bolags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning för kontrollerade utländska bolag.

Fördelningen av skattekostnad som avser passiva intäkter ska som högst göras med det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerat med de passiva intäkterna. Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens

medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

69 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybrid enhet om den avser hybrid enhetens justerade vinst.

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

Fördelning av skattekostnad som avser passiva intäkter ska som högst göras med det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna. Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

70 § Med *passiva intäkter* avses, till den del intäkterna ingår i den justerade vinsten för ägarenheten och beskattas hos denna enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag eller på grund av ägarintresse i hybrid enheten,

- utdelning och motsvarande,
- ränta och motsvarande,
- hyra,
- royalty,
- annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp), och
- nettovinst vid försäljning av sådan egendom som ger upphov till nämnda intäkter.

Moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning

71 § Med *bestämmelser om avdragsgill utdelning* avses regler som syftar till att uppnå beskattning i ett led genom att utdelning från en enhet till dess ägare ska dras av från enhetens inkomst. I fråga om ett kooperativ avses också regler om att ett sådant undantas från beskattning.

Med *avdragsgill utdelning* avses

- utdelning till den som äger andel i en koncernenhet om utdelningen enligt lagstiftningen där enheten hör hemma ska dras av vid beräkningen av dess beskattningsbara inkomst eller
- kooperativ utdelning till en medlem i ett kooperativ.

Med *kooperativ* avses en enhet som gemensamt säljer eller förvärvar varor eller tjänster för sina medlemmars räkning och som i den stat där den hör hemma omfattas av regler som säkerställer skattemässig neutralitet för varor eller tjänster som säljs eller förvärvas av dess medlemmar genom kooperativet.

72 § Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning för ett räkenskapsår ska minskas med belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret om

1. mottagaren beskattas för utdelningen 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 mottagaren betalar på utdelningen är lika med eller överstiger den utdelande enhetens inkomst multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning i förhållande till gjorda inköp från ett inköpskooperativ anses ha beskattats hos mottagaren till den del utdelningen minskar en avdragsgill utgift eller kostnad vid beräkningen av mottagarens skattemässiga vinst eller förlust.

73 § Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning för ett räkenskapsår ska, utöver vad som anges i 72 §, minskas med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret om mottagaren är

1. en fysisk person, som är medlem i ett inköpskooperativ, och utdelningen lämnas i förhållande till gjorda inköp,

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

3. en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsenhet (utom en investeringsenhet för pensioner) som hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma.

74 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ på utdelad vinst ska minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 72 och 73 §§. Den justerade vinsten ska minskas med samma belopp.

75 § Om moderföretaget direkt innehar en ägarandel i en koncernenhet som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning ska bestämmelserna i 72 och 73 §§ tillämpas på övriga koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget till den del koncernenheten lämnar utdelning till moderföretaget och moderföretaget delar ut den justerade vinsten till en mottagare som anges i 72 och 73 §§. Detta gäller också om ett moderföretag indirekt har en ägarandel i en sådan koncernenhet genom andra koncernenheter som omfattas av sådana bestämmelser.

Koncerner med flera moderföretag

76 § Med *koncern med flera moderenheter* avses två eller flera koncerner vars moderföretag ingått ett arrangemang i form av en sammanlänkad struktur eller dubbel notering om minst en enhet eller ett fast driftställe i den kombinerade koncernen hör hemma i en annan stat än övriga enheter.

Med *sammanlänkad struktur* avses ett arrangemang mellan minst två moderföretag i olika koncerner som, om de är marknadsnoterade, är noterade till samma kursvärde, om

– ägarintressena i respektive moderföretag till minst 50 procent kombinerats genom ägande, överlåtelsebegränsning eller annat villkor och inte kan överlätas eller handlas var för sig, och

– ett av moderföretagen upprättar koncernredovisning där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna är redovisade tillsammans som för en ekonomisk enhet och som enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.

Med dubbel notering avses ett arrangemang mellan minst två moderföretag i olika koncerner, vars andelar i moderföretagen är marknadsnoterade och handlas eller överlåts på olika kapitalmarknader om

– företagets verksamheter kombinerats enbart genom avtal mellan moderföretagen,

– utdelning och utskiftning vid likvidation ska enligt avtal mellan moderföretagen ske enligt bestämda andelar,

– moderföretagens verksamheter utgör en ekonomisk enhet enligt avtal, och

– moderföretagen upprättar koncernredovisning där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna är redovisade tillsammans som för en ekonomisk enhet och som enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.

77 § Med moderföretag i en koncern med flera moderföretag avses moderföretagen i respektive koncern i den kombinerade koncernen.

Det som sägs i denna lag om moderföretag ska även gälla moderföretag i en koncern med flera moderföretag.

78 § Med koncernenhet avses i 76–82 §§ en enhet som konsolideras post för post av en koncern med flera moderföretag. Med koncernenhet avses även en enhet över vilken enheter i en koncern med flera moderföretag har ett bestämmande inflytande. En enhet som är undantagen enligt 1 kap. 7–9 §§ omfattas inte av denna paragraf.

79 § Med koncernredovisning i 76 § andra och tredje styckena avses en årsredovisning som upprättas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

Vad som sägs i denna lag om ett moderföretags redovisningsstandard ska även gälla den redovisningsstandard som gäller för en koncern med flera moderföretag.

80 § Enheter och koncernenheter i koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderenheter ska anses som koncernenheter i en koncern med flera moderenheter.

81 § Ett moderföretag eller en annan moderenhet i en koncern med flera moderenheter ska tillämpa bestämmelserna i 6 kap. 1–5 §§ på sin andel av tilläggsskattebeloppet för lågbeskattade koncernenheter.

82 § Varje koncernenhet i en koncern med flera moderenheter ska vid beräkning av kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 6–10 §§ beakta alla lågbeskattade koncernenheter i koncernen med flera moderenheter.

Berättigade utdelningsskattesystem

Fiktivt utdelningsskattebelopp för beräkning av justerad skattekostnad

83 § Den rapporterande enheten får välja att ta med ett fiktivt utdelningsskattebelopp vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett berättigat utdelningsskattesystem.

Ett val enligt första stycket gäller alla koncernenheter i den staten. Valet gäller i ett år. Därefter förnyas valet, om den rapporterande enheten inte har återkallat det i slutet av året.

84 § Med fiktivt utdelningsskattebelopp avses det lägsta av ett belopp som innebär att den effektiva skattesatsen för staten för ett räkenskapsår uppgår till minst minimiskattesatsen och ett belopp som utgörs av den skatt som skulle ha tagits ut om koncernenheterna i staten med ett utdelningsskattesystem hade delat ut all inkomst som omfattas av systemet under räkenskapsåret.

Förteckning för återföring

85 § Om ett val enligt 83 § görs ska en separat förteckning för återföring (återföringsförteckning) upprättas för det fiktiva utdelningsskattebeloppet. Det fiktiva skattebeloppet ska tas upp i återföringsförteckningen för det räkenskapsår för vilket beloppet fastställdes.

86 § Vid utgången av varje räkenskapsår ska belopp i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minskas genom återföring. Den tidigast upprättade återföringsförteckningen ska minskas först. Minskning får högst göras med det belopp som finns i återföringsförteckningen.

Belopp i en återföringsförteckning ska minskas i följande ordning.

1. koncernenheternas betalda skatt på utdelning eller fiktiv utdelning under räkenskapsåret, och

2. ett belopp som motsvarar den justerade förlusten i staten med ett berättigat utdelningsskattesystem multiplicerad med minimiskattesatsen.

Belopp som kvarstår efter tillämpning av andra stycket och som motsvarar justerad förlust multiplicerad med minimiskattesatsen får beaktas senare räkenskapsår.

Skatt som betalas på faktisk eller fiktiv utdelning ska inte ingå i den justerade skattekostnaden till den del den minskar belopp i en återföringsförteckning enligt andra och tredje stycket.

87 § Belopp som återstår i återföringsförteckningen vid utgången av det fjärde räkenskapsåret efter det räkenskapsår som förteckningen avser ska minska den justerade skattekostnaden för sistnämnda år. Minskningen ska utgöras av beloppet i återföringsförteckningen multiplicerat med minimiskattesatsen. Tillkommande tilläggsskattebelopp på grund av minskningen beräknas enligt 4 kap. 19 och 20 §§.

88 § Om en koncernenhet lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i en koncern i samma stat, ska belopp i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för respektive beskattningsår.

Tillkommande tilläggsskattebelopp på grund av minskningen beräknas enligt 4 kap. 19 och 20 §§.

Det tillkommande tilläggsskattebeloppet som ska betalas för en stat utgörs av det tillkommande tilläggsskattebeloppet multiplicerat med så stor del som den justerade vinsten för koncernenheten utgör av den justerade nettovinsten i den staten. Koncernenhetens justerade vinst beräknas enligt med bestämmelserna om beräkning av justerad vinst eller förlust för varje räkenskapsår där det finns återstående belopp i en återföringsförteckning. Justerad nettovinst för en stat är den som anges i 2 kap. 25 § första stycket för varje räkenskapsår där det finns återstående belopp i en återföringsförteckning.

8 kap. Safe harbour-regeln

Vad kapitlet innehåller

- 1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om
- en tillfällig safe harbour-regel i 2–6 §§,
 - särskilda enheter och koncerner 7–11 §§,
 - undantag från tillämpningen av regeln i 12 §, och
 - övergångsår i 13 §.

Tillfällig safe harbour-regel

2 § Tilläggsskattebeloppet för en stat ska anses vara noll om koncernenheterna som hör hemma i den staten

1. uppfyller villkoren enligt 3 §,
2. tillsammans har en effektiv skattesats enligt 4 § som är lika med eller större än den fastställda procentsatsen enligt 5 §, eller
3. har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet i enlighet med 6 §.

3 § Vid tillämpning av 2 § 1 ska koncernenheternas totala intäkter i en stat vara lägre än tio miljoner euro och deras totala vinst före inkomstskatt lägre än en miljon euro i en stat enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport för räkenskapsåret.

Med *kvalificerad land-för-land-rapport* avses en sådan rapport som upprättats utifrån en sådan kvalificerad finansiell rapport som anges i 4 § tredje stycket.

När det gäller en koncernenhet som innehas för försäljning ska även dess intäkt och vinst beaktas vid beräkningen enligt första stycket.

4 § Den effektiva skattesatsen enligt 2 § 2 i en stat motsvarar kvoten mellan koncernenheternas medräknade skatter och deras vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

Med *medräknad skatt* avses i denna bestämmelse sådan skattekostnad som redovisas i den multinationella koncernens kvalificerade finansiella rapporter minskad med eventuella skatter som inte är medräknade skatter och medräknade skatter som hänför sig till en osäker skattesituation.

Med *kvalificerad finansiell rapport* avses:

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

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt

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

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

3. koncernenhetens räkenskaper som använts till koncernens land-för-land-rapport då en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetskäl.

5 § Den fastställda procentsatsen enligt 2 § 2 är

– 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024,

– 16 procent för räkenskapsår som börjar 2025, och

– 17 procent för räkenskapsår som börjar 2026.

6 § Substansbeloppet beräknas i enlighet med 5 kap. 2–10 §§ utifrån uppgifter i koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

Särskilda enheter och koncerner, m.m.

7 § Ett joint venture och dess anknutna företag ska behandlas som om de vore koncernenheter i en separat koncern vid tillämpningen 2–6 §§. I dessa fall ska uppgifter om intäkter och vinster hämtas från de kvalificerade finansiella rapporterna för dessa företag.

8 § Vid tillämpning av 2–6 §§ gäller följande för moderföretag som är delägarbeskattade enheter eller enheter som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. Vinsten före bolagsskatt ska minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en kvalificerad persons ägarintresse i den delägarbeskattade enheten eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en sådan kvalificerad person.

En kvalificerad person är sådan som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ eller 72 och 73 §§.

För delägarbeskattade enheter gäller första stycket bara om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av sådana kvalificerade personer som avses i 7 kap. 12 och 13 §.

9 § För en investeringsenhet som omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 § ska 2–6 §§ inte tillämpas. Andra koncernenheter i samma stat som investeringsenheten kan dock tillämpa 2–6 §§. I så fall ska resultatet före inkomstskatt och totala intäkter (och tillhörande skatter) som avser investeringsenheten beaktas i den stat där enhetens direkta ägare finns i proportion till dennes ägarintresse.

Investeringsenheter som inte omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 § kan tillämpa 2–6 §§ om alla ägare till enheten är hemmahörande i samma stat som denna.

Vad som sägs i första och andra stycket gäller även för sådana försäkringsinvesteringsenheter som avses i 7 kap. 38 §.

10 § Vid tillämpning av 2–6 §§ ska en sådan orealiserad förlust som avses i 3 kap. 13 § 1 undantas från vinst eller förlust före inkomstskatt om förlusten överstiger 50 miljoner euro i en stat.

11 § Om koncernenheterna i en stat uppfyller kraven i den tillfälliga safe harbour-regeln i 2–6 §§ ska även koncernenheter som innehas för försäljning omfattas av regeln.

Undantag från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln

12 § Följande koncernenheter och koncerner är undantagna från tillämpningen av 2–6 §§:

- Statslösa koncernenheter.
- Koncerner med flera moderenheter, när en kvalificerad land-för-land-rapport inte innehåller information från hela den kombinerade koncernen.
- Koncernenheter för vilka ett val har gjorts i enlighet med 7 kap. 83 §.
- Koncerner som inte tillämpat 2–6 §§ för koncernenheter i en stat vid ett tidigare räkenskapsår, men som hade haft möjlighet att göra det.

Övergångsår

13 § Vid tillämpning av 4 kap. 30 och 32 §§ ska ett övergångsår enligt 4 kap. 29 § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år som 2–6 §§ tillämpas av koncernenheten. Vid tillämpning av 4 kap. 32 § gäller dessutom följande. Om den säljande koncernenheten

1. omfattas av en huvudregel ett år som den köpande koncernenheten tillämpar 2–6 §§ eller
2. om transaktionen ger upphov till en skattepliktig vinst ska i stället för vad som anges i första meningen övergångsåret avse det år som den säljande enheten omfattas av en huvudregel eller det år då transaktionen genomfördes.

9 kap. Redovisning och förnyelse av val

1 § Den rapporterade enheten kan 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. att beräkna det justerade resultatet för tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde med ledning av realisationsprincipen enligt bestämmelserna i 4 kap. 7 och 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 §§.

2 § Den rapporterade enheten kan 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 §,

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

6. ta med ett fiktivt utdelningsskattebelopp vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett berättigat utdelningsskattesystem enligt 7 kap. 83–88 §§.

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

4 § Ett val som avses i 2 § gäller för det år då det har gjorts. Därefter förnyas valet, om den rapporterade enheten inte har återkallat det.

5 § Ett val som avses i 1 och 2 §§ ska redovisas i en tilläggsskatterapport.

6 § 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.

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 8 kap. tillämpas för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. Räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028 omfattas inte.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

Härigenom föreskrivs att 3, 5 och 7 §§ lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

En fordran preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning, om inte annat följer av andra *eller* tredje stycket.

En fordran preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning, om inte annat följer av andra, tredje *eller fjärde* stycket.

Har en fordran fastställts till sitt belopp sedan den förfallit till betalning, räknas preskriptionstiden i fråga om sådan del av fordringen som dessförinnan inte har varit indrivningsbar från utgången av det kalenderår då fastställelsen ägde rum. Detsamma gäller om en fordran har fastställts till sitt belopp sedan föreskriven tid för avlämnande av deklaration eller annan redovisning för fordringen gått ut.

En fordran som har påförts enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Om ett sådant indrivningsuppdrag återtas, upphör beräkningen av preskriptionstid för det belopp som omfattas av återkallelsen.

En fordran som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning.

5 §²

Om ett beslut om företagsrekonstruktion har meddelats på grund av en ansökan som gjorts innan fordran har preskriberats, preskriberas den tidigast två år efter utgången av det kalenderår då företagsrekonstruktionen upphört eller en skulduppställning i en fastställd rekonstruktionsplan ska vara fullgjord. Om ett inledande beslut om skuldsanering eller F-skuldsanering har meddelats innan fordringen har preskriberats, preskriberas den tidigast två år efter utgången av det kalenderår då inledande beslutet meddelades eller, om ett beslut om skuldsanering eller F-skuldsanering har meddelats, då återstående skuldbelopp senast skulle ha betalats.

Första stycket gäller inte om ansökan om företagsrekonstruktion görs eller ett inledande beslut om skuldsanering eller F-skuldsanering meddelas under tid då preskriptionstiden är förlängd på grund av 9 §.

¹ Senaste lydelse 2011:1309.

² Senaste lydelse 2022:978.

Första stycket gäller inte en fordran som avses i 3 § fjärde stycket.

7 §³

Preskriptionstiden får på Skatteverkets ansökan förlängas av förvaltningsrätten mot den som svarar för betalning av en fordran, om han

1. har överlåtit, undanskaffat eller upplåtit särskild rätt till egendom och det kan antas att han gjort detta för att försvåra det allmännas möjligheter att få betalt för fordringen,

2. har saknat känt hemvist och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig,

3. inte har kunnat anträffas på känt hemvist inom riket och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig samt det kan antas att han hållit sig undan eller

4. har stadigvarande vistats utomlands.

En förlängning enligt första stycket 2–4 får beslutas endast om de förhållanden som anges där förelegat sedan fordringen överlämnats för indrivning och särskilda skäl inte talar mot en förlängning.

Mot en juridisk person får förlängning enligt första stycket 2–4 beslutas, om sådana förhållanden som anges där har förelegat i fråga om en företrädare för den juridiska personen och detta med hänsyn till företrädarens inflytande över eller befattning med den juridiska personens verksamhet kan antas ha varit av betydelse för det allmännas möjligheter att få betalt för sin fordran.

En fordran som avses i 3 § fjärde stycket får inte förlängas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

³ Senaste lydelse 2010:9.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs att 1, 9 och 17 §§ lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i
 - a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–13 i den lagen,
 - c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
 - e) inkomstskattelagen (1999:1229), och
 - f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
4. taxering enligt fastighets-
taxeringslagen (1979:1152), *och*
5. skatt enligt kupongskattelagen
(1970:624).
4. taxering enligt fastighets-
taxeringslagen (1979:1152),
5. skatt enligt kupongskattelagen
(1970:624), *och*
6. *skatt enligt lagen (2024:000)
om tilläggsskatt.*

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

9 §²

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 6 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då

¹ Senaste lydelse 2022:1752.

² Senaste lydelse 2015:885.

tilläggs-katterapport senast ska lämnas till ledning för det beslut om tilläggs-katt som frågan avser.

17 §³

För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1, 4 eller 5 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1, 4, 5 eller 6 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

Om Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, ska avgiften betalas tillbaka.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

³ Senaste lydelse 2015:885.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att nuvarande 49 kap. 10 d § ska betecknas som 49 kap. 10 e §,

dels att 1 kap. 1 §, 3 kap. 1, 4, 11 och 17 §§, 7 kap. 1 §, 36 kap. 1 §, 37 kap. 9 §, 38 kap. 1 §, 41 kap. 2 §, 44 kap. 3 §, 48 kap. 1, 2, 4, 6 och 7 §§, 49 kap. 1, 7, 11, 13 och 15 §§, 52 kap. 1, 3 och 4 §§, 57 kap. 2 §, 59 kap. 1 och 11 §§, 62 kap. 8 och 15 §§, 63 kap. 1, 7 och 8 §§, 65 kap. 1 och 18 §§, 66 kap. 5 och 20 §§, 67 kap. 33 och 34 §§ ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före den tidigare 49 kap. 10 d § ska sättas närmast före den nya 49 kap. 10 e §,

dels att det ska införas fyra nya kapitel, 32 a kap., 33 c kap., 49 e kap. och 56 a kap., 21 nya paragrafer, 3 kap. 11 a §, 5 kap. 6 §, 7 kap. 2 b §, 36 kap. 7 §, 48 kap. 5 a §, 49 kap. 10 d §, 51 kap. 3 och 4 §§, 52 kap. 8 f §, 59 kap. 13 a och 23 a §§, 61 kap. 1 a §, 62 kap. 13 a §, 65 kap. 6 a, 6 b, 12, 16 a och 16 b §§, 66 kap. 9 b och 24 c §§ och 67 kap. 14 b § och närmast före 3 kap. 11 a §, 5 kap. 6 §, 36 kap. 7 §, 48 kap. 5 a §, 52 kap. 8 f §, 59 kap. 23 a §, 62 kap. 13 a §, 65 kap. 6 a, 12 och 16 a §§, 66 kap. 9 b och 24 c §§ och 67 kap. 14 b § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §¹

I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

32 a kap. – Tilläggs-skattedeklaration

33 kap. – Särskilda uppgifter

33 kap. – Särskilda uppgifter

33 a kap. – Land-för-land-rapporter

33 a kap. – Land-för-land-rapporter

33 b kap. – Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

33 b kap. – Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

34 kap. – Informationsuppgifter

33 c kap. – Tilläggs-skatterapport

34 kap. – Informationsuppgifter

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

49 d kap. – Plattformsavgift

49 d kap. – Plattformsavgift

49 e kap. – Rapportavgift

50 kap. – Kontrollavgift

50 kap. – Kontrollavgift

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt

56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt

56 a kap. – Beslut och besked om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt

57 kap. – Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter

57 kap. – Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter

3 kap.

1 §²

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

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

kassaregister i 39 kap. 2 §

kassaregister i 39 kap. 2 §

koncernenhet i 11 a §

konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier) i 7 §

konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier) i 7 §

Nuvarande lydelse

4 §³

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<u>För</u>	<u>avses med beskattningsår</u>
1. skatt eller avgift enligt	beskattningsår enligt 1 kap. 13–
a) inkomstskattelagen (1999:1229),	15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag,
b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	räkenskapsåret
c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel	

² Senaste lydelse 2018:243.

³ Senaste lydelse 2022:1763.

i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, 11 och 12,

d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,

e) lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut, och

f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 och 13

3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

4. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder

5. annan mervärdesskatt

6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder

7. punktskatt enligt

a) beslut som avses i 53 kap. 5 §,

b) 5 kap. 22–25 och 27 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi,

c) 8 a § lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,

d) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:155) om tobaksskatt, eller

e) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:156) om alkoholskatt

8. annan punktskatt

9. övriga skatter

10. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel

det kalenderår då ersättningen betalas ut

beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen

det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller omsättningen har skett

beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen

det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, beslutet om beskattning vid oegentlighet eller felaktiga uppgifter, eller beslutet om ansvar vid oegentlighet, har meddelats

det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat det kalenderår som skatten ska betalas för

det kalenderår som avgiften ska betalas för.

Föreslagen lydelse

4 §

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt eller avgift enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, 11 och 12, d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, e) lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut, och f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret
2. skatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt	<i>beskattningsår enligt 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt</i>
3. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 och 13	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
4. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut
5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
6. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller omsättningen har skett
7. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
8. punktskatt enligt a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 5 kap. 22–25 och 27 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi, c) 8 a § lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,	det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, beslutet om beskattning vid oegentlighet eller felaktiga uppgifter, eller beslutet om ansvar vid oegentlighet, har meddelats

d) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:155) om tobaksskatt, eller

e) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:156) om alkoholskatt

9. annan punktskatt

10. övriga skatter

11. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat det kalenderår som skatten ska betalas för

det kalenderår som avgiften ska betalas för.

11 §

Med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och koncernenheter.

Koncernenhet

11 a §

Med koncernenhet avses koncernenhet enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

17 §⁴

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsavgift och kontrollavgift.

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsavgift, kontrollavgift och rapportavgift.

5 kap.

Uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt

6 §

Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet i en koncern ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 11 a § lagen (2024:000) om tilläggsskatt, ska den ansvariga koncernenhet

som Skatteverket utsett för koncernenheterna redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten.

7 kap.

1 §⁵

Skatteverket ska registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
3. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag för den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag,
4. den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, 11 och 11 b–13 §§ samma lag,
5. den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,
6. en utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5,
7. en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,
8. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
9. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§,
10. den som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats, *och*
11. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift, *och*
12. en koncernenhet som avses i 1 kap. 4 § lagen (2024:000) om

⁵ Senaste lydelse 2022:172.

tillägsskatt om den är en svensk koncernenhet enligt 2 kap. 9 § den lagen.

Om den som ska registreras enligt första stycket har en företrädare enligt 5 kap., ska dock företrädaren registreras i stället.

Andra stycket gäller inte för en koncernenhet.

2 b §

En koncernenhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår registrerings-skyldigheten uppstod.

32 a kap.

Tillägsskattedeclaration

Syftet med

tillägsskattedeclaration

1 §

Tillägsskattedeclaration ska lämnas till ledning för beslut om tillägsskatt eller nationell tillägsskatt enligt lagen (2024:000) om tillägsskatt.

Vem ska lämna

tillägsskattedeclaration?

2 §

En koncernenhet ska lämna en tillägsskattedeclaration till Skatteverket om

1. koncernenheten ska betala tillägsskatt eller nationell tillägsskatt enligt uppgifterna i den tillägsskatterapport som lämnas av enheten eller annan,

2. det allokerats kompletterande tillägsskatt till svenska koncernenheter enligt uppgifterna i den tillägsskatterapport 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 tillägsskatt enligt 6 kap. 11 a §

lagen (2024:000) om tilläggsskatt ska övriga koncernenheter inte lämna tilläggsskattedeklaration enligt första stycket 2.

Vad ska en tilläggsskattedeklaration innehålla?

3 §

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?

4 §

En koncernenhet som är skyldig att lämna en tilläggsskattedeklaration enligt 2 § 1 eller 2 ska lämna deklarationen senast en månad

efter den tidpunkt då tilläggsskatterapporten ska lämnas.

33 c kap. Tilläggsskatterapport

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna tilläggsskatterapport för koncernenheter som omfattas av lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Bestämmelserna ges i följande ordning:

- definitioner och förklaringar (2 §),
- vem ska lämna tilläggsskatterapport (3 och 4 §§),
- vilka uppgifter ska en tilläggsskatterapport innehålla (5–8 §§),
- tilläggsskatterapport med förenklat innehåll (9–11 §§),
- uppgifter vid tillämpning av tillfällig safe harbour-regel (12 §),
- när ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas (13 §), och
- underrättelse till Skatteverket (14 §).

Definition och förklaringar

2 §

Definitionerna av koncern, svensk koncernenhet, moderföretag, moderenhet och delägd moderenhet är desamma i detta kapitel som i lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Vem ska lämna tilläggsskatterapport?

3 §

En koncernenhet ska lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket.

Om det i en koncern finns flera koncernenheter som är skyldiga att lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket, får de genom en

anmälan till Skatteverket utse en att lämna rapporten för de övrigas räkning.

4 §

En koncernenhet behöver inte lämna en tilläggsskatterapport, om

1. moderföretaget, eller en koncernenhet som moderföretaget har utsett, lämnar en tilläggsskatterapport som innehåller de uppgifter som anges i 5–8 §§ till skattemyndigheten i den stat där den hör hemma, och

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

Det som sägs i första stycket om moderföretag gäller även varje moderföretag i en koncern med flera moderenheter som avses i 7 kap. 76 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

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

Vilka uppgifter ska en tilläggsskatterapport innehålla?

5 §

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 lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

6 §

En tilläggsskatterapport ska även innehålla information om hela

koncernens struktur och om vilka ägarintressen i koncernenheter som innehas av andra koncernenheter.

Två eller flera koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderenheter som avses i 7 kap. 76 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt, ska vid upprättandet av tilläggsskatterapporten behandlas som om de vore en enda koncern. Tilläggsskatterapporten ska innehålla information om varje koncern som ingår i koncernen med flera moderenheter.

7 §

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.

8 §

En tilläggsskatterapport ska innehålla en förteckning över val enligt 9 kap. lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Tilläggsskatterapport med förenklat innehåll

9 §

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.

10 §

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.

11 §

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 10 § hör hemma,
2. beräkna den effektiva skattesatsen för de enheter som avses i 10 § 4 om de är statslösa,
3. beräkna tilläggsskattebeloppet för varje enhet som avses i 10 § om den är lågbeskattad,
4. fördela tilläggsskattebelopp som är hänförliga till enheter som avses i 10 § 3 och 4 till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 1–5 och 15–16 §§ lagen (2024:000) om tilläggsskatt, och
5. fördela kompletterande tilläggsskatt som är hänförlig till enheter som avses i 10 § till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 6–11 §§ lagen om tilläggsskatt.

Uppgifter vid tillämpning av tillfällig safe harbour-regel

12 §

Om koncernen tillämpar en tillfällig safe harbour-regel för en stat enligt 8 kap. 2 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt och som innebär att tilläggsskattebeloppet för den staten anses vara noll gäller följande. Tilläggsskatterapporten ska, i stället för de uppgifter som anges i 7 eller 11 § för den staten, innehålla

1. uppgift om totala intäkter och total vinst före inkomstskatt i staten enligt koncernens land-för-land-rapport enligt 8 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt vid tillämpning av 8 kap. 2 § 1 den lagen, eller

2. uppgifter som är nödvändiga för att beräkna den effektiva skattesatsen i staten enligt 8 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt vid tillämpning av 8 kap. 2 § 2 den lagen, eller

3. uppgift om vinst enligt koncernens land-för-land-rapport och uppgifter som är nödvändiga för att beräkna substansbeloppet i staten enligt 8 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt vid tillämpning av 8 kap. 2 § 3 den lagen.

Utöver första stycket ska även anges uppgift om för vilken stat den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas.

När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?

13 §

En tilläggsskatterapport och anmälan som avses i 3 § andra stycket och 4 § 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 (2024:000) 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.

Underrättelse till Skatteverket

14 §

En svensk koncernenhet som utsetts att lämna tilläggskatte-rapport enligt 4 § ska meddela Skatteverket när koncernen har påbörjat sin inledande fas av internationell verksamhet.

36 kap.

1 §⁶

Anstånd kan beviljas efter ansökan från den som ska lämna deklaration eller särskilda uppgifter.

Anstånd enligt 3 eller 6 § kan dock beviljas efter ansökan från den som i näringsverksamhet lämnar deklara-tionshjälp.

Anstånd enligt 3, 6 eller 7 § kan dock beviljas efter ansökan från den som i näringsverksamhet lämnar deklara-tionshjälp.

Tilläggskattedeklaration

7 §

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket bevilja anstånd med att lämna tilläggskatte-deklaration.

Anstånd får beviljas i högst tre månader.

37 kap.

9 §

Skatteverket får förelägga 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 att andra än den som föreläggs

1. har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller
2. kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

Föreläggandet kan även avse förhållanden som är av betydelse

⁶ Senaste lydelse 2013:1068.

för kontroll av annans skattskyldighet enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

38 kap.

1 §⁷

- Fastställda formulär ska användas för att lämna
1. kontrolluppgifter,
 2. åtagande
 - a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,
 - b) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
 - c) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor, och
 - d) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter,
 3. deklARATIONER,
 4. land-för-land-rapporter,
 5. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,
 6. särskilda uppgifter,
 7. periodiska sammanställningar, 7. periodiska sammanställningar,
- och*
8. underrättelser enligt 22 c kap. 7 §. 8. underrättelser enligt 22 c kap. 7 §,
 9. tilläggsskatterapport,
 10. ändring eller tillägg till en tilläggsskatterapport, och
 11. anmälan enligt 33 c kap. 3 § andra stycket och 4 § andra stycket.

41 kap.

2 §⁸

- Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera
1. att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. har fullgjorts,
 2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. som kan antas uppkomma,
 3. att skattskyldighet enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt har fullgjorts,
 4. att det finns förutsättningar att fullgöra skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt som kan antas uppkomma,
3. skatteupplag enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (2022:155) om tobaksskatt eller lagen (2022:156) om alkoholskatt, 5. skatteupplag enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (2022:155) om tobaksskatt eller lagen (2022:156) om alkoholskatt,

⁷ Senaste lydelse 2022:1686.

⁸ Senaste lydelse 2022:174.

4. att den som har ansökt om återbetalning av eller kompensation för punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

5. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §,

7. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §, eller

8. att den som har överfört en vara till eller förvärvat en vara från ett avroplager har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 a §.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras.

6. att den som har ansökt om återbetalning av eller kompensation för punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

7. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

8. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §,

9. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §, eller

10. att den som har överfört en vara till eller förvärvat en vara från ett avroplager har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 a §.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–6 av någon annan än den som revideras.

44 kap.

3 §⁹

Ett föreläggande får inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsavgift *eller* kontrollavgift, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller första stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsavgift, kontrollavgift *eller rapportavgift*, och

⁹ Senaste lydelse 2022:1686.

48 kap.

1 §¹⁰

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattekundeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning, inte har gjort det i rätt tid.

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattekundeklaration, inkomstdeklaration, *tillägsskatte*deklaration, *tillägsskatte*rapport, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning, inte har gjort det i rätt tid.

Förseningsavgift ska dock inte tas ut om det är fråga om

1. en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 §,
2. en särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt enligt 26 kap. 7 § andra eller tredje stycket,
3. särskilda uppgifter som redare ska lämna enligt 33 kap. 8 §, eller
4. särskilda uppgifter om nedsättning av utländsk skatt enligt 33 kap. 9 §.

2 §

Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklaraationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat inkomstdeklaration, *tillägsskatte*deklaration eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklaraationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

4 §

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna enligt 38 kap. 2 §, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 6 §.

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat inkomstdeklaration, *tillägsskatte*deklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna enligt 38 kap. 2 §, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 6 §.

En koncernenhet som har anmält
att en annan enhet ska lämna
tilläggs-katterapport

5 a §

För en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggs-katterapporten ska förseningsavgift tas ut först om Skatteverket inte har mottagit en tilläggs-katterapport inom två år från beskattningsårets utgång.

Nuvarande lydelse

6 §¹¹

Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning.

<u>Om förseningsavgiften gäller</u>	<u>uppgår den till</u>
aktiebolags eller ekonomisk försenings inkomstdeklaration	6 250 kronor
någon annans inkomstdeklaration	1 250 kronor
särskilda uppgifter	1 250 kronor
periodisk sammanställning	1 250 kronor
skattedeklaration	625 kronor

Förseningsavgiften för skattedeklaration uppgår dock till 1 250 kronor om det är fråga om en deklaration som ska lämnas efter föreläggande.

Föreslagen lydelse

6 §

Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning.

<u>Om förseningsavgiften gäller</u>	<u>uppgår den till</u>
aktiebolags eller ekonomisk försenings inkomstdeklaration	6 250 kronor
någon annans inkomstdeklaration	1 250 kronor
särskilda uppgifter	1 250 kronor
periodisk sammanställning	1 250 kronor
skattedeklaration	625 kronor
tilläggs-kattedeklaration eller tilläggs-katterapport	25 000 kronor

Förseningsavgiften för skattedeklaration uppgår dock till 1 250 kronor om det är fråga om en deklaration som ska lämnas efter föreläggande.

7 §

Om den som utan föreläggande ska lämna en inkomstdeklaration Om den som utan föreläggande ska lämna en inkomstdeklaration,

¹¹ Senaste lydelse 2015:768.

eller särskilda uppgifter inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut.

tilläggs-skattedeklaration, tilläggs-skatterapport eller särskilda uppgifter inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut.

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

Vid tillämpningen av första stycket ska hänsyn inte tas till den senarelagda deklARATIONSTIDPUNKT som gäller för andra juridiska personer än dödsbon som lämnar deklARATION elektroniskt.

I fall som avses i 5 a § gäller första stycket efter den tidpunkt som anges där.

49 kap.

1 §¹²

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut – när skattetillägg inte får tas ut (10–10 d §§), (10–10 e §§),
- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11, 13 och 14 §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15 och 16 §§),
- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- ränträkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

7 §

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon skattedeklaration eller inkomstdeklARATION ska undanröjas om

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon skattedeklaration, inkomstdeklARATION eller tilläggs-skattedeklaration ska undanröjas om

1. en skattedeklaration lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades, eller

2. en inkomstdeklARATION lämnas inom fyra månader från utgången

2. en inkomstdeklARATION eller tilläggs-skattedeklaration lämnas inom fyra månader från utgången

av den månad då beslutet meddelades. av den månad då beslutet meddelades.

Om den deklarationsskyldige gör sannolikt att han eller hon inte har fått kännedom om skattetillägget före utgången av den månad då beslutet meddelades, ska fristen i stället räknas från den dag då den deklarationsskyldige fick sådan kännedom.

Skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden. Skattedeklaration, inkomstdeklaration eller tilläggsskattedeklaration ska ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.

10 d §¹³

Skattetillägg på tilläggsskatt ska inte utgå i den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift enligt 49 e kap. tas ut.

11 §

Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (*skattetillägg på slutlig skatt*) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på sådan skatt som avses i 1. 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (*skattetillägg på slutlig skatt*), och 2. 56 a kap. 1 eller 5 § (*skattetillägg på tilläggsskatt*) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

13 §

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är

1. skattetillägget på slutlig skatt 10 procent, 1. skattetillägget på slutlig skatt och tilläggsskatt 10 procent,
2. skattetillägget på annan skatt
 - a) 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra

¹³ Senaste lydelse av tidigare 10 d § 2017:387.

beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförs till, och

b) 5 procent i andra fall.

15 §¹⁴

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt *och tilläggsskatt* 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och

b) de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11, 13 och 14 §§.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

49 e kap. Rapportavgift

När ska rapportavgift tas ut?

1 §

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.

2 §

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

Beräkning av rapportavgift

3 §

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 en 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 koncernenhet som bidragit med uppgifter uppsåtligen lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

51 kap.

3 §

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp när tilläggskatte-rapport inte har lämnats i rätt tid ska Skatteverket även beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan enligt 33 c kap.

3 § andra stycket eller 4 § andra stycket inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.

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

4 §

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg på tilläggsskatt 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 rapporterade enheten i annan stat, och

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

52 kap.

1 §¹⁵

I detta kapitel finns bestämmelser om

- beslut om förseningsavgift (2 §),
 - beslut om skattetillägg (3–8 a §§),
 - beslut om återkallelseavgift (8 b §),
 - beslut om dokumentationsavgift (8 c §),
 - beslut om rapporteringsavgift (8 d §),
 - beslut om plattformavgift (8 e §),
 - *beslut om rapportavgift (8 f §),*
 - beslut om kontrollavgift (9 §),
 - att särskild avgift inte får beslutas för en person som har avlidit (10 §),
- och
- att särskild avgift tillfaller staten (11 §).

3 §

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Ett beslut om skattetillägg på tilläggsskatt på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas inom tre år från utgången

*av det kalenderår då beskattnings-
året har gått ut.*

4 §

Om den som är deklarationsskyldig lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket.

Om en tillägsskattedeklaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om skattetillägg 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.

Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Beslut om rapportavgift

8 f §

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

Beslut om rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

56 a kap. Beslut och besked om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt

Tilläggsskatt

1 §

Skatteverket ska besluta om tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggs-skattedeklaration 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 tillägsskattedeclaration eller det i övrigt framkommit att enheten ska betala tillägsskatt.

Har Skatteverket beslutat i fråga om tillägsskatt får nytt beslut till nackdel för den beslutet gäller fattas endast om förutsättningarna i 66 kap. 27 § är uppfyllda.

2 §

I beslutet om tillägsskatt ska Skatteverket bestämma storleken på den tillägsskatt som en koncernenhet ska betala.

I beslutet om tillägsskatt ska belopp anges i svenska kronor. Om tillägsskattebeloppen som ligger till grund för beslutet anges i annan valuta, ska beloppet omräknas till svenska kronor utifrån balansdagens kurs för koncernenheten. Om tillägsskattebeloppet 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.

3 §

Ett beslut om tillägsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om en tillägsskattedeclaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om tillägsskatt 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 deklarations 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.

4 §

Beslut om tilläggsskatt ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Nationell tilläggsskatt

5 §

Skatteverket ska besluta om nationell tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggs-skattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

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

Har Skatteverket beslutat i fråga om nationell tilläggsskatt får nytt beslut till nackdel för den beslutet gäller fattas endast om förut-sättningarna i 66 kap. 27 § är uppfyllda.

6 §

Vad som anges i 2–4 §§ för beslut om tilläggsskatt gäller även vid beslut om nationell tilläggsskatt.

57 kap.

2 §

Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort

Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration *eller tilläggs-*

det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklara- tion har sänts ut till den deklara- tionsskyldige och föreläg- gandet inte har följts.

skattede-klaration inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklara- tion har sänts ut till den deklara- tionsskyldige och föreläg- gandet inte har följts.

59 kap.

1 §¹⁶

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
- ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts (7–9 §§),
- betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
- ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
- företrädaransvar (12–21 §§),
- ansvar för redare (22 §),
- ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp (23 §),
 - *ansvar för kompletterande tilläggsskatt som allokaterats till svenska koncernenheter (23 a §),*
- ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §), och
- indrivning och preskription (26 och 27 §§).

11 §¹⁷

Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatter och avgifter enligt denna lag.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot handelsbolaget har preskriberats.

Ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg får inte fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläg- gandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse.

Ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg *eller rapportavgift* får inte fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget *eller rapportavgiften* redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläg- gandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse.

¹⁶ Senaste lydelse 2013:369.

¹⁷ Senaste lydelse 2015:633.

13 a §

Företrädaransvar får inte beslutas för belopp som avser tilläggsskatt.

Ansvar för kompletterande tilläggsskatt som allokaterats till svenska koncernenheter

23 a §

Om ansvarig koncernenhet som har utsetts att betala hela den kompletterande tilläggsskatt som allokteras till svenska koncernenheter inte har fullgjort 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 hänförs till ett räkenskapsår som enheten är koncernenhet.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran har preskriberats.

61 kap.

1 a §

För registrering av nationell tilläggsskatt enligt 56 a kap. 5 § ska det upprättas ett särskilt skattekonto.

62 kap.

8 §¹⁸

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 §, *tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt* ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt, *tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt* fattades.

Följande skatter och avgifter ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

¹⁸ Senaste lydelse 2022:1686.

1. annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,

2. förseningsavgift och skatte-
tillägg som har bestämts genom ett
omprövningsbeslut eller efter ett
beslut av domstol samt återkallelse-
avgift, dokumentationsavgift,
rapporteringsavgift, plattform-
avgift eller kontrollavgift,

2. förseningsavgift och skatte-
tillägg som har bestämts genom ett
omprövningsbeslut eller efter ett
beslut av domstol samt återkallelse-
avgift, dokumentationsavgift,
rapporteringsavgift, plattform-
avgift, kontrollavgift och
rapportavgift,

3. särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, samt

4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket.

Mervärdesskatt enligt andra stycket 1 samt skattetillägg enligt andra stycket 2 som har beslutats med anledning av beslut om mervärdesskatt behöver inte betalas före den förfallodag som anges i 3 §.

Betalning av nationell tilläggsskatt

13 a §

Betalaren av nationell tilläggsskatt får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot skulden för nationell tilläggsskatt eller från den skuld som avser andra skatter och avgifter.

Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från den skuld som beloppet hör till.

15 §

Om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald, ska inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden. Anstånd med betalning eller nedsättning av skatt eller avgift som har tillgodoräknats under perioden ska dock beaktas bara om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period. Den skatt eller avgift som ett anstånd eller en nedsättning avser ska inte beaktas.

Första stycket gäller inte om annat följer av 12, 13 eller 14 § eller av bestämmelser i annan lag.

Första stycket gäller inte om annat följer av 12–14 §§ eller av bestämmelser i annan lag.

63 kap.

1 §¹⁹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansökan om anstånd (2 §),
- deklarationsanstånd (3 §),
- ändringsanstånd (4 §),
- anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
- anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
- anstånd med att betala skatte- tillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift och kontrollavgift (7 och 7 a §§),
- säkerhet (8–10 §§),
- anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
- anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
- anstånd vid totalförvarstjänstgöring (13 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag (14 a–14 c §§),
- anstånd med betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt (14 d §),
- anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
- anståndsbeloppet (16–21 a §§),
- ändrade förhållanden (22–22 c §§), och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

7 §²⁰

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift eller kontrollavgift, eller

2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget eller återkallelseavgiften.

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, kontrollavgift och rapportavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, kontrollavgift eller rapportavgift, eller

2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget, åter-

¹⁹ Senaste lydelse 2022:1686.

²⁰ Senaste lydelse 2022:1686.

kallelseavgiften *eller* rapportavgiften.

Anstånd vid omprövning får dock inte beviljas om anstånd tidigare har beviljats enligt första stycket med betalningen i avvaktan på en omprövning av samma fråga.

Anståndet ska gälla fram till dess att Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet.

8 §²¹

Om det i de fall som avses i 4, 5, 14 eller 14 d § kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning.

Första stycket gäller inte om

1. anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt,
2. det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas,
3. anståndet avser skattetillägg, 3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift *eller* kontrollavgift, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift, kontrollavgift *eller* rapportavgift,
4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, eller
5. det annars finns särskilda skäl.

65 kap.

1 §²²

I detta kapitel finns bestämmelser om

- grunder för ränteberäkningen (2–4 §§),
- kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt (5 §),
- kostnadsränta på slutlig skatt (6 §),
 - kostnadsränta på tillägsskatt (6 a och 6 b §§),
- kostnadsränta vid anstånd (7 §),
- kostnadsränta vid omprövning och överklagande (8–11 §§),
 - kostnadsränta vid omprövning och överklagande (8–12 §§),
- kostnadsränta vid för sen betalning (13 §),
- minskning av och befrielse från kostnadsränta (14 och 15 §§),
- intäktsränta (16 och 17 §§),
 - intäktsränta (16–17 §§),
- en annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg (18 §), och
- ränteberäkning utanför skattekontot (19 och 20 §§).

Kostnadsränta på tillägsskatt

6 a §

Om tillägsskatt enligt 56 a kap. 1 § ska betalas, ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i

²¹ Senaste lydelse 2022:1686.

²² Senaste lydelse 2016:1077.

tredje månaden andra året efter beskattningsåret. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Innan kostnadsräntan beräknas ska avräkning göras för särskilda avgifter.

6 b §

För nationell tilläggsskatt enligt 56 a kap. 5 § ska kostnadsränta dock beräknas från och med dagen efter beslutet. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Innan kostnadsräntan beräknas ska avräkning göras för särskilda avgifter.

Tilläggsskatt

12 §²³

Om tilläggsskatt ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret.

Omprövning och överklagande av tilläggsskatt

16 a §

Om tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret till och med den dag då beloppet tillgodoräknades.

16 b §

Om nationell tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter

²³ Tidigare 12 § upphävd genom 2016:1077.

beslutet om nationell tilläggsskatt till och med den dag då beloppet tillgodoräknades.

18 §

Om den 12 i andra månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Om den 3 i femte månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 4 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Om den 12 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

66 kap.

5 §

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes- skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillegg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattform- avgift eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad besluts- fattare som tidigare inte har prövat frågan, om

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes- skatt, punktskatt, slutlig skatt, *tilläggsskatt, nationell tilläggs- skatt*, skattetillegg, återkallelse- avgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattform- avgift, *rapportavgift* eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,

2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning,

3. frågan ska prövas i sak, och

4. prövningen inte är enkel.

Första stycket gäller inte den första omprövningen av ett beslut enligt 53 kap. 2, 3 eller 4 §.

Förlängd tid för omprövning av rapportavgift

9 b §

Omprövning av ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt får begäras så länge

beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

20 §

Följande beslut får inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller:

1. beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., och
2. beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts.

Beslut som är möjliga att återkalla får inte heller omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Beslut om tilläggsskatt, nationell tilläggsskatt eller rapportavgift får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller endast om förutsättningarna i 27 § är uppfyllda (efterbeskattning).

Omprövning till nackdel av beslut om rapportavgift

24 c §

Ett beslut om omprövning av rapportavgift till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

67 kap.

Förlängd tid för överklagande av beslut om rapportavgift

14 b §

Ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt får överklagas så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

33 §²⁴

Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet.

Det som sägs i första stycket om skattetillägg gäller även återkallelseavgift. Det som sägs i första stycket om skattetillägg gäller även återkallelseavgift och rapportavgift.

²⁴ Senaste lydelse 2016:888.

34 §²⁵

Om en domstol inte prövar en ny fråga, en fråga om skattetillägg *eller en fråga om återkallelseavgift*, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Om en domstol inte prövar en ny fråga *eller* en fråga om skattetillägg, återkallelseavgift *eller rapportavgift*, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

3 Bakgrund

Europeiska kommissionen presenterade den 22 december 2021 ett förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (COM(2021)823). Den 14 december 2022 antog rådet direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (EU) 2022/2523 (ST/8778/2022/INIT), nedan kallat minimibeskattningsdirektivet. Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler avseende en global minimibeskattningsramverk som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), förkortat det inkluderande ramverket (IF). Modellreglerna antogs av det inkluderande ramverket den 14 december 2021. De kompletteras av en kommentar som syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna.

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 utredningens uppdrag bland annat till att även lämna förslag på hur reglerna i direktivet ska genomföras i Sverige.

Utredningen, som antagit namnet 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor, har den 7 februari 2023 överlämnat delbetänkandet En lag om tilläggs katt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6).

4 Kompletteringar behöver göras till delbetänkandet En lag om tilläggs katt för företag i stora koncerner

Promemorians bedömning: Delbetänkandet En lag om tilläggs katt för företag i stora koncerner omfattar inte samtliga artiklar i minimibeskattningsdirektivet. För att direktivet ska anses ha genomförts i sin helhet behöver den föreslagna lagen om tilläggs katt för företag i stora koncerner kompletteras med ytterligare bestämmelser.

De övriga utestående frågor som utredningen har tagit upp, bl.a. koncerndefinitionen behöver behandlas i denna promemoria.

Promemorian omfattar vidare vissa av de kompletteringar som har arbetats fram inom ramen för det inkluderande ramverket och som inte behandlas i delbetänkandet. Detta innebär bl.a. att en komplettering behöver göras avseende den tillfälliga safe harbour-regeln.

Delbetänkandet omfattar heller inte alla bestämmelser om förfarande som krävs för att skatten ska kunna administreras. Kompletterande förfaranderegler behöver således också tas fram.

Skälen för bedömningen

Inledning

Utredningens uppdrag har varit att lämna förslag på hur minimibeskattningsdirektivets bestämmelser ska genomföras i svensk rätt. Av delbetänkandet framgår att utredningen av tidsskäl inte har hunnit lämna ett fullständigt förslag till ett genomförande av minimibeskattningsdirektivets samtliga artiklar (avsnitt 12 i delbetänkandet). Direktivet antogs den 14 december 2022 och enligt artikel 56 ska de bestämmelser som genomför direktivet träda i kraft senast den 31 december 2023. Därutöver har även ett antal frågor varit föremål för vidare förhandling i det inkluderande ramverket under slutet av 2022 och början av 2023. Dessa frågor har av det skälet inte kunnat omhändertas av utredningen. Nedan behandlas detta närmare.

Kompletteringar behöver göras avseende de artiklar i direktivet som återstår

Av delbetänkandet framgår att utredningen inte har haft möjlighet att lämna genomförandeförslag för följande artiklar i direktivet:

- artikel 24.3–6, särskild fördelning av medräknade skatter som uppkommit för vissa typer av ingående enheter,
- artikel 31, minoritetsägda koncernenheter,
- artikel 32, safe harbour-regler,
- artikel 34, koncernenheter som ansluter sig till och lämnar en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern,
- artikel 35, överföring av tillgångar och skulder,
- artikel 36, joint ventures,
- artikel 37, multinationella koncerner med flera moderenheter,
- artikel 39, yttersta moderenhet som omfattas ett system med avdragsgill utdelning,
- artikel 40, med tillhörande artikel 45.2, berättigade utdelnings-skattesystem,
- artikel 47, skattebehandling av uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergång och
- artikel 50.3, val av fördröjd tillämpning av IIR-regeln och UTPR-regeln.

Eftersom delbetänkandet inte omfattar samtliga artiklar i direktivet behöver förslagen kompletteras för att direktivet ska anses ha genomförts i sin helhet. I denna promemoria lämnas därför förslag på kompletterande bestämmelser i lagen om tillägsskatt för företag i stora koncerner vad avser de återstående artiklarna i direktivet.

I denna promemoria benämns sådana multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner som omfattas av direktivet koncerner.

Frågor utredningen anser behöver lösas i det fortsatta arbetet

I delbetänkandet har utredningen angett ett antal frågor som har aktualiserats under arbetets gång och som utredningen anser behöver behandlas vidare i det fortsatta lagstiftningsarbetet (avsnitt 12.3 i delbetänkandet). Det handlar bl.a. om koncerndefinitionen i

inkomstskattelagen och frågor om beloppsgränser och valuta i minimibeskattningsdirektivet. Dessa utestående frågor behandlas i denna promemoria.

Ett ramverk för genomförande av modellreglerna (Implementation Framework)

Till de framtagna modellreglerna har även en kommentar arbetats fram som syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av modellreglerna. Även om kommentaren är omfattande och i flera delar detaljerad ger den inte vägledning i alla aspekter av modellreglerna och i vissa delar hänvisas till att fortsatt arbete kommer att krävas inom det som kallas för ramverket för genomförande av modellreglerna (Implementation Framework). En del av det här arbetet inom OECD/G20:s inkluderande ramverk har lett fram till en komplettering (administrative guidance) av tidigare framtagna kommentar. I februari 2023 godkände det inkluderade ramverket en komplettering till kommentaren som omfattar en lång rad frågor som var i behov av klargörande. Kommentaren kommer att uppdateras med kompletteringarna. Utredningen har inte kunna beakta samtliga aspekter av kompletteringarna i sitt delbetänkande eftersom det internationella arbetet med dessa inte var klart. Samtliga kompletteringar bör beaktas vid genomförandet i svensk rätt. Därför kommer kompletteringarna att utvärderas och eventuella ändringar av utredningens lagförslag lämnas i den mån det är möjligt inom ramen för detta lagstiftningsarbete.

Kompletteringar behövs avseende förfarandet

I delbetänkandet har utredningen angett ett antal frågor som har aktualiserats under arbetets gång och som utredningen anser behöver behandlas vidare i det fortsatta lagstiftningsarbetet (avsnitt 12.3 i delbetänkandet). Avseende förfarandet handlar det bl.a. om frågor om betalning, vilket underlag som krävs för betalning av tilläggsskatt och om informationsutbyte. En del av de utestående frågorna behandlas i denna promemoria.

5 Genomförandet av återstående artiklar i minimibeskattningsdirektivet i svensk rätt samt vissa övriga frågor

5.1 Beloppsgränser och valuta

Promemorians förslag: Vid tillämpningen av de beloppsangivelser i euro som finns i lagen om tilläggsskatt ska belopp i annan valuta räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella räkenskapsårets eller beskattningsårets början. Omräkningen av gränsvärdet på 750 miljoner euro i intäkter ska göras för respektive jämförelseår enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella jämförelseåret. Vid omräkningen ska de kurser som

fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta ska i stället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas.

Skälen för förslaget: Modellreglerna har ett antal beloppsgränser som är angivna i euro. Det gäller exempelvis gränsvärdet på 750 miljoner euro i intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning för när regelverket blir tillämpligt. I den komplettering av kommentaren till modellreglerna som nämns i avsnitt 4 har omräkningsregler tagits in som gäller företag som finns i länder där lagstiftningen om tilläggsskatt anger beloppen i lokal valuta (som inte är euro). En sådan regel bedöms vara viktig för att säkerställa att den globala tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt blir enhetlig.

Utredningen har i förslaget till lag om tilläggsskatt fört in beloppsgränserna till sina belopp i euro i stället för till motsvarande värde i svenska kronor. Eftersom många svenska företag upprättar sina års- respektive koncernredovisningar i svenska kronor behöver det införas bestämmelser om att omräkning ska göras från kronor till euro. En koncern kan även innehålla företag som använder annan valuta än kronor eller euro och även för dessa företag behövs en omräkningsregel.

Den situation som avses i kommentaren till modellreglerna är att lagstiftning uttrycker beloppen i lokal valuta men att dessa måste räknas om till euro. Det bedöms vara ändamålsenligt att använda samma principer som i kommentaren för den omräkning som regleras i detta lagstiftningsärende.

Enligt kommentaren till modellreglerna ska omräkning till euro ske utifrån den genomsnittliga växelkursen för december året innan det aktuella räkenskapsåret. När en artikel refererar till ett gränsvärde under tidigare år ska värdet för detta år räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen för december året innan året i fråga. De kurser som ska användas är de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken.

Mot denna bakgrund föreslås därför att vid tillämpningen av de beloppsangivelser i euro som finns i lagen ska belopp i annan valuta räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella räkenskapsårets eller beskattningsårets början.

Enligt 1 kap. 4 § i förslaget till lag om tilläggsskatt ska lagen tillämpas på 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 deras intäkter konsolideras inom koncernen. Det behövs således en omräkningsregel även i detta avseende. Vid tillämpning av denna bestämmelse föreslås därför att omräkningen för respektive jämförelseår ska göras enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella jämförelseåret.

Vidare föreslås att vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta ska i stället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas. Detta följer av kommentaren till modellreglerna.

5.2 Koncerndefinitionen

Promemorians förslag: Definitionen av koncern i lagen om tilläggsskatt ska enbart tillämpas i den lagen.

Skälen för förslaget: Minimibeskattningsdirektivet innehåller en definition av koncern i artikel 3.3. Motsvarande bestämmelse finns i 2 kap. 7 § i förslaget till lag om tilläggsskatt. I 2 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad 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 IL. I flera kapitel i IL finns bestämmelser med en definition av koncern som bara gäller det kapitlet eller vissa angivna paragrafer. Bestämmelsen i 2 kap. 5 § får betydelse för de paragrafer i IL som inte har någon sådan särskild definition. Utan någon särskild reglering skulle således definitionen i 2 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt få betydelse för tolkningen av koncernbegreppet i IL. Detta ger upphov till frågan om denna definition ska få genomslag vid tillämpningen av IL.

Det kan konstateras att den föreslagna definitionen av koncern i lagen om tilläggsskatt skiljer sig åt från vad som gäller enligt årsredovisningslagen 1 kap. 4 § (1995:1554). I årsredovisningslagen definieras koncern utifrån fyra olika grunder som var och en kan ge upphov till ett koncernförhållande. Denna uppräkningsanses uttömmande. I aktiebolagslagen och några ytterligare lagar finns koncerndefinitioner som liknar den i årsredovisningslagen. Grundtanken är att ett företag är moderföretag om det har bestämmande inflytande över dotterföretaget men principen om bestämmande inflytande uttrycks inte direkt i lagen utan kommer till uttryck genom de fyra grunder som räknas upp. En förutsättning för att ett koncernförhållande ska uppstå är att moderföretaget äger minst en andel i dotterföretaget. IFRS 10 har en annorlunda utformning, men även där är det som kännetecknar ett koncernförhållande att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget. I IFRS 10 anges att ett företag (moderföretaget) har bestämmande inflytande över ett annat företag (dotterföretaget) när det är exponerat för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i dotterföretaget och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt bestämmande inflytande över dotterföretaget (punkt 6).

Den svenska koncerndefinitionen är oförändrad sedan årsredovisningslagens tillkomst 1995. Däremot har koncerndefinitionen i EU-rätten förändrats och mer anpassats mot det redovisningsmässiga begreppet. Någon motsvarande utveckling har ännu inte skett av den svenska koncerndefinitionen. Förslag på en ny koncerndefinition i årsredovisningslagen och de övriga lagar där en sådan finns har dock lämnats i juni 2022 av utredningen om skattetransparens och några redovisningsfrågor i delbetänkandet, Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29). Den i delbetänkandet föreslagna definitionen

anknyter närmare till den definition som finns i IFRS 10. Förslaget bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

När det gäller frågan om den föreslagna definitionen i 2 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt ska få betydelse för tolkningen av koncernbegreppet i IL är bedömningen att det mest ändamålsenliga är att den inte ska tillämpas vid tolkning av koncernbegreppet i IL utan endast inom ramen för lagen om tilläggsskatt. Det föreslås därför att definitionen i 2 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt endast ska gälla vid tillämpning av den lagen.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av ett nytt andra stycke i 2 kap. 7 § i lagen om tilläggsskatt.

5.3 Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska bolag

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets ska införas som gäller fördelning av medräknade skatter mellan ägarenheter och kontrollerade utländska bolag (artikel 24.3) och behandling av passiva intäkter vid fördelningen (artikel 24.6).

Skälen för förslaget: Minimibeskattningsdirektivet innehåller särskilda regler om hur medräknade skatter som tas ut enligt en stats regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag (nedan CFC-regelverk) ska fördelas, artikel 24.4. Bestämmelserna motsvaras av artikel 4.3.2 c i modellreglerna. De innebär att de medräknade skatterna som utgångspunkt inte ska beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden. Vad som avses med uttrycket regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag i detta sammanhang är definierat i direktivets artikel 3.17, vilken motsvaras av 2 kap. 28 § i förslaget till lag om tilläggsskatt. CFC-regelverk är, i detta sammanhang, skatteregler enligt vilka den som direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk enhet, eller i ett fast driftställes huvudenhet, är skattskyldig för sin andel av eller hela den utländska koncernenhetens inkomst, oavsett om denna delas ut eller inte. Enligt direktivet ska medräknade skatter hos en koncernenhet som är ägarenhet till en enhet (ett CFC-bolag) enligt ett CFC-regelverk fördelas till CFC-bolaget. Den skatt som ska fördelas på detta sätt är sådan skatt som belastar CFC-bolagets inkomst.

Fördelningen av medräknade skatter till CFC-bolaget som avser passiva intäkter är dock begränsad till det lägsta beloppet av å ena sidan medräknade skatter på s.k. passiva intäkter och å andra sidan ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för CFC-staten, beräknat utan hänsyn till skattekostnaden för passiva intäkter, multiplicerad med de passiva intäkterna (artikel 24.6 och motsvarande bestämmelse i artikel 4.3.3 samt 10.1.1 i modellreglerna). Begränsningsregeln är utformad så att minimiskattesatsen begränsar det belopp som ska fördelas. Överskjutande belopp avseende passiva intäkter ska inte fördelas till CFC-bolaget utan ingår i ägarenhetens justerade skattekostnad. Passiva intäkter är särskilt definierat i direktivets artikel 24.6. Passiva intäkter är utdelning respektive

ränta och motsvarande ersättning, hyra, royalty, annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp) och nettovinster vid försäljning av sådan egendom som ger upphov till nämnda intäkter. En ytterligare förutsättning är att intäkterna ingår i den justerade vinsten för ägarenheten och beskattas hos denna enligt ett CFC-regelverk. Av kommentaren till modellreglerna framgår att syftet med begränsningsregeln är att upprätthålla synsättet att skattenivån ska bedömas för varje land separat (punkt 62 i kommentaren till modellreglerna artikel 4.3.3).

Mot denna bakgrund föreslås att regler motsvarande direktivets införes som gäller fördelning av medräknade skatter mellan ägarenheter och CFC-bolag och behandling av passiva intäkter vid fördelningen.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 68 och 70 §§ i lagen om tilläggsskatt.

5.4 Fördelning av medräknade skatter – hybridenheter

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets ska införas som gäller fördelning av medräknade skatter mellan ägarenheter och hybridenheter (artikel 24.4) och behandling av passiva intäkter vid fördelningen (artikel 24.6).

Skälen för förslaget: Minimibeskattningsdirektivet innehåller särskilda regler om hur medräknade skatter som ingår i en ägarenhets räkenskaper och som avser en hybridenhets justerade vinst ska fördelas, artikel 24.4 och 24.6. Bestämmelserna motsvaras av artikel 4.3.2 d och 10.2.5 i modellreglerna. Av direktivets definition av hybridenhet, som finns i artikel 24.4, följer att med hybridenhet avses en enhet som är skattesubjekt i inkomstskattehänseende i den stat där den hör hemma, men skattetransparent i den stat där dess ägare hör hemma. Skattekostnader hos ägarenheten som avser inkomst från en hybridenhet ska fördelas till denna hybridenhet. De medräknade skatterna ska därmed som utgångspunkt inte beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden.

Fördelningen av medräknade skatter till hybridenheten som avser passiva intäkter är dock begränsad till det lägsta beloppet av å ena sidan medräknade skatter på s.k. passiva intäkter och å andra sidan ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den stat där hybridenheten hör hemma, beräknat utan hänsyn till skattekostnaden för passiva intäkter, multiplicerad med de passiva intäkterna (artikel 24.6 i direktivet och motsvarande bestämmelse i artikel 4.3.3 samt 10.1.1 i modellreglerna). Begränsningsregeln är utformad så att minimiskattesatsen begränsar det belopp som ska fördelas. Överskjutande belopp avseende passiva intäkter ska inte fördelas till den stat där hybridenheten hör hemma utan ingår i ägarenhetens justerade skattekostnad.

Passiva intäkter är särskilt definierat i direktivets artikel 24.6. Passiva intäkter är utdelning respektive ränta och motsvarande ersättning, hyra, royalty, annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp)

och nettovinster vid försäljning av sådan egendom som ger upphov till nämnda intäkter. En ytterligare förutsättning är att intäkterna ingår i den justerade vinsten för ägarenheten och beskattas hos denna på grund av ägarintresse i hybriditeten. Av punkt 62 i kommentaren till modellreglernas artikel 4.3.3 framgår att syftet med begränsningsregeln är att upprätthålla synsättet att skattenivån ska bedömas för varje land separat.

Mot denna bakgrund föreslås att regler motsvarande direktivets införs om fördelning av medräknade skatter mellan ägarenheter och hybriditeter och om behandling av passiva intäkter vid fördelningen.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 69 och 70 §§ i lagen om tilläggs-skatt.

5.5 Fördelning av medräknade skatter på utdelning från en koncernenhet under året

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets ska införas som gäller fördelning av medräknade skatter på utdelning (artikel 24.5).

Skälen för förslaget: Av artikel 24.5 i minimibeskattningsdirektivet följer att skattekostnad för utdelning i räkenskaperna hos en ägarenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnat utdelningen under räkenskapsåret. Bestämmelsen motsvaras av artikel 4.3.2 e i modellreglerna. Bestämmelser bör införas om att skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ lagen om tilläggs-skatt i en koncernenhets räkenskaper för utdelning som under räkenskapsåret lämnats från en annan koncernenhet ska fördelas till denna andra koncernenhet.

Mot denna bakgrund föreslås att regler motsvarande direktivets införs om fördelning av medräknade skatter på utdelning.

Lagförslag

Förslaget medför införandet 3 kap. 28 a § i lagen om tilläggs-skatt.

5.6 Minoritetsägda koncernenheter

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets ska införas vad gäller beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggs-skatten för minoritetsägda koncernenheter (artikel 31).

Skälen för förslaget: Minimibeskattningsdirektivet innehåller särskilda regler om minoritetsägda koncernenheter. Av artikel 31 i direktivet (artikel 5.6 i modellreglerna) framgår följande vad avser minoritetsägda koncernenheter. Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggs-skatten i en stat för enheter i en minoritetsägd undergrupp ska göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat koncern. De

medräknade och justerade skatterna och justerad vinst eller förlust för enheter i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från fastställandet av restbeloppet för koncernens effektiva skattesats och justerad nettovinst beräknad i enlighet med artikel 26.1 och 26.2 i direktivet (2 kap. 25 § första stycket lagen om tilläggsskatt).

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte är en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas på enhetsbasis. De medräknade och justerade skatterna och den justerade vinsten eller förlusten för den minoritetsägda koncernenheten ska undantas från fastställandet av restbeloppet för koncernens effektiva skattesats och justerad nettovinst beräknad i enlighet med artikel 26.1 och 26.2 (2 kap. 25 § första stycket). Detta ska inte tillämpas på en minoritetsägd koncernenhet som är en investeringsenhet.

Enligt artikel 31.1 gäller följande definitioner:

a) *minoritetsägd koncernenhet*: en koncernenhet i vilken den yttersta moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse på högst 30 procent,

b) *minoritetsägd moderenhet*: en minoritetsägd enhet som direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i en annan minoritetsägd koncernenhet, utom när den tidigare enhetens bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en annan minoritetsägd koncernenhet,

c) *minoritetsägd undergrupp*: en minoritetsägd moderenhet och dess minoritetsägda dotterbolag, och

d) *minoritetsägt dotterbolag*: en minoritetsägd koncernenhet vars bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en minoritetsägd moderenhet.

Av punkt 97–107 i kommentaren till modellreglerna (artikel 5.6) framgår bl.a. att det i denna artikel finns särskilda regler för att räkna ut den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för minoritetsägda koncernenheter. En minoritetsägd koncernenhet är en enhet som ingår i en koncern och där moderföretagets direkta eller indirekta ägarintresse i enheten är 30 procent eller mindre. Dessa enheter är koncernenheter för att moderföretaget har ett bestämmande inflytande trots det låga ägarintresset. Det behövs särskilda regler för de minoritetsägda koncernenheterna eftersom moderföretaget kan ha ett antal minoritetsägda koncernenheter som är verksamma i samma jurisdiktion men med olika grupper av utomstående ägarintressen. Om de olika koncernenheternas inkomster och skatter sammanblandas i uträkningen av den effektiva skattesatsen i staten så skulle en koncernenhets lågbeskattade resultat medföra tilläggsskatt för staten som till viss del skulle betalas av utomstående ägare till andra koncernenheter. Trots att detta till viss grad kan förekomma enligt vanliga regler om s.k. jurisdictional blending (dvs. att skattenivån ska bedömas gemensamt för alla enheter i en stat) så motiverar omfattningen av effekten på minoritetsägda koncernenheter och de potentiella negativa effekterna på dessa investeringsstrukturer en särskild regel. En sådan särskild regel ska också gälla för fasta driftställen om huvudenheten och det fasta driftstället kan definieras som en minoritetsägd koncernenhet.

Om det finns två eller flera moderföretag som uppfyller definitionen av minoritetsägd moderenhet i samma ägarkedja, så är det endast den moderenhet som befinner sig på högsta nivå i ägarkedjan som ska anses vara den minoritetsägda moderenheten.

Inte alla koncernenheter vars ägarintressen innehas av en minoritetsägd moderenhet betraktas som minoritetsägda dotterbolag och medlemmar i en minoritetsägd undergrupp. De måste dock definieras som minoritetsägda koncernenheter.

Artikel 5.6.1 i modellreglerna (artikel 31.2 i direktivet) gäller endast för de minoritetsägda koncernenheter som tillhör en minoritetsägd undergrupp. Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten i en stat ska göras som om det var fråga om en separat koncern. Detta innebär att beräkningarna för en stat ska göras separat från resten av den koncernen. Det framgår även att de medräknade och justerade skatterna och justerad vinst eller förlust för medlemmar i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från fastställandet av restbeloppet vad avser koncernens effektiva skattesats beräknad enligt artikel 5.1.1 och 5.1.2 i modellreglerna (artikel 26.1 och 26.2 i direktivet).

En koncern skulle således bli tvungen att göra två eller flera beräkningar avseende koncernenheter belägna i en stat dvs. en för koncernenheter som ingår i den minoritetsägda undergruppen och en för övriga koncernenheter i staten. Detta förändras inte oavsett om en del av ägarintressena innehas direkt av moderföretaget eller andra moderenheter som inte ingår i den minoritetsägda undergruppen. Artikel 5.6.1 ändrar inte mekaniken i bestämmelserna i modellreglerna annat än vad avser beräkningen av effektiv skattesats för staten och följdändringarna av tilläggsskatteberäkningen för koncernheterna i den minoritetsägda undergruppen. Exempelvis påverkar artikeln inte möjligheten för en rapporterande enhet att välja att tillämpa ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse enligt artikel 5.5 i modellreglerna (artikel 30 i direktivet). I övrigt tillämpas dock huvudregeln och kompletteringsregeln på samma sätt som vanligt vad avser 2 kap. i modellreglerna (6 kap. lagen om tilläggsskatt). Det innebär t.ex. att den minoritetsägda moderenheten inte behandlas som moderföretag för den minoritetsägda undergruppen. Det krävs fortfarande att moderföretaget för koncernen tillämpar huvudregeln för tilläggsskatt på de koncernenheter som ingår i den minoritetsägda undergruppen.

Artikel 5.6.2 i modellreglerna (artikel 31.3 i direktivet) förhindrar att 70 procent eller mer av koncernenhetens nettointäkter eller förluster och justerade skattekostnader (som i praktiken inte tillhör moderföretaget) blandas med nettointäkter eller förluster och justerade skattekostnader för andra ingående enheter i koncernen. Artikeln har dock ingen inverkan på att t.ex. en rapporterande enhet kan välja att tillämpa ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse enligt artikel 5.5 i modellreglerna (artikel 30 i direktivet).

Mot denna bakgrund föreslås att regler motsvarande direktivets regler bör införas vad gäller beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för minoritetsägda koncernenheter.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 46 och 47 §§ i lagen om tilläggsskatt.

5.7 Safe harbour-regler

5.7.1 En tillfällig safe harbour-regel baserad på data från land-för-land-rapporten, m.m.

Promemorians förslag: Det ska införas en tillfällig safe harbour-regel för de multinationella företagskoncernerna (artikel 32). Den tillfälliga regeln ska baseras i huvudsak på data från land-för-land-rapporten (CbCR-data).

Promemorians bedömning: Nationella koncerner behöver inte upprätta land-för-land-rapporter och kommer därmed inte att omfattas av den föreslagna tillfälliga safe harbour-regeln.

Genomförandet av permanenta safe harbour-regler bör avvakta tills det internationella arbetet med sådana regler är avslutat.

Skälen för förslaget och bedömningen

Inledning

I artikel 32 i minimibeskattningsdirektivet finns bestämmelser om förenklingsregler, s.k. safe harbour-regler. Enligt artikeln ska medlemsstater säkerställa att den tilläggsskatt som en koncern ska betala i en jurisdiktion ska anses vara noll för ett räkenskapsår om den effektiva skattenivån för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen uppfyller villkoren i en kvalificerad internationell överenskommelse om safe harbour-regler.

I artikelns andra stycke anges att med kvalificerad internationell överenskommelse om safe harbour-regler avses en internationell uppsättning regler och villkor som alla medlemsstater har samtyckt till och som ger koncerner inom tillämpningsområdet för direktivet möjlighet att välja att utnyttja en eller flera safe harbour-regler för en jurisdiktion. Den 15 december 2022 godkände det inkluderande ramverket ett implementeringspaket som omfattade bl.a. ett dokument om safe harbour-regler (Safe harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)), hädanefter safe harbour-dokumentet.

I skäl 24 till direktivet anges att det är modellreglerna och förklaringarna och exemplen i kommentaren till modellreglerna som godkänts av det inkluderande ramverket samt implementeringspaketet, inbegripet dess safe harbour-dokument, som utgör en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten.

I safe harbour-dokumentet anges hur en tillfällig safe harbour-regel (Transitional CbCR Safe Harbour), som gäller räkenskapsår 2023–2026 och som baseras på data i land-för-land-rapporten (CbCR-data) ska utformas. I dokumentet finns även ett ramverk för hur en permanent safe harbour-regel i form av förenklade beräkningar (Simplified Calculations Safe Harbour) som har samma grund som de regler som redan finns i Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE-reglerna) om de minimi-regeln, substansundantaget och den effektiva beräkningen av skattesatsen ska se ut. Det är detta dokument som ligger till grund för utformandet av den tillfälliga safe harbour-regeln i denna promemoria och hänvisningar till de olika punkterna i dokumentet finns i de olika avsnitten. Dokumentet kan vidare användas som en källa till illustration eller tolkning i den mån de är förenliga med direktivet och unionsrätten i övrigt (jfr skäl 32 i direktivet).

Det ska införas en tillfällig safe-harbour regel

I artikel 32 behandlas safe harbour-regler som medlemsstaterna ska införa. Den tillfälliga safe harbour-regeln är tänkt som en tillfällig åtgärd som möjliggör att i ett initialt skede undanta vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner från tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt. Syftet är att ge koncerner som omfattas av reglerna tid att anpassa sin interna hantering till de nya reglerna.

Den tillfälliga safe harbour-regeln innebär att koncernen inte behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt om koncernen kan visa att den, baserat på data som huvudsakligen finns i land-för-land-rapporten, uppfyller kriterierna för ett eller flera framtagna test (avsnitt 5.7.3–5.7.5 nedan).

Regeln tillämpas för den stat där koncernenheterna är belägna (Tested Jurisdiction). Regeln består av tre alternativa tester, vilka samtliga i huvudsak utgår från land-för-land-rapporten. Enligt det första testet ska koncernen visa att den har en intäkt och vinst under ett särskilt fastslaget tröskelvärde i den prövade staten (de minimis-testet). Det andra testet bygger på att koncernen har en effektiv skattesats som är lika med eller större än särskilt fastslagna procentsatser under den tid då den tillfälliga safe harbour-regeln gäller (ETR-testet). Det tredje testet bygger på att koncernen kan visa att den inte har en vinst enligt koncernens land-för-land-rapport som överstiger ett substansbelopp (routine profits test). Den tillfälliga safe harbour-regeln bygger i huvudsak på land-för-land-rapporten men följer i övrigt reglerna om tilläggsskatt.

Lagen om tilläggsskatt för företaget i stora koncerner innebär att de koncerner som omfattas kommer att behöva tid för att ställa om sin interna hantering för att kunna uppfylla lagens krav. Eftersom den tillfälliga safe harbour-regeln bara gäller i en stat om en koncern inte redan tillämpat reglerna om tilläggsskatt i den staten är det av största vikt att en sådan regel införs redan i samband med att reglerna om tilläggsskatt införs (safe harbour-dokumentet, punkt 35 och 36). Det är således angeläget att det i ett initialt skede finns förenklingsregler som möjliggör en sådan anpassning. Det föreslås därför att en tillfällig safe harbour-regel ska införas som möjliggör ett förenklat förfarande vid bedömningen om en koncern ska betala tilläggsskatt.

Data från land-för-landrapporten ska ligga till grund för den tillfälliga safe harbour-regeln

Den tillfälliga safe harbour-regeln syftar till att tillhandahålla ett förenklat förfarande för bedömning om tilläggsskatt ska betalas. För att uppnå syftet baseras beräkningarna på information som redan är tillgänglig för de koncerner som kommer att omfattas av reglerna. Det är i huvudsak data i koncernens land-för-land-rapport som avgör om koncernenheterna i en jurisdiktion uppfyller de tre testen för att omfattas av den tillfälliga safe harbour-regeln.

I 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns bestämmelser om land-för-land-rapporter. I 33 a kap. 10 § SFL anges vilka uppgifter som en multinationell koncern ska lämna i en land-för-land-rapport. För den tillfälliga safe harbour-regeln är det främst

information om vinst eller förlust före inkomstskatt (punkt b) som utgör en datapunkt för bestämmandet av tillämpligheten av safe harbour-regeln.

För att data från en land-för-land-rapport ska kunna användas i den tillfälliga safe harbour-regeln behöver rapporten anses vara kvalificerad, vilket rapporter som upprättas enligt 33 a kap. SFL bedöms vara.

Vad avser ETR-testet i den tillfälliga safe harbour-regeln kommer dock data även att hämtas från koncernens kvalificerade finansiella rapport. I ETR-testet används land-för-land-rapporten och den kvalificerade finansiella rapporten för att avgöra om kraven i regeln är uppfyllda. Dessa rapporter kan dock innehålla poster som inte omfattas när minimiskatten beräknas enligt lagen om tilläggsskatt (t.ex. inkomster från vissa undantagna enheter). När det en gång har fastställts att koncernenheterna i en prövad stat uppfyller någon av testerna kommer dock varje koncernenhet som är belägen i den staten att kvalificera sig för att använda den tillfälliga safe harbour-regeln.

Mot denna bakgrund föreslås att den tillfälliga safe-harbour-regeln i huvudsak ska baseras på data från sådan land-för-land-rapport som multinationella koncerner upprättar. Detta innebär att den tillfälliga regeln gäller för sådana koncerner.

Nationella koncerner lämnar inte land-för-land-rapporter

Av minimibeskattningsdirektivet framgår att både stora multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner omfattas, vilket har bedömts nödvändigt av EU-rättsliga skäl. Det framgår dock av 33 a kap. 4 § SFL att skyldigheten att lämna en land-för-land-rapport endast åligger ett svenskt moderföretag i en multinationell koncern. Nationella koncerner ska således inte upprätta land-för-land-rapporter. Vidare följer det av artikel 32 i direktivet att endast safe harbour-regler som är internationellt överenskomna får genomföras. Eftersom modellreglerna endast gäller multinationella koncerner har det inkluderande ramverket inte tagit fram safe harbour-regler för nationella koncerner. Med hänsyn till detta kommer inte nationella koncerner att omfattas av den nu föreslagna tillfälliga safe harbour-regeln. Detta innebär i sin tur att nationella koncerner som faller in under direktivets tillämpningsområde kommer att behöva göra en fullständig beräkning enligt reglerna om tilläggsskatt. Det ska dock framhållas att de tillfälliga safe harbour-reglerna kommer att ha betydelse som tidigast när den första tilläggsskatterapporten ska lämnas, dvs. inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår rapporten avser. Vidare kan konstateras att det internationella arbetet ännu inte är avslutat och det kan därmed finnas anledning att återkomma med förslag i denna fråga.

Införandet av permanenta safe harbour-regler bör avvakta tills det internationella arbetet är avslutat

I safe harbour-dokumentet finns även ett ramverk för en permanent safe harbour-regel. Det framgår dock att fortsatt arbete kommer att bedrivas i denna fråga. Införandet av permanenta safe harbour-regler bör därför avvakta tills det internationella arbetet är avslutat.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 2 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.2 Regeln gäller under en övergångsperiod

Promemorians förslag: Den tillfälliga safe harbour-regeln ska gälla för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 31 december 2026. Räkenskapsår som slutar efter den 30 juni 2028 omfattas inte.

Skälen för förslaget: Den tillfälliga safe harbour regeln ska gälla under en övergångsperiod motsvarande räkenskapsår som börjar den 31 december 2026 eller tidigare, men inte räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028 (safe-harbour dokumentet, s. 6 (Transition Period) och punkt 10). Syftet med övergångsperioden är att underlätta för koncerner som omfattas av den tillfälliga safe harbour-regeln att uppfylla sina skyldigheter under de första åren som reglerna gäller och minska den administrativa bördan. I praktiken kan koncerner bli föremål för tilläggsskatt och kompletterande tilläggsskatt tidigast för räkenskapsår som börjar 2024.

Mot denna bakgrund föreslås att den tillfälliga safe harbour-regeln ska gälla för multinationella koncerner under övergångsperioden. Det innebär att den kommer att omfatta räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 31 december 2026. Vidare föreslås att räkenskapsår som slutar efter den 30 juni 2028 inte omfattas. Detta innebär att övergångsperioden för de flesta koncerner kommer att vara tre räkenskapsår. Eftersom regeln endast är tillämplig under en viss bestämd period i stället för ett visst antal år efter att en stat infört reglerna så kommer alla företag omfattas av samma övergångsperiod.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av punkten 3 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i lagen om tilläggsskatt.

5.7.3 De minimis-testet

Promemorians förslag: Ett de minimis-test ska införas som gäller när en koncern har totala intäkter på mindre än tio miljoner euro och total vinst före inkomstskatt på mindre än en miljon euro i en stat enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport för räkenskapsåret. När det gäller koncernenheter som innehas för försäljning ska även denna koncernenhets intäkt och vinst beaktas vid tillämpningen av de minimis-testet

Skälen för förslaget: Enligt den tillfälliga safe harbour-regeln ska tilläggsskattebeloppet för en stat under ett räkenskapsår anses vara noll under övergångsperioden (avsnitt 5.7.2) om följande förutsättningar är uppfyllda. Detta gäller om koncernen har totala intäkter på mindre än tio miljoner euro och total vinst före inkomstskatt på mindre än en miljon euro i en sådan stat enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport för räkenskapsåret (safe harbour-dokumentet, s. 6 och punkt 24–26). Med total intäkt (Total Revenue) avses en koncerns samtliga intäkter i en stat enligt dess kvalificerade land-för-land-rapport. Med vinst före

inkomstskatt avses koncernens vinst före inkomstskatt i en stat enligt land-för-land-rapporten.

De minimis-testet liknar testet i 5 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt som behandlar undantag för verksamhet av begränsad betydelse. Skillnaden mellan dessa är varifrån underlaget för beräkningen hämtas (artikel 30.1 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 5.5 i modellreglerna).

I 5 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt hämtas underlaget för beräkningen från tilläggsskatterapporten och det är den genomsnittliga intäkten (tre år) och den genomsnittliga justerade resultatet (tre år) som ska beräknas. I de minimis-testet i den tillfälliga safe harbour-regeln hämtas underlaget för beräkningarna från koncernens kvalificerade land-för-land-rapport. Testet tar endast hänsyn till totala intäkter och vinster (förluster) före inkomstskatt för innevarande år, såsom de återspeglas i land-för-land-rapporten. Detta test undanröjer behovet av att beräkna intäkterna under flera år. Därmed innebär regeln en ytterligare förenkling. Villkoret om vinst före inkomstskatt lägre än en miljon euro är alltid uppfyllt när koncernenheterna i en stat har en sammanlagd förlust.

När det gäller koncernenheter som innehas för försäljning ska även denna koncernenhets intäkt och vinst beaktas vid tillämpningen av de minimis-testet. Att en koncernenhet är undantagen från moderföretagets koncernredovisning på grund av att enheten innehas för försäljning ska inte få genomslag vid bedömningen av om koncernen kan använda sig av de minimis-regeln i en stat.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs ett de minimis-test som gäller när koncernenheternas totala intäkter i en stat är lägre än tio miljoner euro och deras vinst före inkomstskatt är lägre än en miljon euro enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport för räkenskapsåret i staten.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap, 2 § första stycket 1 och 3 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.4 ETR-testet

Promemorians förslag: Ett ETR-test som bygger på att en koncern har en effektiv skattesats i en stat som är lika med eller större än särskilt fastslagna procentsatser under den tid då den tillfälliga safe harbour-regeln gäller ska införas. Procentsatserna ska vara 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024, 16 procent för räkenskapsår som börjar 2025 och 17 procent för räkenskapsår som börjar 2026. Uppgifter om vinst hämtas från land-för-land-rapporten och uppgifter om medräknade skatter hämtas från koncernens kvalificerade finansiella rapport, t.ex. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning.

Skälen för förslaget: Enligt safe harbour-regeln ska tilläggs-skattebeloppet för en stat under ett räkenskapsår anses vara noll under övergångsperioden (5.7.2). Detta gäller i de fall där koncernen har en effektiv skattesats (Effective Tax Rate, ETR) som är lika med eller större än den minimiskattesats som gäller för den tillfälliga safe harbour-regeln

(safe harbour-dokumentet s. 6, punkt 27 och 28). Den effektiva skattesatsen beräknas genom att koncernenheternas medräknade skatter (Simplified Covered Taxes) i staten divideras med den vinst före inkomstskatt som framgår av koncernens kvalificerade land-för-land-rapport (33 a kap. 10 § SFL).

Med medräknad skatt avses i denna bestämmelse sådan skattekostnad som redovisas i koncernens kvalificerade finansiella rapporter efter avräkning av eventuella skatter som inte är medräknade skatter enligt 3 kap. 27 § lagen om tilläggsskatt och skatter som hänför sig till en osäker skattesituation. Denna data ligger också till grund land-för-land-rapporteringen. Vid beräkningen av medräknad skatt tas även hänsyn till uppskjutna skatter. Sådana skatter justeras när effektiv skatt räknas ut enligt reglerna i lagen om tilläggsskatt men inte vid prövning enligt ETR-testet.

Den effektiva skattesatsen enligt ETR-testet ska vara 15 procent det första året som bestämmelserna om tilläggsskatt ska tillämpas (safe harbour-dokumentet s. 6). Mot bakgrund av att det är en förenklad beräkning som ska göras kan den effektiva skattesatsen bli högre än vid en beräkning i enlighet med de allmänna bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Det finns därmed anledning att successivt höja procentsatserna vartefter koncernernas erfarenhet av att tillämpa de nya bestämmelserna om tilläggsskatt ökar. En sådan ökning framgår också av safe harbour-dokumentet. Förslaget är därför att procentsatserna för att avgöra om ETR-testet är uppfyllt ska vara 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024, 16 procent för räkenskapsår som börjar 2025 och 17 procent för räkenskapsår som börjar 2026.

Skattekostnader ska hämtas från koncernens kvalificerade finansiella rapporter. Med kvalificerade finansiella rapporter avses:

a) de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning (för att återspegla kravet i artikel 3.1.2 i modellreglerna, artikel 15.1 i direktivet och 3 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt),

b) varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 och 21 §§ lagen om tilläggsskatt om informationen är tillförlitlig (för att återspegla kravet i artikel 3.1.3 i modellreglerna, artikel 15.2 i direktivet och 3 kap. 10 § lagen om tilläggsskatt), eller

c) koncernenhetens räkenskaper som används till koncernens land-för-land-rapport om koncernenheten inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl.

För att hantera eventuella brister vad avser kvalitén på den data som finns i en land-för-land-rapport så krävs det att koncernerna upprättar land-för-land-rapporten utifrån de kvalificerade finansiella rapporterna som nämns ovan.

Trots kravet på att underlaget till land-för-land-rapporten består av kvalificerade finansiella rapporter kan det finnas betydande skillnader mellan hur intäkt och vinst beräknas enligt land-för-land-rapporteringen och modellreglerna. Behovet av att safe harbour-regeln ska vara tydlig och baserad på redan existerande data har dock haft en större betydelse än de eventuella skillnaderna i beräkning mot bakgrund av att det tar tid både för

koncerner och skattemyndigheter att bygga upp nya system för att inhämta och utvärdera den data som behövs för att tillämpa systemet.

Om ETR i en stat är lägre än den minimiskattesats som gäller för den tillfälliga safe harbour-regeln så kan koncernen inte använda sig av safe harbour-regeln i den staten. Om ETR i en stat är t.ex. 10 procent baserat på beräkningarna enligt ETR-regeln så kan denna procentsats inte användas för att fastställa procentsatsen för tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt. Koncernen kommer i ett sådant fall behöva göra en fullständig beräkning enligt reglerna om tilläggsskatt.

Sammanfattningsvis föreslås mot denna bakgrund att ett ETR-test som bygger på att en koncern har en effektiv skattesats i en stat som är lika med eller större än särskilt fastslagna procentsatser under den tid då den tillfälliga safe harbour-regeln gäller ska införas. Förslaget innebär att tilläggsskattebeloppet för en stat ska anses vara noll om koncernenheterna hemmahörande i den staten tillsammans har en effektiv skattesats som är högre än den fastställda procentsatsen för tilläggsskatt. Procentsatserna ska vara 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024, 16 procent för räkenskapsår som börjar 2025 och 17 procent för räkenskapsår som börjar 2026. Uppgifter om vinst hämtas från land-för-land-rapporten och uppgifter om medräknade skatter hämtas från koncernens kvalificerade finansiella rapport, t.ex. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 2 § första stycket 2, 4 och 5 §§ i lagen om tilläggsskatt.

5.7.5 Routine profits-test

Promemorians förslag: Ett test som visar om en koncerns vinst i en stat inte överstiger ett substansbelopp enligt koncernens land-för-land-rapport ska införas (routine profits-test).

Skälen för förslaget: Enligt safe harbour-regeln ska tilläggsskattebeloppet för en stat under ett räkenskapsår anses vara noll under övergångsperioden (5.7.2). Detta gäller i fall där koncernenheterna hemmahörande i den staten har en vinst enligt koncernens land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet enligt artikel 5.3 i modellreglerna. Det ska noteras att det dock inte finns någon hänvisning till artikel 9.2 i modellreglerna som avser en tillfällig höjning av beloppen som används för att beräkna substansbeloppet vad avser personalkostnader och beloppet som avser materiella anläggningstillgångar (safe harbour-dokumentet s. 6 och punkterna 29–31).

Testet jämför ett substansbelopp med resultatet vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens land-för-land-rapport i en stat. Om substansbeloppet i en stat är lika med eller överstiger vinst (förlust) före inkomstskatt i staten innebär det att det är troligt att endast en liten (eller ingen) vinst uppstår i en sådan stat. Det innebär i sin tur att koncernenheterna i den prövade staten skulle kvalificera sig för att tillämpa safe harbour-regeln.

Vid tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln ska substansbeloppet beräknas på samma sätt som enligt 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt (artikel 28 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 5.3 i modellreglerna) men baseras på de uppgifter som finns i land-för-land-rapporten. Det innebär att uppgifter som inte finns med i land-för-land-rapporten men i de vanliga reglerna för beräkningen av substansbeloppet, t.ex. uppgifter om enheter som innehas för försäljning eller undantagna enheter, inte ska beaktas.

Om en koncernenhet hör hemma i olika stater enligt land-för-land-rapporten och lagen om tilläggsskatt undantas dess personalkostnader och materiella anläggningstillgångar från substansbeloppet vad avser testet. Detta gäller i båda staterna.

När det är fråga om ett nollresultat eller förlust i en stat för koncernenheterna kommer det inte vara fråga om inkomster för koncernen som överstiger substansbeloppet och testet kommer därför alltid att vara uppfyllt. Det kommer inte att vara nödvändigt för koncernen att beräkna substansbeloppet i staten under dessa omständigheter. Detta är i överensstämmelse med bestämmelserna om t.ex. beräkningen av tilläggsskattebeloppet enligt 3 kap. 1 § lagen om tilläggsskatt. Tilläggsskattebeloppet för en stat är lika med koncernenheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten.

Testet kommer att förenkla för koncerner med personalintensiv verksamhet eller verksamhet som använder mycket materiella anläggningstillgångar, genom att identifiera stater där det finns mycket substans i koncernen jämfört med dess vinst och utesluta sådana koncerner från att behöva göra en fullständig beräkning enligt reglerna om tilläggsskatt.

Mot denna bakgrund föreslås att ett routine profits-test ska införas som medför att en koncern kan visa att den inte har en vinst enligt koncernens land-för-land-rapport som överstiger substansbeloppet beräknat på samma sätt som enligt 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt. Övergångsbestämmelserna i punkt 4 och 5 till lagen om tilläggsskatt ska dock inte tillämpas vad avser beräkningen av substansbeloppet.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 2 § första stycket 3 och 6 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.6 Joint venture och dess anknutna företag

Promemorians förslag: Den tillfälliga safe harbour-regeln ska kunna tillämpas av ett joint venture och dess anknutna företag som om de var enheter som tillhörde en separat koncern och uppgifter om intäkter och vinster hämtas från dess kvalificerade finansiella rapporter.

Skälen för förslaget: Joint ventures och dess anknutna företag ingår inte i en koncern eftersom de redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Enligt bestämmelserna om tilläggsskatt behandlas dessa enheter som koncernenheter och har en särskild behandling eftersom deras vinst eller

förlust och justerade skatter inte sammanblandas med koncernenheterna i den huvudsakliga koncernen.

Det skulle vara svårt för en koncern att tillämpa safe harbour-regeln på dessa enheter på grund av att deras inkomster, utgifter, tillgångar, skulder och kassaflöden inte konsolideras rad för rad. Det inkluderande ramverket har emellertid kommit fram till att det vore oskäligt att utesluta joint ventures och dess anknutna företag från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln. En sådan tillämpning måste dock baseras på något annat underlag än en land-för-land-rapport. Det föreslås därför en särskild regel som gör det möjligt för joint ventures och dess anknutna företag att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln. Förslaget innebär att beräkningen av intäkter och vinster för joint ventures och dess anknutna företag inte baseras på uppgifter i land-för-land-rapporten utan på uppgifter i dess kvalificerade finansiella rapporter. I andra avseenden är kraven i den tillfälliga safe harbour-regeln desamma. Om joint ventures eller dess anknutna företag är en skattetransparent enhet eller omfattas av ett system för avdragsgill utdelning (t.ex. moderföretag för en joint venture-grupp eller ett fristående joint venture) ska reglerna i 8 kap. 8 och 9 §§ lagen om tilläggsskatt tillämpas.

Beräkningarna enligt den tillfälliga safe harbour-regeln är samma som beräkningarna enligt de allmänna reglerna om tilläggsskatt. Detta beror på att dessa enheter måste behandlas som om de var koncernenheter som tillhör en separat koncern. Om exempelvis två koncernenheter och ett joint venture är belägna i samma stat, så måste två separata safe harbour-beräkningar göras, en för koncernenheterna och en för joint venture. Detta gäller även beräkningen vad avser de minimis-testet då två separata beräkningar ska göras, en för joint venture och en för koncernenheterna. Ovanstående framgår av safe harbour-dokumentet s. 13 och punkt 40–43.

Mot denna bakgrund föreslås att den tillfälliga safe harbour-regeln ska kunna tillämpas av ett joint venture och dess anknutna företag som om de var enheter som tillhörde en separat koncern och uppgifter om intäkter och vinster hämtas från dess kvalificerade finansiella rapporter.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 7 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.7 Moderföretaget är en delägarbeskattad enhet eller omfattas av ett system med avdragsgill utdelning

Promemorians förslag: Vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln ska vinsten före bolagsskatt minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en kvalificerad persons ägarintresse i en delägarbeskattad enhet eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en kvalificerad person. En kvalificerad person är sådan som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ om delägarbeskattade enheter respektive 72 och 73 §§ om moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Delägarbeskattade enheter omfattas bara av den tillfälliga safe harbour-regeln om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av kvalificerade personer.

Skälen för förslaget

Delägarbeskattade enheter

Delägarbeskattade enheter är föremål för en särskild behandling enligt tilläggsskattereglerna. Om en koncernenhet är en skattetransparent enhet så fördelas dess vinst eller förlust och eventuella justerade skatter enligt de allmänna reglerna om tilläggsskatt till deras ägare eller till ett fast driftställe. Detta gäller dock inte om den delägarbeskattade enheten är moderföretag eftersom deras ägare inte är koncernenheter i koncernen. I artikel 7.1 i modellreglerna (artikel 38 i minimibeskattningsdirektivet och 7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt) föreskrivs därför en alternativ mekanism som gör det möjligt att minska moderföretagets inkomst med den inkomst som fördelas till dess ägare, förutsatt att dessa ägare beskattas med en skattesats på minst 15 procent.

Enligt de allmänna reglerna om tilläggsskatt hör delägarbeskattade enheter som antingen är moderföretag eller är skyldiga att tillämpa en huvudregel hemma i den stat där de bildats. Andra sådana enheter är statslösa (1 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt). Enligt land-för-land-rapporteringen är en delägarbeskattad enhet en statslös enhet. Förutsatt att inkomsterna inte är hänförliga till ett fast driftställe innebär detta att enligt land-för-land-rapporteringen så kommer inkomsterna från ett moderföretag som anses vara statslösa inkomster men enligt tilläggsskattereglerna ska ett moderföretags inkomster och skatter rapporteras i den stat där moderföretaget bildats. Denna skillnad i behandling mellan land-för-land-rapporteringen och tilläggsskattereglerna kommer dock inte att påverka resultatet enligt tilläggsskattereglerna när artikel 7.1 tillämpas på moderföretaget. Om artikel 7.1 är tillämplig, och inkomsten enligt tilläggsskattereglerna för den delägarbeskattade enheten minskas till noll, skulle beräkningen enligt land-för-land-rapporteringen och tilläggsskattereglerna matcha varandra eftersom båda systemen skulle utesluta enhetens inkomster från jurisdiktionen. I dessa fall är det lämpligt att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln på de enheter som är belägna i staten i fråga.

Utan artikel 7.1 i modellreglerna skulle de inkomster och skatter som rapporterats i land-för-land-rapporten och som använts vid beräkningen enligt tilläggsskattereglerna skilja sig åt. Tilläggsskattereglerna skulle kräva att inkomsterna från moderföretaget, som är en delägarbeskattad enhet, läggs till i staten, medan land-för-land-rapporteringen skulle behandla sådana inkomster som statslösa. Under dessa omständigheter skulle det inte vara lämpligt att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln i den stat moderföretaget hör hemma. Av denna anledning ska den tillfälliga safe harbour-regeln inte tillämpas i detta fall.

Det är dock inte nödvändigt att utesluta den stat där den delägarbeskattade enheten hör hemma från den tillfälliga safe harbour-regeln när alla inkomster (förluster) från den delägarbeskattade enheten kan hänföras till ett fast driftställe om villkoren i artikel 7.1.1 i modellreglerna är uppfyllda. Detta är förenligt med artikel 7.1.4 i modellreglerna. Ovanstående framgår av safe harbour-dokumentet s. 13 och punkt 54–58.

Moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning

Artikel 7.2 i modellreglerna (artikel 39 i minimibeskattningsdirektivet och 7 kap. 71–75 §§ i lagen om tilläggsskatt) innehåller bestämmelser om ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. Ett system med avdragsgill utdelning är ett skattesystem som syftar till att bolagsvinster ska bli föremål för beskattning i ett led genom att avdrag medges från enhetens inkomster vid vinstutdelning till ägarna. Ägarna beskattas för utdelningen och enheten beskattas för den vinst som inte delas ut. Syftet med artikel 7.2 är att undvika att moderföretagets effektiva skattesats beräknas för lågt. Detta inträffar vanligtvis eftersom skatteavdraget på utdelningen inte betraktas som en kostnad för redovisningsändamål och de skatter som moderföretagets ägare betalar på sådana utdelningar inte betraktas som medräknade skatter eftersom de inte betalas av koncernenheter. Artikel 7.2 hanterar detta problem genom att tillåta koncernen att minska moderföretagets inkomster enligt tilläggsskattebestämmelserna med beloppet för avdragsgilla utdelningar, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda (t.ex. aktieägaren är föremål för skatt på utdelningen till en nominell skattesats på minst 15 procent).

Samma problem som beträffande delägarbeskattade enheter uppstår i samband med land-för-land-rapporteringen eftersom vinsten (förlusten) före inkomstskatt återspeglar den redovisade vinsten och inte den skattepliktiga inkomsten. Utan några justeringar skulle koncernen förmodligen tvingas göra fullständiga beräkningar enligt tilläggskattebestämmelserna för staten där moderföretaget hör hemma. Detta beror på att den effektiva skattesatsen för staten skulle underskattas enligt den tillfälliga safe harbour-regeln på grund av att moderföretaget inte skulle kunna göra anspråk på ett avdrag som annars skulle beviljas i enlighet med artikel 7.2. För att undvika denna situation ska moderföretagets vinst före bolagsskatt minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en sådan person som definieras i artikel 7.2. Denna minskning är endast tillgänglig om villkoren i artikel 7.2 är uppfyllda. Ovanstående framgår av safe harbour-dokumentet s. 13 och punkt 59–62.

Mot denna bakgrund föreslås att vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln ska vinsten före bolagsskatt minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en kvalificerad persons ägarintresse i en delägarbeskattad enhet eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en kvalificerad person. En kvalificerad person är sådan som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ om delägarbeskattade enheter respektive 72 och 73 §§ om moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Delägarbeskattade enheter omfattas bara av den tillfälliga safe harbour-regeln om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av kvalificerade personer.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 8 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.8 Investeringssenheter och försäkringsinvesteringssenheter

Promemorians förslag: För en investeringssenheter som omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 § ska den tillfälliga safe harbour-regeln inte tillämpas. Andra koncernenheter i samma stat som investeringssenheter kan dock tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln. I så fall ska resultatet före inkomstskatt och totala intäkter (och tillhörande skatter) som avser investeringssenheter beaktas i den stat där enhetens direkta ägare finns i proportion till dennes ägarintresse.

Investeringssenheter som inte omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 § kan tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln om alla ägare till enheten är hemmahörande i samma stat som denna. Detta gäller även för försäkringsinvesteringssenheter.

Skälen för förslaget: Investeringssenheter och försäkringsinvesteringssenheter som inte behandlas som skatttransparenta enheter omfattas av särskild behandling enligt tilläggsskattereglerna. I artikel 7.4 i modellreglerna (artikel 41 i minimibeskattningsdirektivet och 7 kap. 32–37 §§ lagen om tilläggsskatt) anges att en investeringssenheter ska beräkna sin effektiva skattesats separat i den stat där den hör hemma. Tilläggsskattereglerna ger koncernen ytterligare två alternativa metoder för att behandla investeringssenheterens inkomst och justerade skatter som omfattas av reglerna. Koncernen kan välja att behandla investeringssenheter som en skatttransparent enhet om den uppfyller kraven för denna behandling enligt artikel 7.5 i modellreglerna (artikel 42 i direktivet och 7 kap. 38–40 §§ lagen om tilläggsskatt). Koncernen kan vidare välja att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod enligt artikel 7.6 i modellreglerna (artikel 43 i direktivet och 7 kap. 41–45 §§ lagen om tilläggsskatt).

En investeringssenheter som inte är skatttransparent omfattas inte av någon särskild behandling enligt land-för-land-rapporteringen. Dess vinst (förlust) före inkomstskatt måste rapporteras i den stat där den hör hemma. I vissa fall kan emellertid investeringssenheterens vinst (förlust) rapporteras två gånger i land-för-land-rapporten. Detta kan t.ex. ske när land-för-land-rapporten inte upprättas på grundval av en konsoliderad redovisning och när enhetens ägare rapporterar investeringar i investeringssenheter på marknadsmässig basis i räkenskaperna.

För att komma till rätta med dessa skillnader mellan tilläggsskattereglerna och land-för-land-rapporteringen samt för att en investeringssenheter ska redovisas korrekt inom ramen för den tillfälliga safe harbour-regeln behövs särskilda regler. Innebörden av reglerna är att en investeringssenheter som omfattas av val enligt artiklarna 7.5 och 7.6 i modellreglerna är utesluten från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln. Koncernen ska därmed tillämpa tilläggsskattereglerna för att avgöra om någon tilläggsskatt uppstår för intäkter hänförliga till investeringssenheter. Att en investeringssenheter inte kan tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln påverkar inte andra koncernenheter möjligheter att tillämpa en sådan regel för en viss stat. Om koncernenheterna i övrigt uppfyller kraven för den tillfälliga safe harbour-regeln ska alla koncernenheter anse att deras tilläggsskatt är noll i en stat,

med undantag för den investeringsenhet som fortfarande är föremål för separat beräkning.

En investeringsenhet som inte omfattas av val enligt artikel 7.5 eller 7.6 behöver inte göra en separat tilläggsskatteberäkning om investeringsenheten och ägarenheten är belägna i samma stat. Vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln i de stater där ägarenheten och investeringsenheten är belägna ska vinsten före inkomstskatt i staten justeras vid behov så att investeringsenhetens inkomster och tillhörande skatter endast beaktas i ägarenhetens stat. Den första förutsättningen fungerar som en förenkling genom att den undviker behovet av att en investeringsenhet gör en separat tilläggsskatteberäkning när investeringsenheten och dess ägarenhet registreras i samma stat vad avser land-för-land-rapporteringen. Den andra förutsättningen medför att risken för dubbelräkning enligt land-för-land-rapporteringen undviks genom att det säkerställs att alla intäkter som rapporteras i land-för-land-rapporten beaktas endast i ägarenhetens stat. I ett fall där en del av investeringsenhetens ägarintressen innehas av ägare som inte tillhör koncernen så är vinsten (förlusten) före inkomstskatt som är hänförlig till sådana ägare utesluten från beräkningen enligt den tillfälliga safe harbour-regeln. Detta framgår av safe harbour-dokumentet s. 13 och 14 och punkt 66–72.

Mot denna bakgrund föreslås att för en investeringsenhet som omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 § ska den tillfälliga safe harbour-regeln i 2–6 §§ inte tillämpas. Det föreslås dock att andra koncernenheter i samma stat som investeringsenheten ska kunna tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln. I så fall ska resultatet före inkomstskatt och totala intäkter (och tillhörande skatter) som avser investeringsenheten beaktas i den stat där enhetens direkta ägare finns i proportion till dennes ägarintresse. Det föreslås även att investeringsenheter som inte omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 § ska kunna tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln, om alla ägare till enheten är hemmahörande i samma stat som denna. Detta föreslås gälla även för sådana försäkringsinvesteringsenheter som avses i 7 kap. 38 §.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 9 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.9 Specialregel för orealiserade förluster

Promemorians förslag: Vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln ska en sådan orealiserad förlust som ingår i en enhets redovisade vinst eller förlust och som beror på förändringar av det verkliga värdet på ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav uteslutas från vinst (förlust) före inkomstskatt om förlusten överstiger 50 miljoner euro i en stat.

Skälen för förslaget: Orealiserade förluster är undantagna från inkomst- eller förlustberäkning enligt tilläggsskattereglerna eftersom dessa behandlas som en exkluderad post i enlighet med artikel 3.2.1 c i modellreglerna (artikel 16.2 c i minimibeskattningsdirektivet och 3 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt). Vid tillämpning av den tillfälliga safe

harbour-regeln finns det en särskild regel för sådana förluster. Den särskilda regeln gäller alla förluster som ingår i en enhets redovisade resultat och som uppstår till följd av förändringar i det verkliga värdet för ägarintressen (med undantag för portföljaktier) reducerade med eventuella vinster.

I den mån det finns en vinst (inklusive en återföring av nedskrivningar) som härrör från förändringar i verkligt värde för en ägarandel (med undantag för ett portföljaktieinnehav) under ett räkenskapsår, ska en sådan vinst minska förlusten. Förlustbeloppet omfattar nedskrivningar och eventuella återföringar av nedskrivningar. I den utsträckning som posterna återspeglas i resultatet före inkomstskatt enligt land-för-land-rapporten skulle de kunna medföra att vinster före inkomstskatt underskattas och därmed leda till snedvridande effekter vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln. Vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln bör en justering ske avseende orealiserade poster, men denna bör begränsas till orealiserade förluster av viss storlek. Orealiserade förluster i en stat som ingår i en enhets resultat och som beror på förändringar av det verkliga värdet på ägarintresse (med undantag för portföljaktier) bör därför undantas från resultat före inkomstskatt. Detta gäller orealiserade förluster som överstiger 50 miljoner euro. Ovanstående framgår av safe harbour-dokumentet, s. 14 och punkt 73 och 74.

Mot denna bakgrund föreslås att vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln ska en sådan orealiserad förlust som ingår i en enhets redovisade vinst eller förlust och som beror på förändringar av det verkliga värdet på ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav uteslutas från vinst (förlust) före inkomstskatt, om förlusten överstiger 50 miljoner euro i en stat.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 10 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.10 Koncernenheter som innehas för försäljning

Promemorians förslag: Om koncernenheterna i en stat uppfyller kraven i den tillfälliga safe harbour-regeln ska även koncernenheter som innehas för försäljning omfattas av regeln.

Skälen för förslaget: Tilläggsskatteberäkningen är mer omfattande än land-för-land-rapporteringen eftersom den även omfattar koncernenheter som har uteslutits från koncernredovisningen på grund av att de innehas för försäljning (artiklarna 1.2.2 b och 1.3.1 a i modellreglerna, artikel 3.2.a och 3.3.a i minimibeskattningsdirektivet och 2 kap. 7 och 8 §§ lagen om tilläggsskatt). Inkomster och skatter för enheter som innehas för försäljning kommer därför inte att beaktas vid fastställandet av inkomster i staten eller vid tillämpningen av ETR-testet enligt den tillfälliga safe harbour-regeln.

När koncernenheterna i en prövad stat kvalificerar sig för den tillfälliga safe harbour-regeln uppstår frågan om de koncernenheter som innehas för försäljning också bör kunna dra nytta av denna safe harbour-regel, trots att deras inkomster och skatter inte ingår i land-för-land-rapporten. Det

bakomliggande resonemanget som pekar ut användningen av land-för-land-rapporter och finansiella rapporter som grund för beräkning av tröskelvärdena enligt den tillfälliga safe harbour-regeln föranleder att slutsatsen kan dras att enheter som innehas för försäljning bör kvalificera sig för tillämpningen av regeln om de är belägna i en stat där övriga koncernenheter tillämpar den tillfälliga safe harbour-regeln. Dessa enheter kan vara antingen lönsamma eller förlustbringande, eller belägna i jurisdiktioner med hög eller låg beskattning.

Att utesluta koncernenheter som innehas för försäljning från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln medför inte att syftet med reglerna om tilläggsskatt undermineras. Skälet för detta är, som framgår ovan, att enheterna kan vara antingen lönsamma eller förlustbringande eller belägna i högskattejurisdiktioner eller lågskattejurisdiktioner. När det gäller enheter med lågbeskattade vinster måste eventuella risker ställas mot målet att ge koncerner lättnader vid övergången till det nya regelsystemet för att minska efterlevnadsbördan under de första åren som reglerna gäller. Detta är särskilt komplicerat när det gäller enheter som innehas för försäljning, eftersom de inte ingår i konsolideringen. Detta är i enlighet med safe harbour-dokumentet, punkt 44 och 45.

Mot denna bakgrund föreslås att om en koncern i en stat kvalificerar sig för den tillfälliga safe harbour-regeln så ska även koncernenheter som innehas för försäljning omfattas av regeln.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 11 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.11 Minoritetsägda koncernenheter

Promemorians bedömning: Minoritetsägda koncernenheter bör inte omfattas av någon särskild behandling vid tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln, vilket innebär att om de är belägna i en stat och uppfyller kriterierna i regeln bör de också kunna dra nytta av den.

Skälen för bedömningen: Minoritetsägda koncernenheter ska göra en separat ETR-beräkning i varje stat i enlighet med 7 kap. 46 och 47 §§ lagen om tilläggsskatt (artikel 5.6 i modellreglerna, artikel 31 i minimibeskattningsdirektivet). Detta innebär att de minoritetsägda enheterna ska separeras från resten av koncernenheter som är belägna i samma stat vid beräkningen av ETR. I andra fall kan de minoritetsägda koncernenheter i en stat delas in i olika grupper om de tillhör separata minoritetsägda undergrupper. De minoritetsägda enheterna är koncernenheter enligt land-för-land-rapporteringen eftersom de är helt konsoliderade och rapporteras i den stat de hör hemma. Begreppet minoritetsägda koncernenheter finns dock inte i reglerna om land-för-land-rapportering. Därför är skillnaden mellan land-för-land-rapporteringen och tilläggsskatte-reglerna att vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt så är vanliga koncernenheter och minoritetsägda koncernenheter som är belägna i samma stat uppdelade i två eller flera grupper för beräkning av ETR.

På samma sätt som gäller för enheter som innehas för försäljning bör förekomsten av en minoritetsägd koncernenhet i en stat inte påverka huruvida en koncerns verksamhet i en stat kan komma i fråga för den tillfälliga safe harbour-regeln. Liksom för enheter som innehas för försäljning kan den minoritetsägda koncernenheten vara antingen lönsam eller förlustbringande eller ha hög eller låg beskattning. Att inkludera de minoritetsägda koncernenheterna i beräkningen enligt den tillfälliga safe harbour-regeln ger därför inte nödvändigtvis upphov till någon systematisk risk för tilläggsskattereglernas integritet. Även om de minoritetsägda koncernenheternas inkomster och skatter kommer att blandas med inkomster och skatter för andra koncernföretag enligt den tillfälliga safe harbour-regeln måste eventuella risker vägas mot målet att ge koncernerna lättnader vid övergången till det nya regelsystemet för att minska efterlevnadsbördan under de första åren som reglerna gäller (safe harbour-dokumentet , punkt 48 och 49).

Minoritetsägda koncernenheter bör därför inte omfattas av någon särskild behandling vid tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln. Detta innebär att om de är belägna i en stat där koncernenheterna uppfyller kriterierna i regeln så bör de också kunna dra nytta av den.

5.7.12 När den tillfälliga safe harbour-regeln inte ska tillämpas

Promemorians förslag: Följande koncernenheter, koncerner och stater är uteslutna från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln: statslösa koncernenheter, koncerner med flera moderenheter när en kvalificerad land-för-land-rapport inte innehåller information från hela den kombinerade koncernen, stater med koncernenheter som har valt att behandla s.k. berättigade utdelningsskattesystem på visst sätt vid beräkning av den justerade skattekostnaden för en koncernenhet och koncerner som inte tillämpat den tillfälliga safe harbour-regeln för koncernenheter i en stat vid ett tidigare räkenskapsår, men som hade haft möjlighet att göra det ("en gång ute alltid ute").

Skälen för förslaget

Enheter och undergrupper som kvalificerar sig för en särskild behandling enligt reglerna om tilläggsskatt

Statslösa koncernenheter ska göra separata ETR-beräkningar enligt tilläggsskattereglerna eftersom de inte hör hemma i någon stat. Sådana enheter ska vara undantagna från den tillfälliga safe harbour-regeln. Den tillfälliga safe harbour-regeln har heller ingen praktisk verkan för skatte-transparenta enheter vars inkomster till 100 procent är hänförliga till enhetens ägare eller till fasta driftställen. Detta beror på att sådana skatte-transparenta enheter inte skulle ha någon inkomst eller förlust enligt tilläggsskattereglerna på grund av att inkomsten i så fall antingen hänförs till ägarna av en transparent enhet eller till det fasta driftstället. En transparent enhet har i dessa fall ingen inkomst enligt tilläggsskattereglerna (safe harbour-dokumentet s. 14, punkt 46 och 47).

Koncerner med flera moderenheter (Multi-parented MNE Group)

Koncerner med fler moderenheter är två eller flera koncerner vars moderföretag ingår ett arrangemang, genom en s.k. sammanlänkad struktur eller genom dubbel notering enligt artikel 6.5 i modellreglerna. Enligt dessa regler behandlas en koncern med flera moderenheter som en enda koncern trots att koncernernas ägarstruktur skiljer sig åt. I de flesta fall förväntas sådana koncerner lämna in en kombinerad land-för-land-rapport för hela den kombinerade koncernen baserad på samma konsoliderade finansiella rapporter som används för modellreglernas syften. Under dessa omständigheter skulle det vara lämpligt att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln eftersom land-för-land-rapporten innehåller information om alla ingående enheter i koncernen med flera moderenheter. Risken finns dock att olika land-för-land-rapporter lämnas in för var och en av de koncerner som utgör en koncern med flera moderenheter eller att land-för-land-rapporten inte innehåller information om en av koncernerna eller samtliga koncernenheter. Av den anledningen skulle det inte vara lämpligt att använda land-för-land-rapporten vid tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln. Det är därför inte tillåtet att använda den tillfälliga safe harbour-regeln under dessa omständigheter (safe harbour-dokumentet s. 14, punkt 50–52).

Koncernenheter som omfattas av s.k. berättigade utdelningsskattesystem (Entities subject to Eligible Distribution tax Systems)

Enheter som omfattas av s.k. berättigade utdelningsskattesystem kan bli föremål för en särskild behandling enligt artikel 7.3 i modellreglerna (artikel 40 i minimibeskattningsdirektivet och 7 kap. 83–88 §§ i lagen om tilläggsskatt) som gör det möjligt för dem att redovisa ett fiktivt utdelningsskattebelopp för ett räkenskapsår vad avser en skatt som ska betalas under ett senare år (under en fyraårsperiod). Detta innebär att skatten redovisas ett räkenskapsår, men skattekostnaden förväntas återspeglas ett kommande räkenskapsår.

Artikel 7.3 är ett ärligt val som påverkar den effektiva skattesatsen för alla koncernenheter i en stat. Samtidigt som den tillfälliga safe harbour-regeln gäller så gäller också de allmänna reglerna om val enligt artikel 7.3 om berättigade utdelningssystem. Om en koncern väljer att tillämpa artikel 7.3 så kan inte koncernen tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln för den stat som valet avser under resten av övergångsperioden i enlighet med principen ”en gång ute alltid ute” (se nedan). Om koncernen däremot inte väljer att tillämpa artikel 7.3 har den möjlighet att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln i en stat med ett berättigat utdelningsskattesystem på samma villkor som i andra stater för det första räkenskapsåret (safe harbour-dokumentet s. 14, punkt 63–65).

Principen en gång ute alltid ute

Om en koncern väljer att inte tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln för en stat utan gör en fullständig beräkning enligt tilläggsskattereglerna kan koncernen inte tillämpa regeln för ett senare år i den staten. Detta gäller således under resten av övergångsperioden. Denna princip benämns en gång ute alltid ute. Den tillfälliga safe harbour-regeln ska således bara

gälla i en stat om en koncern inte redan tillämpat reglerna om tilläggsskatt i den staten (safe harbour-dokumentet, punkt 11, 35 och 36).

Prövning av skattemyndigheten

Enligt artikel 8.2.2. i modellreglerna får skattemyndigheter ifrågasätta tillämpningen av safe harbour-regler. Bestämmelsen saknar motsvarighet i minimibeskattningsdirektivet (artikel 32). Av artikel 8.2.2. framgår att en stat kan få tilläggsskatt allokerad till sig enligt modellreglerna om den effektiva skattesatsen för safe harbour-staten beräknad i enlighet med tilläggsskattereglerna är lägre än minimibeskattningsnivån. Detta gäller om skattemyndigheten i den stat som fastställer tilläggsskatten underrättar den ansvariga koncernenheten inom 36 månader efter inlämnandet av tilläggsskatterapporten (GloBE Information Return) som innehållit uppgifter som kan ha påverkat bedömningen av att koncernenheterna tillåtit att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln.

Skattemyndigheten ska uppmana den ansvariga enheten (eller enheterna) att förtydliga de lämnade uppgifterna inom sex månader. Om den ansvariga koncernenheten inte gör detta så underkänns koncernenhetens tillämpning av safe harbour-regeln. Det framgår av safe harbour-dokumentet (punkt 6) att ytterligare vägledning kan komma vad gäller land-för-land-rapporter i den tillfälliga safe harbour-regeln vid tillämpning av artikel 8.2.2. Förslag lämnas därför inte avseende artikel 8.2.2 i modellreglerna.

Sammanfattning avseende när den tillfälliga safe harbour-regeln inte ska tillämpas

Mot bakgrund av vad som framgår ovan föreslås att följande koncernenheter, koncerner och stater ska vara uteslutna från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln:

- statslösa koncernenheter,
- koncerner med flera moderenheter när en kvalificerad land-för-land-rapport inte innehåller information från hela den kombinerade koncernen,
- stater med koncernenheter som har valt att behandla s.k. berättigade utdelningsskattesystem på visst sätt vid beräkning av den justerade skattekostnaden för en koncernenhet, och
- koncerner som inte tillämpat den tillfälliga safe harbour-regeln för koncernenheter i en stat vid ett tidigare räkenskapsår, men som hade haft möjlighet att göra det ("en gång ute alltid ute").

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 12 § i lagen om tilläggsskatt.

5.7.13 Uppgifter om tillämpning av safe harbour ska redovisas i tilläggsskatterapporten

<p>Promemorians förslag: Om en koncern tillämpar en safe harbour-regel för en stat som innebär att tilläggsskattebeloppet för den staten anses vara noll, ska tilläggsskatterapporten i stället för uppgift</p>
--

om effektiv skattesats för den staten enligt reglerna om tilläggsskatt innehålla

1. uppgift om totala intäkter och total vinst före inkomstskatt för den staten enligt koncernens land-för-land-rapport vid tillämpning av de minimis-testet, eller

2. uppgifter som är nödvändiga för att beräkna den effektiva skattesatsen i den staten vid tillämpning av ETR-testet, eller

3. uppgift om vinst enligt koncernens land-för-land-rapport och uppgifter som är nödvändiga för att beräkna substansbeloppet i den staten vid tillämpning av routine profits-testet.

Därutöver ska anges uppgift om för vilken stat den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas.

Skälen för förslaget: Som anges i avsnitt 5.7.1 innebär den tillfälliga safe harbour-regeln att en koncern inte behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt om koncernen kan visa att den, baserat på data som huvudsakligen finns i land-för-land-rapporten, uppfyller kriterierna för ett eller flera framtagna test.

För att en koncern ska kunna tillämpa en safe harbour-regel krävs att koncernen i tilläggsskatterapporten redovisar uppgifter som är hänförliga till de tillfälliga safe harbour-reglerna (punkt 12 safe harbour-dokumentet). I tilläggsskatterapporten behöver därför vissa uppgifter redovisas för att koncernen ska kunna visa att villkoren för en safe harbour-regel är uppfyllda. Att tillämpa en tillfällig safe harbour-regel innebär att uppgifter som är nödvändiga för att beräkna den effektiva skattesatsen enligt tilläggsskattereglerna för den aktuella staten inte behöver anges och innebär därmed en förenkling för koncernen. Det är endast för den stat som koncernen tillämpar en safe harbour-regel som uppgifterna avseende effektiv skattesats kan utelämnas i tilläggsskatterapporten.

Uppgifterna som ska redovisas beror på vilken eller vilka av de tre test som koncernen använder sig av. För de minimis-testet ska redovisas uppgift om totala intäkter och total vinst före inkomstskatt för staten enligt koncernens land-för-land-rapport. För ETR-testet ska redovisas uppgifter som är nödvändiga för att beräkna den effektiva skattesatsen i staten. Som anges i avsnitt 5.7.4 beräknas den effektiva skattesatsen genom att koncernens medräknade skatter i staten divideras med den vinst före inkomstskatt som framgår av koncernens kvalificerade land-för-land-rapport. Slutligen ska, för routine profits-testet, redovisas uppgift om vinst (förlust) före inkomstskatt enligt koncernens land-för-land-rapport och uppgifter som är nödvändiga för att beräkna substansbeloppet i staten. Som anges i avsnitt 5.7.5 jämförs ett substansbelopp med vinst (förlust) före inkomstskatt enligt koncernens land-för-land-rapport i en stat.

I tilläggsskatterapporten ska även anges för vilken stat den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas.

Det föreslås att en bestämmelse med denna innebörd ska införas i skatteförfarandelagen i anslutning till övriga bestämmelser om vilka uppgifter som ska framgå av tilläggsskatterapporten.

5.7.14 Övergångsår

Promemorians förslag: Vid tillämpning av reglerna om uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet ska särskilda regler för övergångsåret gälla beträffande den tillfälliga safe harbour-regeln.

Skälen för förslaget: I avsnitt 5.14 nedan behandlas hur uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar ska hanteras vid övergången till systemet. Dessa regler bygger på att ett övergångsår definieras. I artikel 47.1 definieras uttrycket övergångsår för en stat som det första räkenskapsår under vilket en koncern omfattas av detta direktivs tillämpningsområde med avseende på den staten.

I safe harbour-dokumentet (p. 33) finns speciella regler för övergångsåret när en koncern tillämpar den tillfälliga safe-harbour-regeln. Utgångspunkten är att övergångsåret skjuts upp så att det inte omfattar de år som en koncernenhet tillämpar den tillfälliga safe harbour-regeln. I normalfallet ska övergångsåret vara det första räkenskapsår under vilket koncernenheterna i en stat inte längre uppfyller kraven för eller tillämpar den tillfälliga safe harbour-regeln. Från denna regel finns två undantag.

Det första undantaget gäller sådana situationer som avses i artikel 47.3. I den artikeln finns en begränsning avseende de uppskjutna skattefordringar som kan föras in i systemet. Det gäller vissa uppskjutna skattefordringar som har uppkommit genom en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021. För dessa transaktioner ska de vanliga reglerna om övergångsår i artikel 47 i direktivet gälla.

Det andra undantaget gäller sådana situationer som avses i artikel 47.4. I den artikeln finns en regel som gäller koncerninterna försäljningar av andra tillgångar än lager och som görs efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början. Om den köpande koncernenheten tillämpar den tillfälliga safe harbour-regeln kan övergångsåret tidigareläggas om den säljande koncernenheten omfattas av en huvudregel eller om transaktionen ger upphov till en skattepliktig vinst. I så fall ska övergångsåret avse det år som den säljande enheten omfattas av en huvudregel eller det år då transaktionen genomfördes.

Mot denna bakgrund föreslås att särskilda regler införs som ska gälla för övergångsåret beträffande den tillfälliga safe harbour-regeln. De särskilda reglerna ska gälla vid tillämpning av reglerna om uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet.

5.8 Enheter som ansluter sig till respektive lämnar en koncern

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler ska införas vad avser koncernenheter som ansluter sig till eller lämnar en multinationell eller nationell koncern (artikel 34).

Skälen för förslaget: Av artikel 34.1 i minimibeskattningsdirektivet (artikel 6.2 i modellreglerna) följer att om en enhet (*målenheten*) blir eller upphör att vara en del av en koncern till följd av att det sker en överföring av direkta eller indirekta ägarintressen i målenheten, eller om målenheten blir den yttersta moderenheten i en ny koncern under räkenskapsåret (*förvärvsåret*), ska målenheten behandlas som en medlem i den koncernen vid tillämpningen av direktivet. Detta gäller under förutsättning att en del av målenhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden konsolideras post för post i moderföretagets konsoliderade redovisning under förvärvsåret.

Målenhetens effektiva skattesats och tilläggsskatt ska beräknas i enlighet med artikel 34.2–8 enligt nedan.

2. Under förvärvsåret ska koncernen vid tillämpningen av minimibeskattningsdirektivet endast beakta den del av målenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust och medräknade och justerade skatter som inkluderas i den yttersta moderenhetens koncernredovisning.
3. Under förvärvsåret och varje efterföljande räkenskapsår ska målenhetens justerade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter baseras på det historiska redovisade värdet av dess tillgångar och skulder.
4. Under förvärvsåret ska beräkningen av målenhetens lönekostnader enligt artikel 28.3 (5 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt) endast beakta de kostnader som återspeglas i den yttersta moderenhetens koncernredovisning.
5. Beräkningen av det redovisade värdet av målenhetens berättigade materiella anläggningstillgångar i enlighet artikel 28.4 (5 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt) ska i tillämpliga fall justeras i förhållande till den tidsperiod under vilken målenheten ingick i koncernen under förvärvsåret.
6. Med undantag för den justerade förlusten i en sådan uppskjuten skattefordran som avses i artikel 23 (4 kap. 13–17 §§ lagen om tilläggsskatt) ska uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder för en målenhet som överförs mellan koncerner beaktas av den förvärvande koncernen på samma sätt och i samma utsträckning som om den förvärvande koncernen hade kontrollerat målenheten när sådana tillgångar och skulder uppkom.
7. Målenhetens uppskjutna skatteskulder som tidigare har inkluderats i enhetens justerade skattekostnad ska vid tillämpningen av artikel 22.7 (3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt) behandlas som återförda av den avyttrande koncernen som om de uppkommit i den förvärvande koncernen under förvärvsåret, med undantag för att i detta fall eventuella senare sänkningar av medräknade skatter i enlighet med

artikel 22.7 (3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt) som ska ha verkan under det år då beloppet återfås.

8. När målenheten är en moderenhet och en koncernenhet i två eller flera koncerner under förvärsåret ska den tillämpa huvudregeln på sina fördelningsbara andelar av tilläggsskatten för lågbeskattade koncernenheter som fastställts för varje multinationell eller nationell koncern.

I vissa fall ska dock artikel 34.1–8 inte tillämpas och förvärv eller avyttring av ett bestämmande inflytande i en målenhet behandlas i stället som förvärv eller avyttring av tillgångar och skulder. Detta gäller om den stat där målenheten är belägen eller, när det gäller en skattetransparent enhet, den stat där tillgångarna är belägna, behandlar förvärvet eller avyttringen av detta bestämmande inflytande på samma eller liknande sätt som ett förvärv eller en avyttring av tillgångar och skulder, och ålägger säljaren en medräknad skatt på grundval av skillnaden mellan det skattemässiga värdet och den ersättning som betalas i utbyte mot det bestämmande inflytandet eller det verkliga värdet på tillgångar och skulder.

Av kommentaren till modellreglerna (artikel 6.2) framgår bl.a. följande. Modellreglerna och kommentaren är i allmänhet formulerade på ett sätt som förutsätter att en koncern består av samma koncernenheter under hela räkenskapsåret. När ett förvärv eller en avyttring av ett bestämmande inflytande i en koncernenhet äger rum under räkenskapsåret så framgår det av artikel 6.2 hur modellreglerna fungerar för att säkerställa att det blir ett lämpligt resultat för både köparen och säljaren. Reglerna är avsedda att skapa en smidig övergång för en koncernenhet mellan två koncerner. Artikel 6.2.1 innehåller bestämmelser som gäller för det räkenskapsår som enheten lämnar en koncern eller börjar ingå i en koncern (dvs. förvärsåret) samt regler som gäller för att fastställa löpande skatter för en enhet som ansluter sig till koncernen under åren efter förvärsåret. Artikel 6.2 behandlar också hur en enhet ska behandlas om den ansluter sig till eller lämnar en koncern vad avser fördelningen av dess intäkter och kostnader, inklusive medräknade skatter, mellan koncernerna.

Artikel 6.2 innehåller också en fördelningsregel vad avser tillämpningen av IIR (huvudregeln) om målenheten är ett moderföretag som är skyldigt att tillämpa huvudregeln och som är medlem i den ena koncernen eller i bägge koncernerna. Det krävs speciella regler för att avgöra om målenheten ska tillämpa huvudregeln för hela eller delar av året eftersom målenhetens tillämpning av huvudregeln beror på om ett kontrollerande intresse i målenheten innehas av en koncernenhet som omfattas av en kvalificerad huvudregel. Särskilda fördelningsregler behövs inte för tillämpningen av kompletteringsregeln i dessa fall eftersom effekten av att en enhet lämnar eller ansluter sig till en koncern beaktas per automatik på grund av allokeringsreglerna.

Enligt artikel 6.2.2 ska en överföring av ett bestämmande inflytande i en koncernenhet betraktas som en överföring av tillgångar och skulder (inkrämsöverlåtelse) i stället för en överföring av ägarintressen (andelsöverlåtelse) i staten där målenheten hör hemma. I det fallet är bestämmelserna i artikel 6.3 tillämpliga.

Mot denna bakgrund föreslås att det ska införas regler motsvarande direktivets regler vad avser koncernenheter (målenheter) som ansluter sig till eller lämnar en koncern.

Lagförslag

Förslaget medför att 7 kap. 53–61 §§ införs i lagen om tilläggsskatt.

5.9 Överföring av tillgångar och skulder vid olika fall av omorganisationer

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler ska införas vad avser överföring av tillgångar och skulder vid en omorganisation (artikel 35), exempelvis vid fusion eller likvidation.

Skälen för förslaget: Av artikel 35.1 minimibeskattningsdirektivet framgår följande definitioner:

a) *omorganisering*: en omvandling eller överföring av tillgångar och skulder, t.ex. vid en sammanslagning, uppdelning, likvidation eller liknande transaktion, om

i) ersättningen för överföringen helt eller delvis utgörs av egetkapitalandelar (egetkapitalinstrument) som emitterats av den förvärvande koncernenheten eller en person med anknytning till den förvärvande koncernenheten eller, vid likvidation, målenhetens egetkapitalinstrument eller, när ingen ersättning ges, om emissionen av egetkapitalinstrument inte skulle ha någon ekonomisk betydelse,

ii) den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust på dessa tillgångar helt eller delvis inte ska beskattas, och

iii) enligt skattelagstiftningen i den stat där den förvärvande koncernenheten är belägen ska den förvärvande koncernenheten beräkna den beskattningsbara inkomsten efter avyttringen eller förvärvet med hjälp av den avyttrande enhetens skattebas för tillgångarna, justerad för eventuell icke-justerad vinst eller förlust vid avyttringen eller förvärvet.

b) *icke-justerad vinst eller förlust*: det lägsta beloppet av den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust som uppkommer i samband med en omorganisering som beskattas där den avyttrande koncernenheten är belägen och av den vinst eller förlust i redovisningen som uppkommer i samband med omorganiseringen.

Det framgår vidare av artikel 35.2 att en koncernenhet som avyttrar tillgångar och skulder (*den avyttrande koncernenheten*) ska inkludera den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust. En koncernenhet som förvärvat tillgångar och skulder (*den förvärvande koncernenheten*) ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av de förvärvade tillgångar och skulder som fastställts enligt den redovisningsstandard som används vid utarbetandet av den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning.

I artikel 35.3 anges att genom undantag från artikel 35.2 gäller följande när en avyttring eller ett förvärv av tillgångar och skulder sker i samband med en omorganisering:

a) den avyttrande koncernenheten ska undanta eventuell vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust, och

b) den förvärvande koncernenheten ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttrandet.

Av artikel 35.4 framgår att genom undantag från punkterna 2 och 3, om avyttrandet av tillgångar och skulder genomförs i samband med en omorganisering som för den avyttrande koncernenhetens del leder till en icke-justerad vinst eller förlust,

a) ska den avyttrande koncernenheten inkludera vinst eller förlust som härrör från avyttringen vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust motsvarande den icke-justerade vinsten eller förlusten, och

b) ska den förvärvande koncernenheten fastställa sin justerade vinst eller förlust efter förvärvet med användning av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen, justerat i enlighet med de lokala skattereglerna för den förvärvande koncernenheten för att redovisa den icke-justerade vinsten eller förlusten.

Av artikel 35.5 framgår att om en koncernenhet är skyldig eller tillåten att justera basen för sina tillgångar och beloppet för sina skulder till verkligt värde för skatteändamål i den jurisdiktion där den är belägen får den, vid valet av den koncernenhet som ska lämna deklarationen,

a) vid beräkningen av sin justerade vinst eller förlust inkludera ett vinst- eller förlustbelopp för var och en av sina tillgångar och skulder, vilket ska

i) motsvara skillnaden mellan tillgångens eller skuldens redovisade värde för redovisningsändamål omedelbart före tidpunkten för den händelse som utlöste skattejusteringen (*den utlösande händelsen*) och tillgångens eller skuldens verkliga värde omedelbart efter den utlösande händelsen, och

ii) minskas (eller ökas) genom eventuell icke-justerad vinst eller förlust som uppkommer i samband med den utlösande händelsen,

b) använda tillgångens eller skuldens verkliga värde för redovisningsändamål omedelbart efter den utlösande händelsen för att beräkna justerad vinst eller förlust under de räkenskapsår som avslutas efter den utlösande händelsen, och

c) inkludera nettosumman av de belopp som fastställs i led a i koncernenhetens justerade inkomst eller förlust, antingen genom att

i) nettosumman av beloppen inkluderas under det räkenskapsår då den utlösande händelsen inträffar, eller

ii) ett belopp som motsvarar nettosumman av dessa belopp dividerat med fem inkluderas under det räkenskapsår då den utlösande händelsen inträffar och under vart och ett av de fyra omedelbart följande räkenskapsåren, såvida inte koncernenheten lämnar koncernen under ett räkenskapsår under denna period, i vilket fall det återstående beloppet helt kommer att inkluderas under det räkenskapsåret.

Av kommentaren till modellreglernas artikel 10.1.1 om uttrycket GLOBE-omorganisation (artikel 35 i direktivet) framgår bl.a. följande. Det

är en bred definition som främst hänvisar till förvärv eller avyttring där säljarna till den enhet som förvärvas eller avyttras (målenheten) kompenseras med egetkapitalandelar i den förvärvande enheten eller koncernen och vinsterna eller förlusterna hänförliga till de förvärvade tillgångarna och skulderna skjuts upp enligt lokala skatteregler. Vinst eller förluster som uppstår i samband med en omorganisation av tillgångar skjuts i allmänhet upp enligt lokala skatteregler genom att dessa kräver att den övertagande enheten tar över överlåtarens skattemässiga värden för förvärvade tillgångar och skulder. Denna mekanism bevarar den latent vinsten eller förlusten på tillgångar och skulder vid tidpunkten för omorganisationen, som kommer att realiseras genom användning av tillgångarna i verksamheten eller när tillgångarna avyttras.

Modellreglernas definition av omorganisation har sin grund i lokala skatteregler. I artikel 10.1.1 definieras i stor utsträckning de former av omstruktureringar som kan kvalificeras som en omstrukturering enligt modellreglerna. En omvandling eller överföring av tillgångar och skulder som sker vid en sammanslagning, uppdelning, likvidation eller en liknande omvandling kan vara en omorganisation. En omorganisation kan också vara en förändring av företagsform, t.ex. från ett handelsbolag till ett aktiebolag. Definitionen omfattar vidare t.ex. ett tillskott av tillgångar till ett befintligt företag när den mottagande enheten inte utfärdar nya eller ytterligare ägarintressen i utbyte mot tillförd egendom eftersom transaktionen inte leder till en förändring i det relativa ägandet av enheten och utfärdandet av ytterligare ägarintressen skulle sakna betydelse.

För att kvalificeras som en omorganisation enligt modellreglerna måste ersättningen för en överföring av tillgångar och skulder helt eller till väsentlig del bestå av egetkapitalinstrument (t.ex. andelar) emitterade av den förvärvande enheten eller av en person närstående till den förvärvande enheten. Vid en likvidation kan vederlaget dock utgöras av en skifteslikvid. En person ska behandlas som närstående till den förvärvande enheten vad avser detta ändamål om den uppfyller kriterierna i artikel 5.8 i OECD:s modellavtal, OECD Model Tax Convention (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017).

Definitionen av en omorganisation innehåller inte något krav på vem som ska motta andelarna. Således kan t.ex. en transaktion där andelarna emitteras till den direkta eller indirekta ägaren av den enhet vars tillgångar och skulder förvärvas som en del av samma transaktion kvalificera. Kriterierna för att klassificeras som en omorganisation gäller även den skattemässiga behandlingen av omvandlingen eller transaktionen enligt lokal skattelagstiftning. Exempelvis ska den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust på tillgångar helt eller delvis inte beskattas. Omvandlingen eller transaktionen behöver således inte vara helt undantagen från beskattning.

Vidare framgår av kommentaren till modellreglerna att enligt skattelagstiftningen i den stat där den förvärvande koncernenheten hör hemma ska den förvärvande koncernenheten beräkna den beskattningsbara inkomsten efter avyttringen eller förvärvet med hjälp av den avyttrande enhetens skattemässiga värde för tillgångarna, justerad för eventuell icke-justerad vinst eller förlust vid avyttringen eller förvärvet. Genom att bevara den avyttrande enhetens skattemässiga värde för tillgångar säkerställs att vinsten eller förlusten på de förvärvade tillgångarna

och skulderna inte undgår beskattning utan att beskattningen bara skjuts upp. I den utsträckning som vinst eller förlust redovisas ska skattemässiga värden justeras för att säkerställa att en sådan vinst eller förlust inte på nytt blir föremål för beskattning i framtiden.

Av kommentarerna till artikel 6.3 i modellreglerna (artikel 35 i direktivet) framgår följande. Artiklarna 6.3.2 och 6.3.3 gäller både inhemska och gränsöverskridande transaktioner som klassificeras som omorganisationer enligt definitionen i modellreglerna. Bestämmelserna i artikel 6.3.1–3 (artikel 35.3–5) kräver inte att avyttrande och förvärvande enhet tillhör samma koncern och reglerna gäller oavsett om motparten i transaktionen är en koncernenhet som ingår i en koncern som omfattas av tilläggsskattereglerna.

Artikel 6.3.1 (artikel 35.2 i direktivet) avser förvärv eller avyttring av tillgångar och skulder som inte ingår i en omorganisation. Artikel 6.3.1 är utformad utifrån behandlingen i redovisningen vad avser både den avyttrande och förvärvande enheten.

Artikel 6.3.2 (artikel 35.3 i direktivet) handlar om den generella behandlingen vid förvärv eller avyttring av tillgångar och skulder som en del av en omorganisation. Artikel 6.3.2 anpassar tilläggsskattereglerna till behandlingen av uppskov med beskattningen av omorganisationer enligt nationella bestämmelser.

Artikel 6.3.3 (artikel 35.4 i direktivet) gäller om en avyttring av tillgångar och skulder genomförs i samband med en omorganisering som för den avyttrande koncernenhetens del leder till en icke-justerad vinst eller förlust. I samband med sådana omorganiseringar ska den avyttrande enheten inkludera en vinst eller förlust vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust. Detta innebär att beräkningen av inkomst eller förlust enligt tilläggsskattereglerna inkluderar det lägsta av den vinst eller förlust som återspeglas i redovisningen och den beskattningsbara vinst eller förlust som härrör från omorganiseringen. Vidare ska den förvärvande koncernenheten fastställa sin justerade vinst eller förlust efter förvärvet med användning av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen, justerat i enlighet med de lokala skattereglerna för den förvärvande koncernenheten för att redovisa den icke-justerade vinsten eller förlusten.

I artikel 6.3.4 finns en specialbestämmelse för det fall de lokala skattereglerna kräver värdering till verkligt värde. Då kan en rapportrande enhet välja att en koncernenhet ska justera det skattemässiga värdet på tillgångar och skulder. En vanlig situation är när en koncernenhet är föremål för utflyttningsskatt på grund av en gränsöverskridande omorganisation eller en ändring av dess skatterättsliga hemvist. Dessutom kan det krävas att en koncernenhet måste justera det skattemässiga värdet vad avser vissa eller alla av dess tillgångar och skulder när den inträder eller lämnar en konsoliderad skattekoncern. I andra fall kan koncernenheten eller dess ägare tillåtas att justera det skattemässiga värdet för tillgångar och skulder. De justeringar som krävs enligt lokala skatteregler är vanligtvis, men inte alltid, baserat på tillgångens eller skuldens verkliga värde.

Artikel 6.3.4 ger en koncern en valmöjlighet för dessa situationer som syftar till att justera resultatet enligt tilläggsskattereglerna till de regler som gäller enligt lokal skattelagstiftning. När en koncernenhet gör ett val enligt

artikel 6.3.4 redovisar koncernenheten vinst eller förlust och justerar det redovisade värdet av sina tillgångar och skulder i enlighet med tilläggs-skattereglerna. Valet gäller dock inte för ordinarie försäljning av tillgångar (t.ex. försäljning av lager) eller internprissättningsjusteringar. Dessutom påverkas inte tillämpningen av artikel 3.2.1 c för säljaren om ett val görs enligt denna artikel i samband med förvärv av ett bestämmande inflytande i en koncernenhet som omfattas av artikel 6.2.1.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att regler motsvarande direktivets regler ska införas vad avser överföring av tillgångar och skulder vid en omorganisering, vilket exempelvis gäller vid fusion eller likvidation.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 62–67 §§ i lagen om tilläggsskatt.

5.10 Joint ventures

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler ska införas vad avser joint ventures och anknutna företag till sådana (artikel 36).

Skälen för förslaget: Artikel 36 i minimibeskattningsdirektivet behandlar joint ventures. Termen joint venture är vedertagen såväl internationellt som nationellt. Exempel på synonyma svenska termer är samriskföretag, samarbetsbolag, konsortier och gemensamt företag. I den svenska versionen av direktivet används termen ”joint venture” och samma begrepp används därför i denna promemoria.

Ett joint venture kan drivas i olika civilrättsliga former, t.ex. enkelt bolag, handelsbolag, aktiebolag. Gemensamt för alla joint venture är att två eller flera samägare är bundna av ett avtal om samarbete och att samägarna gemensamt genom avtal utövar det bestämmande inflytandet (BFNAR 2012:1 punkterna 15.1-15.3 respektive IFRS 11 punkt 5).

I artikeln (36.1 a) definieras ett ”joint venture” på följande sätt:

”En enhet vars finansiella resultat redovisas enligt kapitalandelsmetoden i den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning, under förutsättning att den yttersta moderenheten direkt eller indirekt innehar minst 50 % av ägarintresset.”

Från definitionen undantas ett antal företag. Förenklat utgörs undantagen av en yttersta moderenhet som omfattas av en huvudregel samt olika enheter som är undantagna från direktivets tillämpning.

I artikeln (36.1 b) definieras också vad som i den svenska översättningen kallas ”filial i ett joint venture” på följande sätt:

”i) en enhet vars tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden är konsoliderade i ett joint venture enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller skulle ha konsoliderats om joint venturet hade varit tvunget att konsolidera sådana tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

ii) ett fast driftsställe vars huvudenhet är ett joint venture eller en enhet som avses i led i. I sådana fall ska det fasta driftsstället behandlas som en separat filial i ett joint venture.”

I den engelska versionen av direktivet används uttrycket ”joint venture affiliate” och i modellreglerna (artikel 10) används uttrycket ”JV Subsidiary” för att beskriva det som avses. Av den engelska språkversionen och modellreglerna framgår att det som avses är ett dotterföretag till joint venture-företaget eller ett fast driftsställe till detta och inte bara en filial. Med hänsyn till detta används uttrycket ”dotterföretag till ett joint venture” i denna promemoria i stället för ”filial i ett joint venture”.

De materiella reglerna för ett joint venture innebär att en moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller ett dotterföretag till ett joint venture ska tillämpa huvudregeln vad avser dess fördelningsbara andel av tilläggsskatten för detta joint venture eller dotterföretag till ett joint venture. Detta ska göras enligt reglerna i 6 kap. 1–5 §§ i förslaget till lagen om tilläggsskatt.

Beräkningen av tilläggsskatten för ett joint venture och dess dotterföretag (tillsammans joint venture-koncern) ska göras enligt de vanliga reglerna i lagen som om de vore koncernenheter i en separat koncern och joint venture var moderföretag i den koncernen.

Den tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen (här avses moderenhetens andel av tilläggsskatten för joint venture-koncernen) ska minskas med varje moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt enligt 50 § för varje medlem i joint venture-koncernen som ska tas ut enligt 51 §. Eventuellt återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln i enlighet med 6 kap. 8 § i förslaget till lagen om tilläggsskatt.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs regler motsvarande direktivets regler vad avser joint ventures och anknutna företag till ett sådana.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 48–52 §§ i lagen om tilläggsskatt.

5.11 Koncerner med flera moderföretag

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler ska införas vad avser koncerner med flera moderföretag (artikel 37).

Skälen för förslaget: Artikel 37 i minimibeskattningsdirektivet innehåller särskilda bestämmelser för koncerner med två eller flera moderföretag. Syftet med artikel 37 är att dessa koncerner ska behandlas på samma sätt som koncerner med endast ett moderföretag. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5 och, vad avser vissa definitioner, artikel 10.1.1 i modellreglerna.

Artikel 37.1 innehåller särskilda definitioner för artikel 37. Av definitionen i artikel 37.1 a följer att med koncern med flera moderenheter avses två eller flera koncerner vars moderföretag ingår ett arrangemang, genom en s.k. staplad struktur eller genom dubbel notering. För båda sortens arrangemang gäller som ytterligare förutsättning att minst en enhet eller ett fast driftställe i den kombinerade koncernen, dvs. de koncerner som ingått arrangemanget, hör hemma i en annan stat än övriga enheter. Sistnämnda rekvisit gäller enligt direktivet både för multinationella och nationella koncerner. Bestämmelsen motsvaras av definitionen i artikel 10.1.1 i modellreglerna. Modellreglernas definition av koncern med flera moderföretag (multi-parented MNE Group) innehåller motsvarande rekvisit om att minst en koncernenhet eller ett fast driftställe ska höra hemma i en annan stat. Av punkt 96 i kommentaren till modellreglerna framgår att detta rekvisit är en följd av att modellreglerna endast gäller för multinationella koncerner. Eftersom direktivet även gäller nationella koncerner är bedömningen att definitionen i direktivet bör förstås så att det inte uppställs ett krav på att det ska finnas en koncernenhet eller ett fast driftställe i en annan stat. Nationella koncerner skulle annars falla utanför definitionen i direktivet. Detta innebär att förslaget bör utformas mot denna bakgrund.

Vad som avses med staplad struktur och arrangemang med dubbel notering framgår av artikel 37.1 b respektive c. I modellreglerna finns motsvarande definitioner i artikel 10.1.1. Av definitionen av staplad struktur samt av motsvarande uttryck (stapled structure) i den engelska versionen av direktivet framgår att det inte är fråga om ett vertikalt arrangemang mellan två eller flera moderföretag. Vad som avses är i stället att två eller flera moderföretag länkas ihop på det sätt som framgår av definitionen. Uttrycket staplad struktur i direktivet ger därför inte en rättvisande bild. I det följande används därför i stället uttrycket sammanlänkad struktur.

En sammanlänkad struktur är ett arrangemang mellan två eller flera moderföretag i olika koncerner om ägarintressena i vardera moderföretag till minst 50 procent kombinerats genom ägande, överlåtelsebegränsning eller annat villkor och inte kan överlätas eller handlas var för sig. Om moderföretagen är marknadsnoterade gäller som ytterligare förutsättning att de är noterade gemensamt, dvs. att samma pris gäller för andelar i företagen. Vidare krävs att ett av moderföretagen upprättar koncernredovisning med tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna redovisade tillsammans som för en ekonomisk enhet och som enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.

Ett arrangemang för dubbel notering är ett arrangemang mellan två eller flera moderföretag i olika koncerner om företagens verksamheter kombinerats enbart genom avtal mellan moderföretagen och utdelning och utskiftning vid likvidation enligt avtal mellan moderföretagen ska ske enligt bestämda andelar. Vidare krävs att moderföretagens verksamheter utgör en ekonomisk enhet enligt avtal oaktat att de är skilda rättssubjekt. Andelarna i moderföretagen ska vara marknadsnoterade och handlas eller överlätas på olika kapitalmarknader. Slutligen krävs att moderföretagen upprättar koncernredovisning med tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna redovisade

tillsammans som för en ekonomisk enhet och som enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.

Enheter och koncernenheter i två eller flera koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderföretag ska behandlas som enheter i en koncern med flera moderföretag, artikel 37.2. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 a och b i modellreglerna. En enhet räknas som koncernenhet om den konsolideras post för post av koncernen med flera moderföretag eller om enheter i koncernen med flera moderföretag har ett bestämmande inflytande över enheten. En enhet som är undantagen enligt direktivets artikel 2.3 (1 kap. 7 § i lagen om tilläggsskatt) räknas dock inte som koncernenhet.

När direktivet tillämpas på en koncern med flera moderföretag utgörs koncernredovisningen av den årsredovisning som moderföretagen upprättar för de berörda koncernerna tillsammans på det sätt som anges i direktivets artikel 37.1, vilken motsvaras av artikel 6.5.1 c i modellreglerna). Årsredovisningen ska upprättas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard. Av artikel 37.3 följer vidare att med ett moderföretags redovisningsstandard avses i fråga om koncerner med flera moderföretag den redovisningsstandard som gäller för koncernen med flera moderföretag.

Artikel 37.4 innehåller särskilda tolkningsbestämmelser. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 d i modellreglerna. Bestämmelsen innebär att moderföretagen i respektive koncern i den kombinerade koncernen utgör moderföretag i en koncern med flera moderföretag. Bestämmelsen innebär vidare att bestämmelser om moderföretag i direktivet också syftar på moderföretag i en koncern med flera moderföretag. Vid en jämförelse mellan den svenska och engelska versionen av direktivet framgår att den svenska versionen avviker från den engelska. Av den engelska versionen och motsvarande bestämmelse i modellreglerna följer att med moderföretag i en koncern med flera moderföretag avses moderföretagen i de ingående koncernerna, medan definitionen i den svenska versionen pekar ut enheter med flera moderföretag, dvs. dotterföretag i en sådan koncern. Den engelska versionen får anses vara den materiellt riktiga och bestämmelsen har därför utformats i enlighet med denna.

I artikel 37.5 anges att moderenheter och moderföretag i en koncern med flera moderföretag ska tillämpa huvudregeln i direktivets artikel 5–10 på sina andelar av tilläggsskatten för lågbeskattade koncernenheter. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 e i modellreglerna. Av punkt 105 i kommentaren till artikel 6.5.1 e framgår bl.a. att varje moderföretag ska tillämpa huvudregeln enligt en s.k. *top down approach* – dvs. att huvudregeln ska tillämpas så högt upp i koncernens ägarkedja som möjligt – i den stat där den är hemmahörande. Det innefattar även bestämmelserna i artikel 8 om att huvudregeln i vissa fall ska tillämpas av delägda moderenheter.

I artikel 37.6 anges att koncernenheter i en koncern med flera moderenheter ska tillämpa kompletteringsregeln i direktivets artikel 12–14 och därvid beakta tilläggsskatten för varje lågbeskattad koncernenhet i koncernen med flera moderföretag. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 f i modellreglerna. I punkt 109 i kommentaren till artikel 6.5.1 f anges att det följer av bestämmelsen att ett enda kompletterande tilläggsskattebelopp ska beräknas för hela koncernen med flera moderföretag och

att detta sker genom att tilläggsskattebeloppen för samtliga koncernenheter läggs samman. En koncernenhet kommer härigenom vid tillämpning av kompletteringsregeln att beakta tilläggsskattebelopp hos koncernenheter som till följd av bestämmelserna om moderföretag med flera moderenheter räknas som enheter i den egna koncernen, men som annars inte hade gjort detta.

I artikel 37.7 finns bestämmelser om skyldighet för moderföretag i en koncern med flera moderföretag att lämna tilläggsskatterapport enligt direktivets artikel 44 om de inte utsett en rapporterende enhet enligt artikel 44.3 b. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 g i modellreglerna. Tilläggsskatterapporten ska innehålla information om de koncerner som ingår i koncernen med flera moderenheter.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs regler motsvarande direktivets regler vad avser koncerner med flera moderföretag (artikel 37).

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 76–82 §§ i lagen om tilläggsskatt och 33 c kap. 3 och 4 §§ SFL.

5.12 Moderföretag som omfattas av regler om avdragsgill utdelning

Promemorians förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler ska införas vad avser moderföretag som omfattas regler om avdragsgill utdelning (artikel 39).

Skälen för förslaget: I artikel 39 i minimibeskattningsdirektivet finns bestämmelser om moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. Bestämmelsen motsvaras av artikel 7.2 och, vad avser vissa definitioner, artikel 10.1.1 i modellreglerna.

De särskilda definitioner som gäller för artikel 39 finns i artikel 39.1.

Med system med avdragsgill utdelning avses ett skattesystem som tillämpar en enda skattenivå på intäkter för ägare i en enhet genom att från enhetens intäkter dra av eller undanta den vinst som delats ut till ägarna eller genom att undanta ett kooperativ från beskattning (artikel 39.1 a). Såväl den svenska som den engelska versionen av direktivet anger att det ska vara fråga om bestämmelser enligt vilka utdelning dras av eller undantas. Av motsvarande definition i artikel 10.1.1 i modellreglerna framgår dock att det som avses, såvitt avser andra moderföretag än kooperativ, är avdragsrätt för utdelning. I fråga om kooperativ avses däremot regler som undantar ett kooperativ från beskattning. Då definitionen i modellreglerna framstår som den materiellt korrekta har lagförslaget utformats i enlighet med detta. Med avdragsgill utdelning avses vinstutdelning till innehavaren av en ägarandel i koncernenheten som är avdragsgill vid beräkning av den utdelande koncernenhetens beskattningsbara inkomst enligt lagstiftningen i den stat där den är belägen samt kooperativ utdelning till en medlem i ett kooperativ (artikel 39.1 b). Med kooperativ avses en enhet som gemensamt säljer eller förvärvar varor eller tjänster för sina medlemmars räkning och som omfattas av ett

skattesystem i den stat där det hör hemma som säkerställer skattemässig neutralitet för varor eller tjänster som säljs eller förvärvas av sina medlemmar genom kooperativet (artikel 39.1 c).

De materiella bestämmelserna finns i artikel 39.2–6.

Enligt artikel 39.2 ska, om en koncernenhet omfattas av regler om avdragsgill utdelning, den justerade vinsten för moderföretaget i koncernen för ett räkenskapsår minskas med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret om

1. mottagaren beskattas för utdelningen 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 för moderföretaget och skatt som ägaren betalar på utdelningen från enheten är lika med eller överstiger vinsten multiplicerad med minimiskattesatsen.

I artikel 39.6 anges att vid tillämpning artikel 39.2 ska kooperativ utdelning från ett inköpskooperativ anses beskattas hos mottagaren till den del utdelningen minskar en avdragsgill utgift eller kostnad vid beräkningen av mottagarens skattemässiga vinst eller förlust. Av den engelska versionen av direktivet och artikel 7.2.4 i modellreglerna framgår att bestämmelsen avser inköpskooperativ, medan det i den svenska versionen av direktivet endast står kooperativ. Av punkt 50 i kommentaren till artikel 7.2.4 i modellreglerna framgår att det ska göras åtskillnad mellan kooperativ i allmänhet och inköpskooperativ och att bestämmelsen tar sikte på sistnämnda slag av kooperativ. I fråga om andra kooperativ än inköpskooperativ gäller därför kriterierna i artikel 39.2. Lagförslaget har därför med vissa språkliga förändringar utformats i enlighet med detta.

I artikel 39.3 anges ytterligare situationer när den justerade vinsten ska minskas. Det gäller om mottagaren är

1. en fysisk person och utdelningen är kooperativ utdelning till en medlem i ett inköpskooperativ,

2. 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

3. en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsenhet (med undantag för en investeringsenhet för pensioner) som har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma.

Såvitt avser bestämmelsen om kooperativ utdelning till en fysisk person från inköpskooperativ i artikel 39.3 framgår av den engelska versionen av direktivet och artikel 7.2.4 i modellreglerna att bestämmelsen avser inköpskooperativ, medan det i den svenska versionen av direktivet endast sägs kooperativ. Vad som sägs ovan om åtskillnad mellan kooperativ i allmänhet och inköpskooperativ gäller således också i fråga om artikel 39.3. Lagförslaget har därför med vissa språkliga förändringar utformats i enlighet med detta.

Av artikel 39.4 följer att de medräknade skatterna ska minskas i proportion till en minskning av den justerade vinsten på grund av utdelning i enlighet med artikel 39.2–3. Skatt på inkomst som inte delats ut ska däremot inte minskas enligt punkten utan ingår vid beräkningen av effektiv

skatt, vilket också framgår av punkt 46 i kommentaren till artikel 7.2.2 i modellreglerna. Enligt artikel 7.2.2 i modellreglerna och punkt 47 i kommentaren till artikeln ska också den justerade vinsten minskas med samma belopp. Denna minskning av den justerade vinsten framgår inte av direktivet. Av punkt 47 i kommentaren till modellreglerna artikel 7.2.2 framgår att syftet med minskningen av justerat resultat är att modellreglerna inte ska utlösa tilläggsskatt på grund av den återläggning av skatt som sker enligt artikel 3.2 i modellreglerna (3 kap. 11 § i lagen om tilläggsskatt) i en situation när hela moderföretagets vinst delats ut. Med utgångspunkt i att direktivet avses genomföra modellreglerna bör motsvarande bestämmelse införas i lagen om tilläggsskatt. I annat fall riskerar den situation som bestämmelsen ska förhindra att uppstå. Bestämmelsen har därför utformats i överensstämmelse härmed.

Artikel 39.5 innehåller särskilda bestämmelser för moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning och som äger andelar i andra koncernenheter som i sin tur omfattas av sådana regler. Bestämmelsen har därför utformats i överensstämmelse härmed.

Mot denna bakgrund föreslås att regler motsvarande direktivets regler införs vad avser moderföretag som omfattas regler om avdragsgill utdelning (artikel 39).

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 71–75 §§ i lagen om tilläggsskatt.

5.13 Berättigade utdelningsskattesystem

Promemorians förslag: Bestämmelser ska införas motsvarande artikel 40 och 45.2 i minimibeskattningsdirektivet om möjlighet för en rapporterende enhet att, för en stat med utdelningsskattesystem, välja att beakta en fiktiv skatt på utdelning (s.k. skönsmässigt beräknad skatt) som justerad skattekostnad.

Skälen för förslaget: I artikel 40 i minimibeskattningsdirektivet finns bestämmelser om möjlighet för en rapporterende enhet att välja att behandla s.k. berättigade utdelningsskattesystem på visst sätt vid beräkning av den justerade skattekostnaden för en koncernenhet. Särskilda regler krävs för att hantera denna form av bolagsskattesystem, eftersom skatt huvudsakligen påförs bolagets inkomst när den delas ut eller anses delas ut till aktieägarna, vilket regelmässigt skulle medföra att beskattningen av koncernenheter i en stat med ett sådant bolagsskattesystem inte når upp till miniminivån. Artikel 40 motsvaras av artikel 7.3 i modellreglerna. Bestämmelsen innebär att det inte uppkommer någon tilläggsskattskyldighet i fråga om vinst i ett bolag som omfattas av ett utdelningsskattesystem under förutsättning att vinsten delas ut inom en fyraårsperiod och därvid beskattas med minst minimiskattesatsen.

Vad som avses med uttrycket berättigat utdelningsskattesystem följer av direktivets artikel 3.42, vilken motsvaras av 2 kap. 32 § i utredningens förslag. Uttrycket avser ett bolagsskattesystem som 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 och som innebär att skatt tas ut utifrån en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen. Som ytterligare förutsättning gäller att systemet var i kraft den 1 juli 2021 eller tidigare.

En rapporterende enhet får enligt artikel 40.1 välja att i den justerade skattekostnaden för egen del eller för en annan koncernenhet som omfattas av ett berättigat utdelningsskattesystem ta med s.k. skönmässigt uppskattad utdelningsskatt (fiktivt utdelningsskattebelopp). Bestämmelsen motsvaras av artikel 7.3.1 i modellreglerna. Ett sådant val omfattar alla koncernenheter i en stat. Valet gäller för ett år och om inte den rapporterende enheten återkallar valet i slutet av året förnyas det, artikel 45.2.

Det fiktiva utdelningsskattebeloppet är det lägsta av å ena sidan ett belopp som innebär att den effektiva skattesatsen för staten för räkenskapsåret uppgår till minst minimiskattesatsen och å andra sidan den skatt som skulle ha tagits ut om koncernenheterna i staten delat ut all inkomst som omfattas av utdelningsskattesystemet under räkenskapsåret, artikel 40.2.

Av artikel 40.3 följer att det för varje räkenskapsår som en rapporterende enhet gjort ett val enligt artikel 40.1 ska ett återföringskonto för fiktivt utdelningsskattebelopp upprättas för den aktuella staten. Av kommentaren till modellreglerna framgår att det ska föras ett konto per stat bl.a. med hänsyn till synsättet att skattenivån ska bedömas land-för-land (punkt 57 i kommentaren till modellreglerna artikel 7.3.3). Eftersom uttrycket konto är missvisande används uttrycket återföringsförteckning i lagförslaget. En sådan förteckning ska upprättas av den rapporterende enheten.

Det fiktiva utdelningsskattebeloppet utgör enligt direktivsbestämmelsen saldo på återföringskontot för det räkenskapsår då beloppet fastställdes. Den engelska versionen av direktivet överensstämmer med den svenska versionen i detta avseende ("for the fiscal year *in* which it was established"). I artikel 7.3.3 i modellreglerna är motsvarande bestämmelse däremot formulerad så att det i stället är det år för vilket beloppet fastställts som avses ("for the Fiscal Year *for* which it was established"). Utformningen av bestämmelsen i modellreglerna får anses materiellt mer korrekt eftersom beloppet i praktiken kommer att fastställas först efter det år som det avser. Förteckningen ska avse det år som vinsten belöper sig på även om förteckningen upprättas först senare. Förslaget har därför med vissa språkliga förändringar utformats i enlighet härmed.

Vid utgången av varje räkenskapsår ska belopp i återföringsförteckningen för tidigare räkenskapsår minskas. Den tidigast upprättade förteckningen minskas först. Detta sker stegvis.

Det första steget innebär att det utgående saldot i förteckningen för tidigare räkenskapsår ska minskas med koncernenheternas betalda skatt på utdelning eller fiktiv utdelning ("skönmässigt uppskattad utdelning") under räkenskapsåret. Minskningen kan högst uppgå till så stort belopp att saldot i återföringsförteckningen blir noll, dvs. ett negativt saldo kan inte uppkomma.

Det andra steget avser förlustsituationer och innebär att eventuellt återstående saldo i återföringsförteckningen minskas med ett belopp som motsvarar den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen i den aktuella staten. Även för detta steg är minskningen begränsad så att saldot kan bli lägst noll.

I artikel 40.4 finns en särskild regel för förluster som ger en möjlighet att rulla förluster framåt. Som nämns ovan kommer förluster att minska saldot, men lägst ned till noll. Eventuellt överskjutande del av belopp motsvarande justerad förlust multiplicerad med minimiskattesatsen rullas framåt och kan minska saldot i återföringsförteckningen ett senare räkenskapsår.

Om ett företag inte har lämnat utdelning senast det fjärde året så att skatten motsvarar minimiskattesatsen ska tilläggsskatt betalas. Det saldo som eventuellt återstår i en återföringsförteckning vid utgången av det fjärde räkenskapsåret efter det år som förteckningen avser, ska multipliceras med minimiskattesatsen och minska den justerade skattekostnaden för det år avsättningen avser (artikel 40.5). En ny beräkning av effektiv skatt och tilläggsskatt enligt artikel 29 (4 kap. 19–23 §§ lagen om tilläggsskatt) om tillkommande tilläggsskattebelopp krävs därför för det år avsättningen avser.

Skatter på faktisk eller fiktiv utdelning som betalas under räkenskapsåret ska inte samtidigt behandlas som justerad skattekostnad till den del de minskar saldot i en återföringsförteckning för, artikel 40.6 (enligt 40.3–4 och punkt 68 i kommentaren till artikel 7.3.6 i modellreglerna).

I artikel 40.7 finns särskilda bestämmelser om återföringsförteckning när en koncernenhet lämnar en koncern.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att bestämmelser motsvarande direktivets regler om möjlighet för en rapporterande enhet att för en stat med utdelningssystem välja att beakta en fiktiv skatt på utdelning (s.k. skönsmässigt beräknad skatt), som justerad skattekostnad ska införas.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 83–88 §§, 9 kap. 2 § 7 och 4 kap. 19 § i lagen om tilläggsskatt.

5.14 Hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet

Promemorians förslag: Bestämmelser motsvarande artikel 47 i minimibeskattningsdirektivet om hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet ska införas.

Skälen för förslaget: I artikel 47 i minimibeskattningsdirektivet finns regler om hur uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar ska hanteras i samband med övergången till systemet med tilläggsskatt. Artikel 9.1 i modellreglerna.

Vid beräkning av den effektiva skattesatsen ska den justerade skattekostnaden ställas i relation till det justerade resultatet. Den justerade skattekostnaden innehåller såväl aktuell skatt som uppskjuten skatt. Eftersom även uppskjuten skatt beaktas är bedömningen att det är nödvändigt med regler om hur uppskjutna skatter som ett företag har i sin redovisning ska hanteras när företaget första gången ska tillämpa systemet

med tilläggsskatt. I annat fall skulle företaget kunna framstå som lågbeskattat utan att rent faktiskt vara det. Om företaget exempelvis har en skattemässig förlust något eller några år innan systemet med tilläggsskatt införs eller företaget uppnår den storlek som krävs för att behöva tillämpa systemet och denna förlust får rullas framåt skattemässigt, måste den latent skattefordran som redovisas på grund av förlusten få beaktas vid beräkningen av tilläggsskatt.

I artikel 47.1 definieras uttrycket övergångsår för en stat som det första räkenskapsår under vilket en koncern omfattas av detta direktivs tillämpningsområde med avseende på den staten.

I artikel 47.2 finns den materiella bestämmelsen avseende uppskjutna skattefordringar och skatteskulder. Regeln innebär att när koncernen fastställer den effektiva skattesatsen för en stat under ett övergångsår och för varje därpå följande räkenskapsår ska den beakta alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en stat för övergångsåret. Koncernen behöver inte göra någon omräkning enligt reglerna om tilläggsskatt utan kan utgå från de latent skattefordringar och skatteskulder som finns i redovisningen för staten. Det går dock inte att använda de redovisade beloppen utan vissa justeringar.

Enligt artikel 47.2 ska de uppskjutna skattefordringarna och uppskjutna skatteskulderna beräknas med den lägre av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. Ett undantag från denna regel gäller en uppskjuten skattefordran som i redovisningen har beräknats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen. En sådan uppskjuten skattefordran får räknas om med minimiskattesatsen om den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran motsvaras av vad som skulle ha varit en justerad förlust (beräknad enligt reglerna i kapitel 3 i lagen om tilläggsskatt) om koncernen hade varit skyldigt att tillämpa reglerna om tilläggsskatt när förlusten uppstod. I vissa fall medför redovisningsreglerna att en koncern inte kan redovisa en uppskjuten skattefordran till hela eller delar av det fulla beloppet. Av artikeln framgår att effekten av en värdejustering eller justering av redovisningen med avseende på en uppskjuten skattefordran inte ska beaktas. För det här ändamålet får den uppskjutna skattefordringen ändå räknas till sitt fulla belopp.

I artikel 47.3 finns en begränsning avseende de uppskjutna skattefordringar som kan föras in i systemet. Det gäller vissa uppskjutna skattefordringar som har uppkommit genom en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021. Datumet har valts eftersom modellreglerna antogs av en arbetsgrupp inom OECD den 29 november 2021. En förutsättning för att regeln ska bli tillämplig är att förlusten är hänförlig till en post som undantas från beräkningen av det justerade resultatet (enligt 3 kap. lagen om tilläggsskatt).

I kommentaren till modellreglerna anges ett exempel där en koncernenhet köper en tillgång för 100 i december 2021 men får ett avskrivningsunderlag som är 300 större. Skattereglerna i jurisdiktionen är sådana att företaget kan göra direktavdrag med beloppet. Vid beräkningen av det justerade resultatet accepteras bara ett anskaffningsvärde på 100 vilket innebär att den för stora avskrivningen på 300 inte hade kunnat dras av vid beräkningen av det justerade resultatet. Om koncernenheten i fråga får en förlust på 300 så är förlusten hänförlig till den för stora

avskrivningen och eftersom det är en post som undantas vid beräkningen av det justerade resultatet ska den uppskjutna skattefordran som beräknats på 300 inte föras in i systemet. Detta utgör således en begränsning av de förluster som kan föras in i systemet, men som framgår av modellreglerna innebär det inte någon retroaktivitet.

I artikel 47.4 finns en bestämmelse med liknande ändamål. Regeln gäller koncerninterna försäljningar av andra tillgångar än lager och ska tillämpas på transaktioner som görs efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början. För sådana transaktioner ska anskaffningsvärdet för de förvärvade tillgångarna baseras på den avyttrande koncernenhetens redovisade värde av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för avyttringen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som är hänförliga till sådana tillgångar ska fastställas på grundval av det värdet. Regeln finns för att förhindra att en koncern genom interna transaktioner för in för stora tillgångsvärden i systemet.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att bestämmelser motsvarande direktivets regler om hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet införs.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 29–32 §§ i lagen om tilläggsskatt.

5.15 Procentsats för kompletterande tilläggsskatt när en EU-medlemsstat med högst tolv moderföretag valt fördröjd tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln

Promemorians bedömning: Ytterligare bestämmelser är inte nödvändiga för att uppfylla minimibeskattningsdirektivets krav i artikel 50.3, eftersom utredningens förslag på utformning av 6 kap. 9 § innebär att artikeln genomförs.

Skälen för bedömningen: I artikel 50.1 i minimibeskattningsdirektivet finns bestämmelser om att medlemsstater där högst tolv moderföretag hör hemma kan välja att inte tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln under de första sex åren som följer efter den 31 december 2023. Bestämmelsen saknar motsvarighet i modellreglerna. Sverige har en skyldighet att säkerställa att koncernenheterna i en sådan koncern omfattas av tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln i Sverige under denna period (artikel 50.2).

När tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln allokeras till stater där koncernenheter finns ska tilläggsskattebeloppet för en stat som har valt fördröjd tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregel enligt artikel 50.1 anses uppgå till noll (artikel 50.3). Det innebär att kompletterande tilläggsskatt inte kan allokeras till en sådan stat.

Utredningens föreslagna 6 kap. 7 § avseende kompletterande tilläggsskatt för svenska koncernenheter innebär att en svensk koncernenhet ska

betala kompletterande tilläggsskatt i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än Sverige om kompletterande tilläggsskatt allokteras till de svenska koncernenheterna enligt 6 kap. 9 § i lagen om tilläggsskatt.

Av artikel 50.3 följer att den kompletterande tilläggsskatten för en stat som enligt artikel 50.1 har valt senarelagd tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln ska anses vara noll. Utredningen föreslår att beräkningen av andelen kompletterande tilläggsskatt som ska allokteras till svenska koncernenheter enbart ska beakta stater som tillämpar en kompletteringsregel (6 kap. 9 § i lagen om tilläggsskatt). Kravet i artikel 50.3 bör därför vara uppfyllt. Tillsammans med regler som genomför artikel 50.3 i övriga EU-medlemsstater kommer en heltäckande behandling i enlighet med artikel 50.3 att säkerställas. Med hänsyn till dessa omständigheter är ytterligare bestämmelser för att uppfylla direktivets krav i artikel 50.3 inte nödvändiga.

6 Förfarandet för uttag av tilläggsskatt

6.1 Utgångspunkter för förfarandet

Promemorians förslag: I den nya lagen ska det tas in en upplysningsbestämmelse om att skatteförfarandelagen gäller i fråga om förfarandet.

Promemorians bedömning: Skatteförfarandelagen bör gälla vid uttag av tilläggsskatt enligt den nya lagen om tilläggsskatt. Delbetänkandets förslag när det gäller förfarande bör införas i skatteförfarandelagen som därutöver kompletteras med vissa bestämmelser.

Skälen för förslaget och bedömningen: I minimibeskattningsdirektivet finns ett kapitel som innehåller administrativa bestämmelser. I det kapitlet (kapitel VIII) finns bestämmelser gällande den tilläggs-skatteapport som ska lämnas (artikel 44), administrativa bestämmelser om de val som kan göras enligt direktivet (artikel 45) samt bestämmelser om medlemsstaternas skyldighet att införa sanktioner (artikel 46). 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. Regleringen behöver därför kompletteras med bestämmelser om förfarandet för att den föreslagna skatten ska vara möjlig att verkställa i Sverige. Bestämmelserna om skatteförfarandet bör utformas så att de passar väl in i det svenska skattesystemet och redan etablerade begrepp bör användas i möjligaste mån.

I förarbetena till skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, anges att skatteförfarandelagen är avsedd att så långt som möjligt vara en heltäckande lag inom skatteförfarandområdet (prop. 2010/11:165 s. 282). Utgångspunkten är således att alla bestämmelser om skatteförfarandet ska samlas i skatteförfarandelagen. Bara om det finns starka argument mot att införa bestämmelserna i skatteförfarandelagen bör en annan ordning övervägas.

Skatteförfarandelagen innehåller regler som avser flera olika typer av skatter, avgifter eller krav på rapportering. En del bestämmelser är endast tillämpliga för den skatt eller åtgärd som de riktar sig mot och regleras då i särskilda kapitel, t.ex. när det gäller punktskatter, tonnageskattning eller land-för-land-rapporter. Andra bestämmelser syftar till att skapa system för beslut, betalning och verkställighet eller möjligheter till utredning och kontroll och gäller då oavsett vilken fråga som utreds. Att samla alla bestämmelser som rör förfarandet på ett och samma ställe gör systemet enklare att överblicka och underlättar hanteringen för såväl de skattskyldiga som Skatteverket.

Reglerna om den föreslagna nya tilläggsskatten är unika i vissa hänseenden, bl.a. när det gäller krav på tilläggsskatterapport och vilka uppgifter den ska innehålla. När det gäller utredning och kontroll, tvångsåtgärder, hantering av särskilda avgifter, betalning och återbetalning av skatt, omprövning och överklagande samt verkställighet är föreslagna regler i stort sett överensstämmande med befintliga regler i skatteförfarandelagen. Ändring och komplettering av befintliga bestämmelser behövs i vissa delar för att regleringen även ska vara tillämpbar på den föreslagna nya skatten.

Mot denna bakgrund bör förfarandet för uttag av den nya skatten regleras i skatteförfarandelagen. De i delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) lämnade förslagen för hur förfarandet bör regleras bör därför flyttas över till skatteförfarandelagen. I syfte att inordna regleringen i befintlig systematik har vissa bestämmelser delats upp och fått en annorlunda utformning. Någon materiell ändring av föreslagna bestämmelser är inte avsedd. Delbetänkandets förslag i lagen om tilläggsskatt motsvaras av promemorians förslag av följande bestämmelser i skatteförfarandelagen eller i vissa fall annan bestämmelse i lagen om tilläggsskatt (förkortad LTS i sammanställningen nedan).

Delbetänkandets förslag i lag om tilläggsskatt	SFL inklusive promemorians förslag	Delbetänkandets förslag i lag om tilläggsskatt	SFL inklusive promemorians förslag
8 kap. 1 §	Saknar motsvarighet	9 kap. 6 §	49 e kap. 1 §
8 kap. 2 §	33 c kap. 3 §	9 kap. 7 §	49 e kap. 2 §
8 kap. 3 §	33 c kap. 4 §	9 kap. 8 §	49 e kap. 3 §
8 kap. 4 §	33 c kap. 5 §	9 kap. 9 §	49 kap. 4–5 §§
8 kap. 5 §	33 c kap. 6 §	9 kap. 10 §	49 kap. 11 och 13 §§
8 kap. 6 §	33 c kap. 7 §	9 kap. 11 § 1 st	49 kap. 6 och 15 §§
8 kap. 7 §	33 c kap. 8 §	9 kap. 11 § 2 st	49 kap. 7 §
8 kap. 8 §	33 c kap. 9 §	9 kap. 12 §	49 kap. 10 d §
8 kap. 9 §	33 c kap. 10 §	9 kap. 13 §	49 kap. 10–10 d, 19 §§
8 kap. 10 §	33 c kap. 11 §	9 kap. 14 §	51 kap. 1 §
8 kap. 11 §	33 c kap. 13 §	9 kap. 15 §	51 kap. 3 §
8 kap. 12 §	32 a kap. 2 §	9 kap. 16 §	51 kap. 4 §
8 kap. 13 §	32 a kap. 3 §	9 kap. 17 §	52 kap. 2 §
8 kap. 14 § 1 st	32 a kap. 4 §	9 kap. 18 §	52 kap. 8 f §
8 kap. 14 § 2 st	36 kap. 1 och 7 §§	9 kap. 19 §	52 kap. 3 och 4 §§
8 kap. 15 §	38 kap. 1 §	9 kap. 20 §	52 kap. 4 §
8 kap. 16 §	38 kap. 2–3 §§	9 kap. 21 §	52 kap. 5–7 och 8 a §§
8 kap. 17 §	37 kap. 6 §	9 kap. 22 §	52 kap. 11 §
8 kap. 18 §	37 kap. 2 §	10 kap. 1 §	Saknar motsvarighet
8 kap. 19 §	37 kap. 11 §	10 kap. 2 §	7 kap. 1 och 2 b §§
8 kap. 20 §	37 kap. 3 §	10 kap. 3 §	7 kap. 5 §
8 kap. 21 §	37 kap. 9 och 10 §§	10 kap. 4 §	7 kap. 6 §
8 kap. 22 §	44 kap. 2 och 3 §§	10 kap. 5 §	9 kap. 1 och 5 §§ LTS
8 kap. 23 §	39 kap. 3 §	10 kap. 6 §	9 kap. 2 och 5 §§ LTS
8 kap. 24 §	41 kap. 2 §	10 kap. 7 §	9 kap. 3 § LTS
8 kap. 25 §	56 a kap. 1 §	10 kap. 8 §	9 kap. 4 § LTS
8 kap. 26 §	56 a kap. 2 §	10 kap. 9 §	9 kap. 6 § LTS
8 kap. 27 §	57 kap. 1 och 2 §§	10 kap. 10 §	52 kap. 8 f §, 56 a kap. 4 § och 66 kap. 5 §
8 kap. 28 §	56 a kap. 3 §		
8 kap. 29 §	66 kap. 2–4, 6–9, 9 b, 17–20, 25 §§	10 kap. 11 §	59 kap. 11 §
		10 kap. 12 § 1,2 st	6 kap. 11 a § LTS
8 kap. 30 §	66 kap. 20, 27–28, 30–34 §§	10 kap. 12 § 3 st	59 kap. 23 a §
		10 kap. 13 §	62 kap. 8 och 9 §§
8 kap. 31 §	66 kap. 23, 24 c §§	10 kap. 14 §	67 kap. 14 b, 33–34 §§
9 kap. 1 §	Saknar motsvarighet		
9 kap. 2 § 1 st	48 kap. 1 och 6 §§	10 kap. 15 §	44 kap. 4 §
9 kap. 2 § 2 st	48 kap. 5 a §	10 kap. 16 §	3 kap. 11 §
9 kap. 3 §	48 kap. 2 §	10 kap. 17 §	3 kap. 2 §
9 kap. 4 §	48 kap. 7 §	10 kap. 18 §	33 c kap. 14 §
9 kap. 5 §	48 kap. 4 §	10 kap. 19 §	Saknar motsvarighet

Lagförslag

Förslaget medför att 2 kap. 40 och 41 §§ och 8–10 kap. i delbetänkandets förslag till lag om tilläggsskatt utgår, att 1 kap. 1 §, 2 kap. 1 § och 2 kap. 38 § i den lagen ändras och att 1 kap. 21 §, 6 kap. 11 a § och 9 kap. lagen om tilläggsskatt införs.

Förslaget medför även att 1 kap. 1 §, 3 kap. 1, 4, 11 och 17 §§, 7 kap. 1 §, 36 kap. 1 §, 37 kap. 9 §, 38 kap. 1 §, 41 kap. 2 §, 44 kap. 3 §, 48 kap. 1, 2, 4, 6 och 7 §§, 49 kap. 1, 7, 11, 13 och 15 §§, 52 kap. 1, 3 och 4 §§, 57 kap. 2 §, 59 kap. 1 och 11 §§, 62 kap. 8 och 15 §§, 63 kap. 1, 7 och 8 §§, 65 kap. 1 och 18 §§, 66 kap. 5 och 20 §§, 67 kap. 33 och 34 §§ SFL ändras, att fyra nya kapitler, 32 a kap., 33 c kap., 49 e kap. och 56 a kap. samt följande bestämmelser införs i skatteförfarandelagen: 3 kap. 11 a §, 5 kap. 6 §, 7 kap. 2 b §, 36 kap. 7 §, 48 kap. 5 a §, 49 kap. 10 d §, 51 kap. 3 och 4 §§, 52 kap. 8 f §, 59 kap. 13 a och 23 a §§, 61 kap. 1 a §, 62 kap. 13 a §, 65 kap. 6 a, 6 b, 12, 16 a och 16 b §§, 66 kap. 9 b och 24 c §§ och 67 kap. 14 b §.

6.2 Uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt i vissa fall

Promemorians förslag: Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet i en koncern ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt, ska den ansvariga koncernenhet som Skatteverket utsett för koncernenheterna redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt. Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten.

Skälen för förslaget: I delbetänkandet föreslås att varje svensk koncernenhet som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser ska betala en andel av den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till Sverige enligt kompletteringsregeln. Andelen är lika med koncernenhetens andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige under samma beskattningsår som tilläggsskatten avser. De svenska koncernenheterna kan gemensamt ansöka om att en av dem ska vara ansvarig skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt. Ansökan kan avse vilken svensk koncernenhet som helst. Ansökan ska göras till Skatteverket senast 14 månader efter utgången av det räkenskapsår den avser. Om koncernenheterna väljer att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt och denna koncernenhet inte betalar skatten får Skatteverket besluta att en eller flera andra svenska koncernenheter är solidariskt betalningsansvariga för kompletterande tilläggsskatt. Detta framgår av avsnitt 8.4 i delbetänkandet samt av utredningens förslag till 6 kap. 9–11 §§ och 10 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt.

Förfarandebestämmelserna ska, enligt bedömningen i avsnitt 6.1, införas i skatteförfarandelagen. Utredningens förslag till 10 kap. 12 § första och andra stycket lagen om tilläggsskatt, gällande ansvar för

kompletterande tilläggsskatt, införs därför i stället i 6 kap. 11 a § lagen om tilläggsskatt.

I 5 kap. SFL finns särskilda behörighetsbestämmelser som gäller för skatteförfarandet. Exempelvis är en huvudman för en mervärdesskattegrupp både uppgifts- och betalningsskyldig, vilket bl.a. innebär att företrädaren är skyldig att betala huvudmannens skatt (5 kap. 3 § SFL). Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet i en koncern ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 11 a § lagen om tilläggsskatt, ska den ansvariga koncernenhet som verket utsett för koncernen redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernen i frågor som rör sådan skatt. Det bör därför tydliggöras i skatteförfarandelagen, på motsvarande sätt som gäller för t.ex. en huvudman för en mervärdesskattegrupp, att uppgifts- och betalningsskyldigheten i dessa fall övergår till den utsedda koncernenheten. Frågan om skattskyldigheten för kompletterande tilläggsskatt ska emellertid bedömas enligt de regler i lagen om tilläggsskatt som gäller för varje koncernenhet. I avsnitt 6.4.3 redogörs närmare för det fall den ansvariga koncernenheten inte fullgör skyldigheten att betala den kompletterande tilläggsskatten.

Skatteverket ska registrera svenska koncernenheter som ingår i en koncern som omfattas av lagens tillämpningsområde. En sådan koncernenhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registreringsskyldigheten uppstod. Detta framgår av avsnitt 11.6 i delbetänkandet samt av utredningens förslag till 10 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. I promemorian återfinns förslaget i 7 kap. 1 och 2 b §§ SFL. Det innebär att respektive koncernenhet ska anmäla sig för registrering.

Vad gäller redovisning av den kompletterande tilläggsskatten ska framhållas att övriga koncernenheter inte ska lämna tilläggsskatte-deklaration, om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt. Detta framgår av utredningens förslag till 8 kap. 12 § andra stycket lagen om tilläggsskatt. I promemorian återfinns förslaget i 32 a kap. 2 § andra stycket SFL. Detta innebär även att bestämmelserna om t.ex. föreläggande i 37 kap. SFL och revision i 41 kap. SFL, som knyter an till uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL, kan tillämpas vid kontroll hos den ansvariga koncernenheten. I skatteförfarandelagen finns det allmänna bestämmelser om skyldigheten att ha underlag för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen (se t.ex. 39 kap. 3 § SFL gällande den generella dokumentations-skyldigheten). Det är naturligt att det ställs krav på att underlaget för kontroll av ansvaret för den kompletterande tilläggsskatten ska finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten, eftersom det är denna som ansvarar för tilläggsskattens redovisning och betalning. Underlag för kontroll av redovisningen bör därför finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten. Detta bör tydliggöras i den förslagna bestämmelsen i skatteförfarandelagen.

Lagförslag

Förslaget medför att 5 kap. 6 § SFL införs.

6.3 Beslut om nationell tilläggsskatt

Promemorians förslag: Skatteverket ska fatta beslut om nationell tilläggsskatt på grundval av de uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggsskattedeclaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Beslut om nationell tilläggsskatt ska endast meddelas för en koncernenhet som har lämnat en tilläggsskattedeclaration där nationell tilläggsskatt redovisas eller det i övrigt framkommit att enheten ska betala nationell tilläggsskatt.

I beslutet ska Skatteverket bestämma storleken på den nationella tilläggsskatt som en koncernenhet ska betala.

I beslutet om nationell 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.

Ett beslut om nationell tilläggsskatt 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 nationell tilläggsskatt i stället 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 ett beslut om nationell tilläggsskatt meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Beslut om nationell tilläggsskatt ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Beslut om nationell tilläggsskatt får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller endast om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda.

Skälen för förslaget

Krav på särskilt förfarande när det gäller nationell tilläggsskatt

Med en nationell tilläggsskatt menas en skatt som tillämpas på överskjutande 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 som hör hemma i staten, oavsett om de är moderenheter eller inte. En nationell tilläggsskatt får inte tillhandahålla några fördelar relaterade till regelverket och avsikten är att samma villkor ska gälla i alla stater som har implementerat reglerna (artikel 3.28 minimibeskattningsdirektivet).

I minimibeskattningsdirektivet anges att nationell tilläggsskatt ska avräknas från tilläggsskattebeloppet (artikel 11.2 första stycket och artikel 27.3 samt 3 kap. 1 och 2 §§ lagen om tilläggsskatt). Under vissa förutsättningar ska något tilläggsskattebelopp inte alls beräknas för stater inom EU (artikel 11.2 andra stycket). Den nationella tilläggsskatten ger alltså den stat i vilken den lågbeskattade enheten hör hemma företräde till skatteintäkter från tilläggsbeskattning.

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. Skattemyndigheterna måste således kunna kontrollera att nationell tilläggsskatt faktiskt har betalats i en stat och med vilket belopp.

Behov av kompletterande bestämmelser om beslut

I delbetänkandet anger utredningen att även om nationell tilläggsskatt måste beräknas innan den internationella tilläggsskatten är det varken nödvändigt, önskvärt eller praktiskt möjligt att Skatteverket fattar beslut om nationell tilläggsskatt vid ett tidigare tillfälle än beslut avseende internationell tilläggsskatt. Såsom minimibeskattningsdirektivet 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. Utredningen konstaterar därför att det framstår som mest lämpligt att nationell tilläggsskatt deklarerar och beslutas i samma förfarande som den internationella tilläggsskatten. Några lagförslag i denna del har däremot inte kunnat lämnas i delbetänkandet (avsnitt 9.3.5 i delbetänkandet).

Som framgår av avsnitt 6.4.4 föreslås att betalning av nationell tilläggsskatt ska ske på ett särskilt skattekonto. Detta för att fordran, enligt förslag i samma avsnitt, ska preskriberas vid en annan tidpunkt än vad som generellt gäller för skattefordringar. För att möjliggöra att nationell tilläggsskatt registreras på ett särskilt skattekonto behöver Skatteverket fatta beslut om skatten. En bestämmelse med denna innebörd bör tas in i skatteförfarandelagen.

På motsvarande sätt som utredningen föreslår i delbetänkandet bör skyldigheten för Skatteverket att fatta beslut inte gälla alla koncernenheter (avsnitt 11.8.1 i delbetänkandet). Skatteverket bör endast fatta beslut om nationell tilläggsskatt för en svensk koncernenhet om enheten har lämnat en tilläggsskattedeclaration där det framgår att nationell tilläggsskatt ska redovisas eller om det i övrigt kommit fram att enheten ska betala nationell tilläggsskatt. Beslutet ska grundas på uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport och en tilläggsskattedeclaration, men även på vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll. Med rekvisitet

”om det i övrigt framkommit att enheten ska betala nationell tilläggsskatt” avses att Skatteverkets beslut exempelvis kan grundas på uppgifter från en tilläggsskatterapport eller uppgifter från en land-för-land-rapport.

När det gäller inom vilken tid beslut om nationell tilläggsskatt ska fattas, att Skatteverket i beslutet ska bestämma storleken på nationell tilläggsskatt, att beloppet ska anges i svenska kronor, hur omräkning av belopp i annan valuta till svenska kronor ska ske och krav på särskilt kvalificerad beslutsfattare bör förfarandet överensstämma med vad som i delbetänkandet föreslagits avseende beslut om tilläggsskatt. En bestämmelse med hänvisning till dessa bestämmelser bör därför tas in i skatteförfarandelagen. Även när det gäller begränsning av möjligheten till omprövning och vilken regler som gäller vid överklagande bör den ordning som föreslagits i delbetänkandet för beslut om tilläggsskatt följas.

Avslutningsvis ska framhållas att både begreppet tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt således används i skatteförfarandelagen. Utredningen har föreslagit att med tilläggsskatt avses skatt som tas ut med stöd av en huvudregel för tilläggsskatt, kompletteringsregel för tilläggsskatt eller enligt en regel om nationell tilläggsskatt (2 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt). I delbetänkandets förslag till bestämmelser om förfarande används därför genomgående begreppet tilläggsskatt. Med anledning av promemorians förslag om en särskild hantering av beslut, betalning och preskription av fordran som avser nationell tilläggsskatt krävs emellertid att begreppen separeras och nationell tilläggsskatt anges särskilt där bestämmelserna tar sikte på sådan skatt. I vissa bestämmelser bör således även begreppet nationell tilläggsskatt införas för att tydliggöra att bestämmelsen även omfattar denna skatt.

Lagförslag

Förslaget medför att 32 a kap. 1 § och 56 a kap. 5 och 6 §§ SFL införs och att 66 kap. 20 § SFL ändras.

6.4 Betalning, avräkning och preskription m.m.

6.4.1 Om skattekonto och avräkningsordning

Systemet med ett skattekonto för varje skattskyldig infördes den 1 januari 1998. Bakgrunden till införandet var den bristande enhetlighet som rådde för bestämmelser om redovisning och inbetalning för olika skatter och avgifter. Varje skatteslag hade i princip ett eget regelverk som styrde tidpunkter för redovisning och inbetalning, redovisningshandling, sanktionsavgifter och förfarandet i övrigt. Samtidigt var det svårhanterligt för Skatteverket att ur ett borgenärsperspektiv få en samlad bild av ett företags totala skattesituation då skatterna hanterades i olika tekniska system. Syftet med skattekontot var att förenkla redovisning och inbetalning av skatter och avgifter. Bestämmelser om skattekontot finns i huvudsak i 61 kap. SFL, bestämmelser om betalning av skatter och avgifter finns i 62 kap. SFL och bestämmelser om återbetalning av skatter och avgifter finns i 64 kap. SFL.

Hos Skatteverket upprättas ett konto för varje skattskyldig där samtliga transaktioner för de skatter som omfattas av skattekontosystemet registreras. Principerna för skattekontot är att de skatter och avgifter som ska betalas och som omfattas av skattekontosystemet debiteras på kontot. Inbetalningar och andra tillgodoförda belopp krediteras på kontot. En gemensam förfallodag gäller för de flesta debiteringsposterna och inbetalningarna avräknas mot posterna som debiterat skattekontot under samma period utan någon inbördes ordning.

En av de grundläggande principerna i skattekontosystemet är att inbetalningarna inte räknas av mot en viss skatt eller avgift utan mot den totala skulden. Det finns alltså ingen avräkningsordning avseende enskilda skatter och avgifter även om det enligt 62 kap. 15 § SFL i fall där det behöver anges om en skatt eller avgift är betald så ska inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden. Av skattekontot går det därför normalt inte att utläsa vilken specifik skatt eller avgift som är obetald.

Varje månad som något annat belopp än ränta har registrerats på kontot görs en avstämning. Vid en återbetalningssituation enligt 64 kap. 2 § SFL sker också en avstämning. Det saldo som uppkommer vid en månadsavstämning ränteberäknas. På underskott, som uppgår till vissa minsta belopp, skickas betalningskrav ut. Överskott återbetalas i vissa fall eller ligger kvar på kontot för att räknas av mot kommande debiteringar. Vad som sagts gäller också avgifter som omfattas av skattekontosystemet.

Av 62 kap. 11 § SFL framgår huvudregeln för avräkning. Inbetalda och andra tillgodoräknade belopp ska i första hand räknas av från den del av betalarens sammanlagda skuld för skatter och avgifter (sammanlagd skatteskuld) som inte har lämnats för indrivning och i andra hand från den del av skulden som har lämnats för indrivning. Undantag från nämnda huvudregel finns i vissa fall vilket regleras i 62 kap. 12–14 §§ SFL. När det gäller den som är betalningsskyldig för någon annans skatter och avgifter enligt 5 kap. SFL får den betalningsskyldige bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av från den egna skulden eller från den skuld som avser någon annans skatter eller avgifter (62 kap. 13 § första stycket SFL). Exempel på en sådan företrädare är en huvudman för en mervärdesskattegrupp. I praktiken sker detta genom att den betalningsskyldige har fler än ett skattekonto. Företrädare har ett särskilt skattekonto för huvudmannens skatter och avgifter. Huvudmannen bestämmer vilken skuld som ska betalas genom att styra inbetalningen antingen till huvudmannens skattekonto eller till det egna skattekontot, beroende på vilken skatt eller avgift som en inbetalning är avsedd att täcka. Härigenom avgör företrädaren om avräkning ska ske från den egna skulden eller från skulden för huvudmannens verksamhet (prop. 2010/11:165 s. 525).

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar gäller dock en annan princip för avräkningen för en huvudman som är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter. De belopp som avses är t.ex. belopp som krediteras skattekontot när anstånd med att betala skatt medges eller när en skatt sätts ned. I sådana fall styrs avräkningen av om skatten avser den egna verksamheten eller huvudmannens verksamhet. Om en egen skatt sätts ned ska beloppet i första hand räknas av från skulden på det egna skattekontot. Avser beloppet i stället en skatt som

hanteras på skattekontot för någon annans skatter och avgifter ska avräkning i första hand göras från skulder på detta skattekonto (prop. 2010/11:165 s. 525 och 62 kap. 13 § andra stycket SFL).

En skattskyldig kan således ha fler än ett skattekonto, vilket tidigare reglerades i 3 kap. 5 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483). I samband med införandet av skatteförfarandelagen föreslogs ingen motsvarighet till bestämmelserna om när skattekonton ska upprättas. I förarbetena till införandet av skatteförfarandelagen angavs att förekomsten av ett skattekonto inte i sig har några självständiga effekter för den skattskyldige. I vilka situationer ett skattekonto ska upprättas eller avslutas bedömdes vara rent administrativa frågor som inte behöver regleras i lag (prop. 2010/11:165 s. 521 och 522).

6.4.2 Skattekontot bör användas för registrering och betalning av tilläggsskatt och rapportavgift

Promemorians bedömning: Tilläggsskatt och rapportavgift som ska betalas bör registreras på skattekontot.

Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet ska vara uppgifts- och betalningsskyldig för hela den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter får den betalningsskyldige bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av från den egna skulden eller från den skuld som avser någon annans skatter eller avgifter. Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från skulden för den verksamhet som beloppet hör till.

Skälen för bedömningen: Hur betalning av tilläggsskatt ska ske regleras inte i minimibeskattningsdirektivet utan överläts till varje medlemsstat att bestämma på grundval av utformningen av det landets befintliga förfarande för skattebetalning. Av kommentarerna till modellreglerna anges att reglerna bör genomföras och administreras på ett sådant sätt att skatt förfaller och betalas inom rimlig tid (kommentar till artikel 8.1, punkt 2).

Av 61 kap. 1 § SFL anges att på ett skattekonto ska Skatteverket registrera skatter och avgifter som ska betalas eller tillgodoräknas, belopp som ska dras ifrån eller läggas till slutlig skatt enligt 56 kap. 9 § och inbetalningar och utbetalningar. Skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. SFL ska dock inte registreras. Ersättning för kostnader ska inte heller registreras. Av 62 kap. 2 § SFL framgår att skatter och avgifter ska betalas in till Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar och att skatten eller avgiften är betald den dag betalningen har bokförts på det särskilda kontot.

Skattekontot används således för de flesta skatter och avgifter som ska betalas enligt skatteförfarandelagen. Skatter och avgifter enligt lagen om tilläggsskatt bör hanteras på motsvarande sätt som gäller för andra skatter och avgifter. Att använda skattekontot för betalning av tilläggsskatten och eventuella sanktioner som har samband med beslut om tilläggsskatt underlättar för såväl de skattskyldiga som Skatteverket.

När det gäller kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter föreslår utredningen i delbetänkandet att de svenska

koncernenheterna gemensamt kan ansöka om att en av dem ska vara ansvarig skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt. Den enheten blir huvudbetalare för skatten och för övriga koncernenheter föreslås ett solidariskt betalningsansvar om huvudbetalaren inte fullgör sina skyldigheter (avsnitt 8.4.3 i delbetänkandet). Som redovisas i avsnitt 6.1, 6.2 och 6.4.3 föranleder förslaget behov av följändringar i 5 och 59 kap. SFL.

För den som är betalningsskyldig för någon annans skatter och avgifter enligt 5 kap. SFL finns undantag från huvudregeln för avräkning i 62 kap. 13 § SFL. Där anges att den betalningsskyldige får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av från den egna skulden eller från den skuld som avser någon annans skatter eller avgifter. Denna ordning bör gälla även för den koncernenhet som utsetts att vara skattskyldig för övriga koncernenheters räkning i fråga om kompletterande tilläggsskatt som allokteras till svenska koncernenheter. På motsvarande sätt som gäller för t.ex. huvudman för mervärdesskattegrupper bör detta ske genom att Skatteverket för huvudmannen upprättar ett särskilt skattekonto där det beslutade beloppet registreras. Den utsedda koncernenheten kan därmed bestämma vilken skuld som ska betalas genom att betalningen sker antingen till skattekontot för kompletterande tilläggsskatt som allokaterats till Sverige eller till det egna skattekontot, beroende på vilken skatt eller avgift som en inbetalning är avsedd att täcka.

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska dessa dock i första hand räknas av från skulden för den verksamhet som beloppet hör till (62 kap. 13 § andra stycket SFL). Detsamma bör gälla för den koncernenhet som utsetts att vara skattskyldig för övriga koncernenheters räkning i fråga om kompletterande tilläggsskatt som allokaterats till svenska koncernenheter. Det innebär att beslut om t.ex. anstånd eller omprövningsbeslut eller beslut från domstol som medför att beloppet ska sättas ned, ska räknas av från det skattekonto där skatten som beslutet avser har registrerats. Förfarandet överensstämmer med vad som gäller i övrigt inom skatteförfarandet när det gäller huvudman som är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter.

När det gäller betalning av kompletterande tilläggsskatt vid solidariskt betalningsansvar för det fall den utsedda koncernenheten inte fullgör sin skyldighet att betala den kompletterande tilläggsskatten, hanteras detta på särskilt sätt, se avsnitt 6.4.3.

Som anges i avsnitt 6.1 föreslås att förfarandet avseende skatt enligt lagen om tilläggsskatt respektive den föreslagna nya sanktionsavgiften, rapportavgift, ska regleras i skatteförfarandelagen. Skatter och avgifter som beslutas med stöd av skatteförfarandelagen kommer således att omfattas av bestämmelserna i 61 och 62 kap. i den lagen. Bestämmelser om återbetalning av skatter och avgifter, ränta, indrivning och verkställighet blir också tillämpliga genom att den nya föreslagna skatten föreslås regleras i skatteförfarandelagen.

6.4.3 Betalning av solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt

Promemorians bedömning: Skatt som ska betalas enligt ett beslut om solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt som allokerats till svenska koncernenheter bör inte registreras på skattekontot i enlighet med befintliga bestämmelser.

Skälen för bedömningen: I delbetänkandet föreslås att om samtliga svenska koncernenheter ansöker om det ska Skatteverket besluta att en koncernenhet i Sverige ska betala hela den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter (avsnitt 8.4.3 i delbetänkandet). Som anges i avsnitt 6.4.2 bör den kompletterande tilläggsskatten som den betalningsskyldige koncernenheten ska betala, på motsvarande sätt som gäller för huvudman för mervärdesskattegrupper, registreras på ett särskilt skattekonto. Om den ansvariga koncernenheten inte fullgör skyldigheten att betala den kompletterande tilläggsskatten föreslås i delbetänkandet att Skatteverket får besluta att en eller flera av de andra koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldig att betala skatten under vissa omständigheter, s.k. solidariskt betalningsansvar. Bestämmelsen ska med promemorians förslag föras in i 59 kap. 23 a § SFL.

Av 61 kap. 1 § SFL framgår att skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. SFL inte ska registreras på skattekontot. Det är då fråga om beslut om ansvar för betalning av skatt som ankommer på någon annan än huvudbetalaren p.g.a. att denne inte har fullgjort sina skyldigheter. För sidobetalaren registreras inte det solidariska ansvaret på skattekontot. Detsamma bör gälla även vid solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt. Om Skatteverket fattar beslut om att övriga koncernenheter ska vara solidariskt betalningsskyldiga för kompletterande tilläggsskatt bör skulden inte registreras på sidobetalarens skattekonto. Några kompletterande bestämmelser för en sådan ordning behövs inte.

6.4.4 Preskription av och ett särskilt skattekonto för betalning av nationell tilläggsskatt

Promemorians förslag: För registrering av nationell tilläggsskatt ska det upprättas ett särskilt skattekonto.

Betalaren av nationell tilläggsskatt får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot skulden för nationell tilläggsskatt eller från den skuld som avser andra skatter och avgifter. Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från den skuld som beloppet hör till.

En fordran på nationell tilläggsskatt preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning. Preskriptionstiden kan inte förlängas.

Promemorians bedömning: Ett överskott på skattekontot bör inte återbetalas om det finns en skatteskuld att betala som avser nationell tilläggsskatt.

Skälen för förslaget och bedömningen

Utgångspunkter för betalning av nationell tilläggsskatt

När det gäller nationell tilläggsskatt ställs vissa krav i fråga om betalning. Av artikel 11.3 minimibeskattningsdirektivet framgår att om den kvalificerade nationella tilläggsskatten för ett räkenskapsår inte har betalats inom de fyra räkenskapsår som följer på det räkenskapsår då den skulle ha betalats, ska det kvalificerade nationella tilläggsskattebelopp som inte betalades läggas till tilläggsskatten för jurisdiktionen som beräknats i enlighet med artikel 27.3 och ska inte uppbäras av den medlemsstat som gjorde valet att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggsskatt enligt punkt 1 samma artikel. Av artikel 29.1 framgår vidare att om, i enlighet med bl.a. artikel 11.3, en justering av medräknade skatter eller justerad vinst eller förlust leder till en omberäkning av den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens effektiva skattesats och tilläggsskatt för ett tidigare räkenskapsår, ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten beräknas på nytt i enlighet med reglerna i artiklarna 26, 27 och 28. Varje belopp av tillkommande tilläggsskatt som uppstår till följd av en sådan omberäkning ska behandlas som en ytterligare tilläggsskatt enligt artikel 27.3 för det räkenskapsår under vilket omberäkningen görs. Utredningen har föreslagit att de nämnda bestämmelserna ska införas i 3 kap. 2 § och 4 kap. 19 och 20 §§ lagen om tilläggsskatt.

Det sagda innebär ett krav att betalning av nationell tilläggsskatt ska göras inom de fyra räkenskapsår som följer på det räkenskapsår då den skulle ha betalats. Om det nationella tilläggsskattebeloppet inte betalas inom denna tid ska återstående belopp åter föras upp till beskattning i enlighet med de ordinarie reglerna om tilläggsskatt genom att tilläggsskatt för ett tidigare räkenskapsår beräknas på nytt.

Preskription av skattefordringar

För skatter och andra fordringar som det allmänna har rätt till och som drivs in enligt bestämmelserna i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. gäller lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. I 3 § tredje stycket den lagen föreskrivs att en fordran som har påförts enligt skatteförfarandelagen preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Om ett sådant indrivningsuppdrag återtas, upphör beräkningen av preskriptionstid för det belopp som omfattas av återkallelsen. Under vissa omständigheter kan preskriptionstiden förlängas (7 § lagen om preskription av skattefordringar m.m.).

Den allmänna regeln som gäller för preskription av skattefordringar är således inte tillräcklig för att säkerställa att nationell tilläggsskatt betalas inom den tid som anges i artikel 11.3 minimibeskattningsdirektivet. Avsaknad av reglering som säkerställer att inbetalning av den nationella tilläggsskatten sker i rätt tid riskerar också att den svenska nationella tilläggsskatten inte anses kvalificerad och således inte beaktas av andra jurisdiktioner vid beräkning av tilläggsskatt.

En särskild hantering av fordran som avser nationell tilläggsskatt är därför nödvändig. För att kraven i minimibeskattningsdirektivet ska uppfyllas krävs en särskild preskriptionstid för en fordran som avser

nationell tilläggsskatt. I direktivet anges att fordran ska betalas inom de fyra räkenskapsår som följer på det räkenskapsår då den skulle ha betalats. När det gäller systematiken för indrivning av skatte- och avgiftsfordringar utgår bestämmelserna i stället från beskattningsår. Utredningen har i delbetänkandet föreslagit att med beskattningsår avses det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår (2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt). Beskattningsår och räkenskapsår hänför sig således till samma period. När det gäller lagen om preskription av skattefordringar m.m. utgår tidpunkten i stället från utgången av det kalenderår då fordran lämnades för indrivning. En motsvarande utformning bedöms inte fullt ut motsvara tidpunkten som anges i 11.3 i direktivet. Detta eftersom beskattningsår, som motsvarar moderföretagets räkenskapsår, inte nödvändigtvis överensstämmer med kalenderår. Den nationella tilläggsskatten bör således preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då fordran förföll till betalning. En bestämmelse med denna innebörd föreslås därför ska införas i lagen om preskription av skattefordringar m.m.

Minimibeskattningsdirektivet innehåller inga undantag från kravet att den nationella tilläggsskatten ska betalas inom den tid som föreskrivs i artikel 11.3. Undantag från bestämmelserna om förlängning av preskriptionstid och särskild preskriptionstid vid beslut om företagsrekonstruktion som anges i 5 respektive 7 § lagen om preskription av skattefordringar m.m. bör därför införas. Med dessa ändringar säkerställs att preskriptionstiden när det gäller nationell tilläggsskatt är absolut och inte kan förlängas.

Ett särskilt skattekonto bör användas för registrering och betalning av nationell tilläggsskatt

Avräkning ska enligt huvudregeln i 62 kap. 11 § SFL alltid göras från den sammanlagda skatte- och avgiftsskulden (sammanlagd skatteskuld). I första hand ska avräkning ske från den del av den sammanlagda skatteskulden som inte är restförd. Betalaren kan alltså enligt denna bestämmelse inte styra en betalning till en viss skuld, utan avräkningen sker utan inbördes ordning från totalsumman av skulder som inte är restförda inom skattekontot. Utöver detta finns en bestämmelse i 62 kap. 15 § som kan användas om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald. Den bestämmelsen tar dock enbart sikte på att inbetalda och andra tillgodoräknade belopp ska fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningssperioden och ger därför t.ex. inte vägledning för belopp som lämnats för indrivning.

Om ett skattebelopp eller avgiftsbelopp inte har betalats i rätt tid, ska fordran lämnas för indrivning till Kronofogdemyndigheten om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kronor för en betalningsskyldig som ska lämna skattedeklaration eller är godkänd för F-skatt och minst 2 000 kronor för andra betalningsskyldiga, och vidare krävs att den betalningsskyldige har uppmanats att betala beloppet (70 kap. 1 § SFL). Detta innebär att maximalt ett belopp motsvarande det tidigare betalningsuppmanade beloppet lämnas för indrivning och inte en fordran på en viss preciserad skatt eller avgift. Varje nytt underskott på skattekontot som restförs är ett nytt indrivningsuppdrag och får ett eget

skuldnummer hos Kronofogdemyndigheten. Hos Kronofogdemyndigheten registreras varje indrivningsuppdrag, som alltså skulle kunna innefatta flera andra skatter och avgifter än nationell tilläggsskatt, under ett särskilt skuldnummer. Avräkning hos Kronofogdemyndigheten sker från en specifik skuld i åldersordning enligt avräkningsordningen i 19 § lagen om indrivning av statliga fordringar m.m. Förvisso får Kronofogdemyndigheten tillgodoräkna belopp på annat sätt om det finns särskilda skäl men detta gäller bara undantag från ordningen och inte inom det enskilda skuldnumret. En annan sak är att Kronofogdemyndigheten i sina register håller isär de olika indrivningsuppdragen men myndigheten gör inte skillnad mellan vad beloppet består av i indrivningsuppdraget.

Vid restföring har myndigheterna således inte möjlighet att urskilja belopp som hänför sig till nationell tilläggsskatt, säkerställa att beloppet betalas före den tid som krävs enligt minimibeskattningsdirektivet och förslaget om ändring i lagen om preskription av skattefordringar m.m. eller lämna uppgift om eventuellt kvarvarande obetalt belopp som medför omräkning av koncernens tilläggsskatt om samma restförda belopp även skulle inkludera annan obetald skatt eller avgift. Detta innebär att det finns behov av särskild hantering av en fordran som avser nationell tilläggsskatt.

I syfte att särskilja den nationella tilläggsskatten bör belopp som avser nationell tilläggsskatt registreras på ett särskilt skattekonto. Det särskilda skattekontot bör enbart avse registrering av belopp att betala som avser nationell tilläggsskatt och tillhörande ränta. Saldot och eventuell skatteskuld som lämnas för indrivning kan således på ett enkelt sätt särskiljas från betalarens sammanlagda skuld för andra skatter och avgifter. Eftersom det med denna ordning kan finnas två eller flera olika skattekonton avseende olika skatter och avgifter för betalaren bör betalaren av nationell tilläggsskatt få bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot skulden för nationell tilläggsskatt eller från den skuld som avser andra skatter och avgifter. Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från det skattekonto som beloppet hör till. Det finns inte skäl för en annan avräkningsordning. Det bör i detta sammanhang påpekas att bestämmelserna om avräkning inte är begränsade till avräkning inom ett enda skattekonto. Avräkning kan också ske mellan en skattskyldigs olika skattekonton. För dessa fall finns särskilda avräkningsbestämmelser i 62 kap. 12–14 §§ SFL. Dessa bestämmelser begränsar inte möjligheten att använda överskott på ett skattekonto till att täcka underskott på ett annat konto i de situationer som beskrivs. Bestämmelserna anger bara i vilken ordning avräkningen ska göras.

Ett särskilt skattekonto medför att den betalningsskyldige vid inbetalning måste ange ett annat OCR-nummer för att betala belopp som avser nationell tilläggsskatt än vid betalning av andra skatter och avgifter. Det kommer inte heller vara möjligt i dagsläget att se saldon på de olika skattekontona genom samma inloggning. Förslaget medför därmed en viss ökad administration för den betalningsskyldige. Alternativa lösningar som innebär en särskild betalningsordning som står utanför skattekontosystemet kräver dock också särskild hantering för den betalningsskyldige och därtill ökad administration för Skatteverket att hantera. Därtill pågår teknisk utveckling av skattekontosystemet som kan antas medföra förenklad administration, inte minst för skattskyldiga med mer än ett

skattekonto. Den nya tekniska lösningen kan, enligt uppgift från Skatteverket, förväntas vara i drift inom några år. Den eventuellt ökade administration som förslaget innebär är således under en kortare period för att sedan hanteras på ett enklare och mer lättillgängligt sätt i framtiden. Det finns stora fördelar med att förfarandet hanteras inom ramen för skattekontosystemet redan från början.

Att Skatteverket ska upprätta skattekonto regleras inte i lag. Som anges i avsnitt 6.4.1 medför upprättandet av ett skattekonto i sig inte några konsekvenser för den skattskyldige och behöver därför inte regleras i lag. Det är vidare fråga om en särskild ordning för registrering av en skatt eller avgift på ett särskilt skattekonto som är hänförligt till betalaren själv och avser inte betalning av någon annans skatter eller avgifter. I fråga om nationell tilläggsskatt är dock omständigheterna vidare på så sätt att det medför konsekvenser för den skattskyldige och det bör därför övervägas om förfarandet i fråga om ett särskilt skattekontot för registrering av nationell tilläggsskatt bör regleras i skatteförfarandelagen. Utöver särskilda regler för avräkning och tidpunkt för preskription får det även betydelse för ränteberäkning och restföring att beloppet registreras på det särskilda skattekontot. Mot denna bakgrund bör det regleras i lag att Skatteverket ska upprätta ett särskilt skattekonto vid registrering av nationell tilläggsskatt. Det föreslås därför att en bestämmelse med denna innebörd tas in i skatteförfarandelagen.

Hinder mot återbetalning

Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet betalas tillbaka om den skattskyldige begär det. I vissa fall återbetalas dock överskottet automatiskt, t.ex. när det är fråga om överskjutande slutlig skatt (64 kap. 2 § SFL). Det finns föreskrivna hinder mot återbetalning. Ett sådant hinder är att återbetalning inte får ske om överskottet kan komma att behövas för skatt som har beslutats men ännu inte förfallit till betalning. Om den skattskyldige t.ex. har slutlig skatt att betala kan skattekontot förses med en återbetalningsspärr motsvarande skattebeloppet.

I vissa situationer kan det finnas ett överskott på ett skattekonto trots att det finns en skatteskuld som Skatteverket kan använda överskottet för att täcka. Så kan vara fallet om en person har fler än ett skattekonto. Även för en person som bara har ett skattekonto kan ett överskott på kontot behövas för avräkning för andra skatter och avgifter som inte registrerats på det skattekontot. Det gäller en person som enligt 59 kap. SFL ska betala någon annans skatt eller avgift. Om det finns en skatteskuld eller avgiftsskuld från vilken avräkning kan ske ska givetvis inte ett överskott på skattekontot betalas ut (prop. 2010/11:165 s. 1047). Det anförda har kommit till uttryck i lagtexten genom 64 kap. 4 § 2 SFL.

Återbetalning av överskott på ett skattekonto bör på motsvarande sätt inte ske om det finns en skatteskuld att betala som avser nationell tilläggsskatt samtidigt som det finns ett överskott på ett annat skattekonto som tillhör betalaren. Med hänsyn till bestämmelsens utformning innebär förslaget att någon ändring av 64 kap. 4 § SFL inte är nödvändig för att uppnå det avsedda syftet att hinder mot återbetalning som anges i andra punkten även ska avse belopp som behövs för avräkning av nationell

tilläggs katt. Detta med anledning av att 64 kap. 4 § 2 hänvisar till 62 kap. 11–14 §§ och den nya bestämmelsen föreslås placeras i 62 kap. 13 a §.

Lagförslag

Förslaget medför att 61 kap. 1 a § och 62 kap. 13 a § SFL införs. Förslaget medför även att 62 kap. 8 och 15 §§ SFL samt 3, 5 och 7 §§ lagen om preskription av skattefordringar m.m. ändras.

6.4.5 Räkna

Promemorians förslag: Om tilläggs katt ska betalas ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske. Detsamma gäller för tilläggs katt som ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

För nationell tilläggs katt ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beslutet till och med den dag då betalning senast ska ske.

Om tilläggs katt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret till och med den dag då tillgodoräkning registreras på skattekontot.

Om nationell tilläggs katt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beslutet om nationell tilläggs katt till och med den dag då tillgodoräkning registreras på skattekontot.

Om den 12 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Promemorians bedömning: Befintliga bestämmelser om befrielse från kostnadsränta är tillämpliga för belopp som avser tilläggs katt och nationell tilläggs katt och bedöms tillräckliga. När det gäller ränteberäkning utanför skattekontot tillämpas befintliga bestämmelser på tilläggs katt som en betalare hållits solidariskt betalningsansvarig för.

Skälen för förslaget och bedömningen

Principerna för ränteberäkningen

På skattekontot beräknas kostnadsränta och intäktsränta. Kostnadsränta beräknas för varje dag det finns ett underskott på kontot och intäktsränta beräknas för varje dag det finns ett överskott på skattekontot (65 kap. 2 § SFL). Ränta beräknas alltså dagligen men den tillgodoförs respektive påförs en gång i månaden i samband med att skattekontot stäms av. Röntan läggs sedan till saldoto vilket innebär en beräkning av ränta på ränta. Om betalning inte sker i rätt tid och det blir underskott på skattekontot beräknas hög kostnadsränta, dvs. en räntesats som motsvarar basränta plus 15 procentenheter, från och med dagen efter den dag beloppet senast skulle ha varit bokfört på skattekontot. Den höga kostnadsröntan beräknas till dess en inbetalning eller annan kreditering bokförs på skattekontot eller

till och med den dag skulden överlämnas till Kronofogden (65 kap. 13 § SFL).

Tanken är att kostnadsräntan ska täcka statens kostnader för skatte-krediterna och samtidigt fungera som ett påtryckningsmedel på de skattskyldiga, dvs. förmå dem att betala skatter och avgifter i rätt tid. Den låga kostnadsräntan, motsvarande basräntan, har i första hand till syfte att täcka statens kostnader vid en för sen betalning av skatter och avgifter. Den höga kostnadsräntan, motsvarande basräntan plus 15 procentenheter, ska dessutom fungera som ett påtryckningsmedel för att skatten och avgiften ska betalas i rätt tid (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 332–342). De olika nivåerna på kostnadsräntan har bestämts med utgångspunkt i att räntan har dessa två uppgifter. Syftet med intäktsräntan är att kompensera de skattskyldiga för tillgodohavanden på skattekontot. Avsikten är dock inte att nivån på intäktsräntan ska uppmuntra de skattskyldiga till att löpande ha medel inestående på skattekontot. Retroaktiv ränteberäkning gäller vid omprövning och överklagande och innebär att ränta påförs eller tillgodoförs som om skatten hade blivit rätt från början men med hänsyn till samtliga transaktioner som har inträffat på skattekontot från och med den ursprungliga förfalldagen till och med den nya förfalldagen. Utgångspunkten för en retroaktiv ränteberäkning kan även vara ett i lagen särskilt utpekad datum. Kostnadsränta på preliminär skatt, som har debiterats efter inkomstarets utgång, och slutlig skatt beräknas nämligen från och med den 13 februari året efter beskattningsåret. Det innebär t.ex. att kostnadsränta på slutlig skatt beräknas som om den slutliga skatten hade debiterats den 13 februari med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot mellan nämnda datum och förfalldagen för den slutliga skatten (prop. 2010/11:165 s. 535).

Skälet till att kostnadsränta på underskott av slutlig skatt ska beräknas för tid före förfalldagen, dvs. redan från och med den 13 februari året efter beskattningsåret, är systemet med preliminär skatt. Det är en grundläggande princip att preliminär skatt ska betalas med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Skatt ska alltså betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande. Bestämmelserna om preliminär skatt är schablonmässiga och förutsätter att de skattskyldiga bidrar till att den preliminära skatten kommer så nära den slutliga som möjligt. Att kostnadsränta utgår redan innan den slutliga skatten har förfallit till betalning kan ses som ett sätt att förmå de skattskyldiga att betala skatten i rätt tid, dvs. i anslutning till inkomsternas förvärvande eller i vart fall inte senare än då det står klart att den slutliga skatten kommer att överstiga den preliminära. Preliminär skatt ska betalas löpande under inkomståret och ett underskott av slutlig skatt är därför hänförligt till hela inkomståret. Lagstiftaren ansåg dock att administrativa skäl talade emot att ta ut kostnadsränta redan under beskattningsåret. I stället borde utgångspunkten vara att kostnadsränta ska utgå från och med den dag då den skattskyldige har möjlighet att beräkna sin slutliga skatt och bedöma hur stor inbetalning till skattekontot som krävs för att undvika slutlig skatt att betala. Detta är bakgrunden till att ränteberäkningen knöts till förfalldagen den 12 februari året efter beskattningsåret. Räntan beräknas, som redan har nämnts, från och med den 13 februari året efter beskattningsåret, dvs. från och med dagen efter den då det hade uppstått

ett underskott på skattekontot om skatten hade debiterats på skattekontot den 12 februari (ovan prop. s. 536–537).

Kostnadsränta på tilläggsskatt

De skäl som motiverar kostnadsränta på slutlig skatt är tillämpliga även när det gäller tilläggsskatt. Tilläggsskatt kompletteras visserligen inte av systemet med preliminär skatt. Syftet bakom tilläggsskatten är dock att åstadkomma en effektiv minimibeskattnings av multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner för att förhindra multinationella företag från att flytta vinster till jurisdiktioner utan eller med mycket låg beskattning. Skatt ska som utgångspunkt betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande, eller i vart fall inte senare än då det står klart att tilläggsskatt kommer att fastställas.

På motsvarande sätt som gäller för slutlig skatt bör kostnadsräntan utgå från och med den dag då den skattskyldige har möjlighet att beräkna om och i så fall hur mycket tilläggsskatt som denne ska betala.

Tilläggsskatterapport ska enligt förslaget lämnas in senast 15 månader efter utgången av beskattningsåret. Vid denna tidpunkt har den skattskyldige kännedom om tilläggsskatt ska betalas och med vilket belopp. Det är därför rimligt att kostnadsränta beräknas från denna tidpunkt. För en koncerns så kallade övergångsår, dvs. det första beskattningsår som lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på en koncern, ska dock tilläggsskatterapporten lämnas in senast 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten gäller. Bestämmelsen motsvarar artikel 47 i minimibeskattningsdirektivet och föreslås införas i 33 c kap. 13 § SFL (avsnitt 6.1). Även om den skattskyldige för ett sådant år har en viss förlängd tid för att upprätta och lämna in en tilläggsskatterapport får det antas att uppgifterna finns tillgängliga för den skattskyldige i sådan utsträckning att skatten kan bedömas och beräknas. Det bör därför inte föreslås en särskild hantering av kostnadsränta för ett sådant övergångsår.

I syfte att underlätta hanteringen för såväl skattskyldiga som Skatteverket bör dag i månaden överensstämma med vad som gäller för slutlig skatt, dvs. den 13 i månaden.

Kostnadsränta beräknas från och med den föreslagna dagen oavsett om skatten påförs genom ett grundbeslut, omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Kostnadsränta på nationell tilläggsskatt

I den tilläggsskatterapport som ska lämnas in 15 månader efter beskattningsårets utgång ska uppgifter redovisas som gör att nationell tilläggsskatt kan bedömas och beräknas. Vid denna tidpunkt känner den skattskyldige därför till om nationell tilläggsskatt ska betalas. Som anges i avsnitt 6.4.4 föreslås att ett särskilt skattekonto ska upprättas för registrering och betalning av denna skatt. Ett sådant skattekonto registreras som huvudregel i samband med att ett beslut om nationell tilläggsskatt meddelas, om den skattskyldige inte tidigare har varit ansvarig för sådan skatt. Det finns således inte före denna dag något skattekonto för den skattskyldige att betala in beloppet som ska betalas och som kommer ligga till grund för räntebereäkningen på detta skattekonto. Det är därför inte rimligt att kräva kostnadsränta för tiden innan det att detta skattekonto har

upprättats. Kostnadsränta ska därför beräknas från och med dagen efter beslutet om nationell tilläggsskatt. Kostnadsränta ska i dessa fall beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot efter en räntesats som motsvarar basräntan till och med den dag betalning senast ska finnas på skattekontot (65 kap. 2–4 §§ SFL), s.k. låg kostnadsränta. Det är således inte fråga om beräkning av s.k. hög kostnadsränta som påförs vid sen betalning (65 kap. 13 § SFL). Det är vidare först vid avstämningen efter att den nationella tilläggsskatten förfallit till betalning som eventuell kostnadsränta påförs på skattekontot. Syftet med den låga kostnadsräntan är att fungera som en kreditavgift och motsvara statens upplåningskostnad för den tid som det funnits ett underskott på skattekontot, det är därför rimligt att beräkna en låg kostnadsränta från och med dagen efter beslutet om nationell tilläggsskatt.

Om nationell tilläggsskatt påförs genom ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, så framgår det av huvudregeln i 65 kap. 8 § SFL att kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då betalning senast ska ske. Eftersom kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beslutet om nationell tilläggsskatt bör även kostnadsränta vid en retroaktiv ränteberäkning utgå från denna tidpunkt av samma skäl som gör sig gällande för beräkningen av kostnadsräntan vid det ursprungliga beslutet.

Intäktsränta

Ränta ska enligt 65 kap. 2 § SFL beräknas dagligen på skattekontots saldo. Ränta som ska påföras (kostnadsränta) ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och ränta som ska tillgodoräknas (intäktsränta) ska beräknas när kontot visar ett överskott. Huvudregeln innebär att om det finns ett överskott på skattekontot ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då en inbetalning tillgodoräknats på skattekontot, eller ett belopp annars tillgodoräknats, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka och skattekontot inte längre uppvisar ett överskott. När det är fråga om skatt som ska tillgodoräknas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas intäktsränta enligt 65 kap. 16 § första stycket SFL från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot. Från och med denna dag beräknas eventuell intäktsränta på skattekontots saldo enligt ovan.

I fråga om tilläggsskatt föreslås dock att kostnadsränta beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret. För det fall tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, bör intäktsränta därför beräknas från samma dag som kostnadsräntan, dvs. från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret eftersom beloppet ska ligga till grund för retroaktiv ränteberäkning på skattekontot avseende denna tid fram till och med dagen för tillgodoförandet.

När det gäller nationell tilläggsskatt föreslås att kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beslutet om nationell tilläggsskatt. Om nationell tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller beslut av domstol, ska intäktsränta därför beräknas från och med dagen efter beslutet om nationell tilläggsskatt eftersom beloppet ska ligga till

grund för retroaktiv ränteberäkning på skattekontot avseende denna tid fram till och med dagen för tillgodoförandet. Med beslut om nationell tilläggsskatt avses det ursprungliga beslutet varigenom nationell tilläggsskatt påförts.

Intäktsränta beräknas till och med den dag då tillgodoräknandet registreras på skattekontot.

Befrielse från kostnadsränta

Av 65 kap. 15 § SFL framgår att om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket besluta om befrielse från kostnadsränta.

Bestämmelsen om befrielse från kostnadsränta vid synnerliga skäl bör tillämpas även i fråga om belopp som avser tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Med hänsyn till de tidsfrister som kan bli aktuella för handläggning av ärende om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt kan det uppstå situationer där kostnadsräntan i vissa fall uppgår till ett belopp som inte står i rimlig proportion. Det finns inte något behov av ändring för att bestämmelsen om befrielse från kostnadsränta ska kunna tillämpas även i fråga om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför att 65 kap. 6 a, 6 b, 12, 16 a och 16 b §§ SFL införs och att 65 kap. 1 och 18 §§ SFL ändras.

6.4.6 Indrivning

Promemorians bedömning: Skatteförfarandelagens bestämmelser om indrivning är tillämpliga för fordringar som avser tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt.

Skälen för bedömningen: Tilläggsskatt ska registreras på ett skattekonto enligt 61 kap. 1 § SFL. Nationell tilläggsskatt föreslås registreras på ett särskilt skattekonto jämte det skattekonto där Skatteverket registrerar andra skatter och avgifter, se avsnitt 6.4.4. Det förhållandet påverkar inte att övriga bestämmelser som reglerar skattekontot är tillämpliga på fordringar som hanteras på ett särskilt skattekonto.

I 70 kap. SFL finns bestämmelser om förutsättningar för Skatteverket att lämna en obetald fordran till Kronofogdemyndigheten för indrivning, när en fordran ska återtas m.m. Skatteförfarandelagens bestämmelser om indrivning bör gälla även för fordringar som avser tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Att beloppen registreras på skilda skattekonton påverkar inte att bestämmelserna om indrivningen i 70 kap. SFL är tillämpliga men det innebär att det belopp som restförs från det skattekonto där betalning av nationell tilläggsskatt registrerats inte avser andra skatter och avgifter. Det saknas därför behov av kompletterande bestämmelser.

6.5 Anstånd med betalning av skatt eller avgift

Promemorians förslag: Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av rapportavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat beslutet om rapportavgift eller beslutet i den fråga som har föranlett rapportavgiften. Anståndet ska inte villkoras av att säkerhet ställs för avgiftens betalning.

Promemorians bedömning: Anstånd med betalning av tilläggsskatt bör kunna beviljas, återkallas och sättas ned i enlighet med befintliga bestämmelser.

Skälen för förslaget och bedömningen: I 63 kap. SFL finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter. Anstånd med betalning av skatt eller avgift beviljas som huvudregel efter ansökan (63 kap. 2 § SFL). Anstånd kan t.ex. enligt 4 och 5 §§ beviljas om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas (ändringsanstånd) och om den betalningsskyldige har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för eller annars framstå som oskäligt (anstånd för att undvika betydande skada).

I 63 kap. 7 och 7 a §§ SFL finns bestämmelser om anstånd med att betala vissa särskilda avgifter. Förutsättningarna för att få anstånd med att betala skattetillägg och andra särskilda avgifter är generösare än de som normalt gäller vid omprövning och överklagande. Det är tillräckligt att den skatt- eller avgiftsskyldige begär omprövning av eller överklagar beslutet om särskild avgift eller beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget eller återkallelseavgiften och samtidigt begär anstånd. Det anförda gäller för de särskilda avgifter som specifikt anges i bestämmelsen.

Motsvarande ordning bör gälla för den av utredningen föreslagna nya sanktionsavgiften rapportavgift (avsnitt 11.13.5 i delbetänkandet). Rapportavgiften är en sanktion för det fall att tilläggsskatterapporten innehåller fel eller brister och syftar till att på ett effektivt sätt motverka skatteundandraganden (avsnitt 11.13.3 och 11.13.5 i delbetänkandet). På motsvarande sätt som gäller för andra särskilda avgifter bör automatiskt anstånd med betalning av rapportavgift beviljas om den avgiftsskyldige har begärt omprövning av eller överklagat beslutet om rapportavgift eller beslutet i den fråga som har föranlett rapportavgiften. Anståndet bör inte heller, på motsvarande sätt som gäller för andra särskilda avgifter, villkoras med säkerhet. 63 kap. 7 och 8 §§ SFL bör därför ändras för att ordningen även ska omfatta rapportavgift.

Övriga bestämmelser om anstånd, såsom att anstånd beviljas med skäligt belopp (63 kap. 16 § SFL) och att anståndet får ändras eller villkoras vid ändrade förhållanden (63 kap. 22 § SFL) bör tillämpas även för tilläggsskatt. Det saknas behov av kompletterande bestämmelser i denna del.

Lagförslag

Förslaget medför att 63 kap. 1, 7 och 8 §§ SFL ändras.

6.6 Övriga bestämmelser

Promemorians förslag: Definition av koncernenhet och bestämmelser om beskattningsår ska regleras i skatteförfarandelagen. Bestämmelser om innehållsförteckning ska inkludera de nya bestämmelserna som införs.

Skälen för förslaget

Innehållsbestämmelser m.m.

Mot bakgrund av promemorians förslag i avsnitt 6.1, att förfarandet för den nya skatten bör regleras i skatteförfarandelagen, finns behov av följdändringar i den lagen. Bestämmelser om innehåll i 1 kap. SFL om lagens innehåll behöver uppdateras med anledning av förslaget om fyra nya kapitel. Bestämmelser om innehåll i 49 kap. 1 §, 52 kap. 1 § och 59 kap. 1 § SFL bör uppdateras med anledning av promemorians förslag att förfarandet bör regleras i skatteförfarandelagen. Det behövs också vissa ytterligare bestämmelser för att komplettera förfarandet.

Definition av begreppet koncernenhet

I 3 kap. SFL finns definition och förklaringar. De definitioner och förklaringar som har betydelse för tillämpningen av flera bestämmelser på olika ställen i skatteförfarandelagen finns i detta kapitel. Definitioner och förklaringar som är hårdare knutna till ett visst kapitel placeras i stället i det kapitlet. För att det ska vara lätt att hitta även en sådan definition eller förklaring finns i 3 kap. 1 § SFL en lista som hänvisar till rätt paragraf (prop. 2010/11:165 s. 699).

Med införandet av den nya tilläggsskatten tillkommer ett begrepp som är centralt och som inte tidigare förekommer i skatteförfarandelagen. Det är begreppet koncernenhet. Koncernenhet definieras i minimibeskattningsdirektivet som a) en enhet som ingår i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern, och b) varje fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en sådan multinationell koncern som avses i led a (artikel 3.2).

Förslag till definition av begreppet koncernenhet har lämnats av utredningen i delbetänkandet, se 2 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt. Med promemorians förslag att förfarandet ska regleras i skatteförfarandelagen kommer begreppet att förekomma i flera kapitel, bl.a. i 5 kap. om uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare, 7 kap. om registrering, 32 a kap. om tilläggsskattedeklaration, 33 c kap. om tilläggsskatterapport, 48 kap. om förseningsavgift, 51 kap. om befrielse från särskilda avgifter, 56 a kap. om beslut och besked om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt och 59 kap. om ansvar för skatter och avgifter. Eftersom begreppet förekommer i ett flertal bestämmelser i olika kapitel bör en definition av begreppet koncernenhet föras in i 3 kap. SFL.

Med utredningens förslag kommer begreppet att definieras i lagen om tilläggsskatt. Definitionen innehåller även andra begrepp som definieras i lagen om tilläggsskatt. Begreppen enhet, koncern, fast driftställe, huvudenhet, moderföretag och stat är en del av begreppet koncernenhet och de definieras också i lagen om tilläggsskatt. Mot denna bakgrund bör

definitionen i skatteförfarandelagen hänvisa till definitionen i lagen om tilläggsskatt för att få motsvarande innebörd som i den lagen.

Beskattningsår

I minimibeskattningsdirektivet utgår bestämmelserna och beräkningarna för tilläggsskatt från räkenskapsår. Med räkenskapsår avses den redovisningsperiod för vilken den yttersta moderenheten i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern upprättar sin koncernredovisning eller, om den yttersta moderenheten inte upprättar koncernredovisning, kalenderåret (artikel 3.7 minimibeskattningsdirektivet). Motsvarande definition har utredningen i delbetänkandet föreslagit ska införas i 2 kap. 22 § lagen om tilläggsskatt.

Inom förfarandet utgår tillämpning av bestämmelserna i stället från beskattningsår. Utredningen har i delbetänkandet föreslagit en definition av begreppet beskattningsår i 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt med innebörden att med beskattningsår avses det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår.

I 3 kap. 4 § SFL finns en uppställning av vilken framgår vad som avses med beskattningsår för olika skatter och avgifter som regleras i separata skattelagar. Beskattningsår har betydelse för bl.a. när skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska lämnas, när beslut om skatt ska fattas, beräkning av ränta och tidpunkt för begäran om omprövning m.m. Mot bakgrund av promemorians förslag att förfarandet för den nya skatten ska regleras i skatteförfarandelagen behöver 3 kap. 4 § SFL kompletteras med vad som avses med beskattningsår för skatt enligt lagen om tilläggsskatt. I uppställningen bör en hänvisning göras till definitionen av beskattningsår i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför att 3 kap. 11 a § och 33 c kap. 1 § SFL införs och att 1 kap. 1 §, 3 kap. 1, 4 och 17 §§, 49 kap. 1 §, 52 kap. 1 § och 59 kap. 1 § SFL ändras.

7 Förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt

Promemorians förslag: Förhandsbesked ska kunna lämnas i frågor som avser tilläggsskatt. En sådan ansökan av en enskild ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då tilläggsskatterapporten senast ska lämnas. För ett förhandsbesked rörande en fråga om tilläggsskatt får Skatterättsnämnden ta ut en avgift.

Skälen för förslaget: Ett företag eller en privatperson kan ansöka om förhandsbesked i skattefrågor och på så sätt få ett rättsligt bindande besked om de skatterättsliga konsekvenserna av en transaktion. Även det allmänna ombudet hos Skatteverket får ansöka om förhandsbesked. Bestämmelser om förhandsbesked finns i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

Den föreslagna tilläggsskatten är ett regelverk som saknar tidigare motsvarighet i svensk rätt. Tilläggsskatt skiljer sig från inkomstskatt bl.a. genom att det inte finns 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. Den nya lagen gäller endast för juridiska personer som är en del av en sådan koncern vars intäkter uppgår till den i lagen angivna beloppsgränsen. Det kan vara fråga om stora belopp. Mot denna bakgrund och med särskilt beaktande av regelverkets komplexitet, finns ur ett rättssäkerhetsperspektiv goda skäl för att låta Skatterättsnämnden pröva frågor om förhandsbesked avseende tilläggsskatt. Det bör därför införas en möjlighet för den skattskyldige att kunna ansöka om förhandsbesked om skatt enligt lagen om tilläggsskatt.

När det gäller frågan om vilken tid ansökan om förhandsbesked ska ha kommit in anges i 9 § första stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor att en enskilds ansökan rörande t.ex. skatt eller avgift som avses i inkomstskattelagen ska ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser. Motsvarande tidsfrist bör gälla även vid en enskilds ansökan om skatt enligt lagen om tilläggsskatt. I delbetänkandet föreslås att deklaration endast ska lämnas om koncernenheten ska betala tilläggsskatt enligt uppgifterna i den tilläggsskatterapport som lämnas av enheten eller annan. Tidsfristen bör därför utgå från den dag då tilläggs-skatterapport senast ska lämnas till ledning för det beslut om tilläggsskatt som frågan avser.

I 17 § lagen om förhandsbesked anges att Skatterättsnämnden för vissa frågor får ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar. Möjligheten att ta ut avgift bör gälla även frågor som avser skatt enligt lagen om tilläggsskatt. Ett tillägg till 17 § lagen om förhandsbesked föreslås därför med denna innebörd.

Lagförslag

Förslaget innebär att 1, 9 och 17 §§ lagen om förhandsbesked i skattefrågor ändras.

8 Personuppgiftsbehandling

Promemorians bedömning: Den behandling av personuppgifter som förslaget ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den befintliga regleringen är tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket med anledning av förslaget.

Skälen för bedömningen: I denna promemoria föreslås vissa kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6). Utredningen, som ligger till grund för delbetänkandet, har till uppdrag att implementera minimibeskattningsdirektivet. Syftet med direktivet är att genomföra de modellregler

avseende en global minimibesättning för multinationella koncerner i unionen som arbetats fram inom ramen för det inkluderande ramverket, som antogs den 14 december 2021. Därtill innehåller direktivet motsvarande regler för storskaliga nationella koncerner. 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.

I delbetänkandet föreslås bestämmelser om en tilläggsskatt i en särskild lag och som bygger på direktivet. Delbetänkandet omfattar inte samtliga artiklar i direktivet och de kompletteringar som därefter har kommit från det inkluderande ramverket. För att direktivet ska anses ha genomförts i sin helhet behöver lagen om tilläggsskatt därför kompletteras genom denna promemoria, bl.a. avseende valutaregler och en tillfällig safe harbour-regel (avsnitt 5).

Vad avser förfarandet föreslås, till skillnad från utredningens förslag, att detta ska regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244). I avsnitt 6.1 föreslås att det i lagen om tilläggsskatt ska tas in en upplysningsbestämmelse om att skatteförfarandelagen gäller i fråga om förfarandet. Vidare lämnas förslag om att de i delbetänkandet förslagna förfarandebestämmelserna förs in i skatteförfarandelagen, i syfte att inordna regleringen i befintlig systematik. Därutöver kompletteras förfarandebestämmelserna med vissa bestämmelser, bl.a. om uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet i vissa fall, beslut om nationell tilläggsskatt, betalning av skatt, ränta, anstånd, preskription av skattefördran som avser nationell tilläggsskatt och förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt.

Reglerna om den föreslagna tilläggsskatten är speciella i vissa hänseenden, bl.a. när det gäller tilläggsskattedeklarationen och tilläggsskatterapporten och vilka uppgifter dessa ska innehålla. När det gäller utredning och kontroll, tvångsåtgärder, hantering av särskilda avgifter, betalning och återbetalning av skatt, omprövning och överklagande samt verkställighet är föreslagna regler i stort sett överensstämmande med befintliga regler i skatteförfarandelagen. Skatteförfarandelagens bestämmelser, kompletterade med vissa bestämmelser, innebär bl.a. att den skattskyldige åläggs en uppgifts- och dokumentationsskyldighet och att Skatteverket har möjlighet att kontrollera att detta fullgörs. De uppgifter den skattskyldige lämnar i en tilläggsskattedeklaration, tilläggsskatterapport eller på begäran av Skatteverket t.ex. vid en utredning, kommer således att behandlas av Skatteverket i beskattningsdatabasen.

När det gäller uppgifter i en tilläggsskattedeklaration och i en tilläggsskatterapport, kommer dessa i stort att avse juridiska personer. Det kan t.ex. finnas uppgifter om fysiska personer som är ägare i en företagsstruktur eller som är företrädare för en koncernenhet. De uppgifter som med anledning av förslagen kommer att behandlas hos Skatteverket kan därmed i vissa fall inkludera personuppgifter.

Den personuppgiftsbehandling som förslaget kan ge upphov till i beskattningsdatabasen omfattas av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria

flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning.

EU:s dataskyddsförordning är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsstater. Förordningen utgör den generella regleringen av personuppgiftsbehandling inom EU. För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten gäller även lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som innehåller bestämmelser som kompletterar EU:s dataskyddsförordning. Vissa av bestämmelserna i lagen gäller även vid behandling av uppgifter om juridiska personer (1 kap. 1 § andra stycket).

Den rättsliga grunden för behandlingen hos Skatteverket är i första hand att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning på det sätt som anges i artikel 6.1 e i EU:s dataskyddsförordning. Den aktuella grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen. Den rättsliga grunden är fastställd i förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket, skatteförfarandelagen och i lagen om tilläggsskatt. De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning.

Enligt 1 kap. 4 § 1 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får uppgifter behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter. Av 1 kap. 4 § 4 samma lag framgår att uppgifter också får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet. Av 2 kap. 2 § framgår vidare att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. I 2 kap. 3 § finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Dessa bestämmelser kompletteras av bl.a. 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Den behandling av uppgifter i beskattningsdatabasen som förslagen i denna promemoria ger upphov till hos Skatteverket är tillåten enligt de angivna bestämmelserna.

Personuppgiftsbehandlingen bedöms proportionerlig i förhållande till det eventuella integritetsintrång förslaget medför.

Sammanfattningsvis bedöms att den personuppgiftsbehandling som förslaget ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet bedöms vara tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket med anledning av förslaget. Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

Såvitt avser personuppgiftsbehandlingen ska, avslutningsvis, framhållas att det inte framgår av direktivet, modellreglerna eller kommentaren till modellreglerna hur informationsutbytesavtalen är tänkta att se ut. I kommentaren anges dock att det inom ramen för implementeringsnätverket kommer att tas fram mallar för sådana avtal. I avsnitt 12.3 i delbetänkandet görs därför bedömningen att det kommer att finnas ett behov av att reglera informationsutbytet på liknande sätt som skett i exempelvis lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-

rapporter på skatteområdet och lagen (2022:1682) om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar. Det kommer därför behöva utredas och övervägas om lagen om tilläggsskatt eller kommande regler om informationsutbyte föranleder behov av författningsändringar och det kan därför finnas anledning att återkomma i frågan.

9 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2024.

Bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023. Bestämmelserna om den tillfälliga safe harbour-regeln ska dock endast tillämpas för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027 och som inte avslutas efter den 30 juni 2028.

Skälen för förslaget: Enligt artikel 56 ska medlemsstaterna införa minimibeskattningsdirektivet senast den 31 december 2023 och bestämmelserna i direktivet ska tillämpas för räkenskapsår från och med detta datum. I likhet med vad som föreslås i delbetänkandet bör de föreslagna kompletterande reglerna till lagen om tilläggsskatt och skatteförfarandelagen därför lämpligen träda i kraft den 1 januari 2024. Bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt bör tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

När det gäller den tillfälliga safe harbour-regeln (avsnitt 5.7) så ska den endast gälla under tre år. Därför föreslås att bestämmelserna i 8 kap. endast ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. Räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028 omfattas inte av den tillfälliga safe-harbour regeln.

10 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

10.1 En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor överlämnade den 7 februari 2023 delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) till regeringen. Utredningens

uppdrag var att implementera 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 (minimibeskattningsdirektivet) i svensk rätt. Utredningen föreslår att direktivets regler tas in i en särskild lag – lagen om tilläggsskatt. De mest centrala delarna av bestämmelserna handlar om hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas och vem som ska betala tilläggsskatten. Det finns också bl.a. regler om vilken information som ska lämnas, vilket har stor betydelse för koncernernas kostnader.

Lagen omfattar koncernenheter vars årliga intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det år som prövas. Den svenska lagen ska tillämpas på de koncernenheter som hör hemma i Sverige. Lagens regler ska även tillämpas på alla koncernenheter som ingår i en koncern som omfattas av regelverket, om det finns en svensk koncernenhet i koncernen. Utredningen bedömer att 124 svenska moderföretag berörs av reglerna samt att reglerna kan påverka ytterligare 12 000 svenska koncernenheter i såväl svenska som utländska koncerner.

Utredningen gör bedömningen att implementeringen av direktivet kommer att öka skatteintäkterna med 520 miljoner kronor per år. Den offentligfinansiella effekten har beräknats i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Ett centralt antagande i beräkningen är att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av de ändrade reglerna: den offentligfinansiella effekten är således statisk i detta avseende. Utöver den statiska effekten kan direktivet även komma att påverka de svenska skatteintäkterna på andra sätt, om koncerner väljer att flytta hem vinster och verksamhet till Sverige när skillnaden mellan skattesatser i olika delar av världen minskar. Omfattningen på en sådan effekt kvantifieras inte i delbetänkandet. Vidare bedömer utredningen att en nationell tilläggsskatt sannolikt kommer att ge mycket begränsade skatteintäkter. Utredningen gör bedömningen att enheter som hör hemma i Sverige endast i undantagsfall kommer att vara lågbeskattade.

10.2 Syfte och alternativa lösningar

Utredningen har av tidsskäl inte kunnat lämna förslag i alla delar. Denna promemoria innehåller därför förslag som kompletterar delbetänkandet (avsnitt 4). Förslagen avser de artiklar i minimibeskattningsdirektivet som inte har behandlats i delbetänkandet samt vissa kompletteringar till regelverket som har arbetats fram inom ramen för OECD:s inkluderande ramverk, såsom en tillfällig safe harbour-regel.

Sverige är som medlem i EU skyldigt att införa regler om minimibeskattnings i enlighet med direktivet. För att direktivet ska kunna genomföras i sin helhet behöver lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner kompletteras med de återstående artiklarna enligt förslaget i promemorian. Något alternativt tillvägagångssätt har inte ansetts vara aktuellt.

Promemorian innehåller flera förslag, men konsekvensanalysen behandlar i huvudsak förslaget om att införa en tillfällig s.k. safe harbour-

regel (avsnitt 5.7). Detta är en förenklingsregel som möjliggör att undanta vissa koncerner från tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt. Safe harbour-regeln innebär omfattande lättnader för koncernerna och bedöms minska de administrativa kostnaderna för företagen betydligt. Om förslaget inte genomförs uteblir denna lättnad för företagen.

För att direktivet ska fungera på avsett sätt krävs regler om hur skatt som tas ut enligt CFC-regler ska fördelas mellan koncernenheter. Promemorian innehåller därför förslag om hur medräknade skatter som tas ut enligt CFC-regler ska fördelas mellan ägarenheter och kontrollerade utländska bolag samt om behandling av passiva intäkter vid fördelningen (avsnitt 5.3). När det gäller CFC-beskattning är tillgången till relevant data i det närmaste obefintlig. I Skatteverkets register saknas uppgifter om när ägare till företag blir föremål för CFC-beskattning och det saknas möjligheter att ta fram statistik över omfattningen på ägande av företag där omständigheterna är sådana att CFC-beskattning kan bli aktuell. Det är således inte möjligt att analysera konsekvenserna av förslagen som rör CFC-reglerna. CFC-reglerna har delvis samma syfte som direktivet: att göra det olönsamt att skapa företagsstrukturer som har som mål att redovisa vinster i länder med låg eller ingen beskattning. Förslagen om anpassning till CFC-reglerna har således ingen offentligfinansiell effekt utan syftar istället till att upprätthålla synsättet att skattenivån ska bedömas för varje land separat.

Promemorian innehåller vidare förslag om hur beloppsangivelserna i lagen ska räknas om till svenska kronor för koncerner eller koncernenheter som inte har euro som rapporteringsvaluta samt vilken växelkurs som ska användas vid omräkningen (avsnitt 5.1). Konsekvensanalysen i delbetänkandet baseras på de land-för-land-rapporter som lämnades in 2016–2020. Dessa avser koncerner vars sammanlagda intäkter uppgick till minst 7 miljarder kronor. Förslagen om beloppsangivelser och växelkurser i promemorian innebär att gränsbeloppet för 2023 kommer att ligga över detta belopp: det kommer uppgå till drygt 8 miljarder kronor (den genomsnittliga växelkursen mellan svenska kronor och euro i december 2022 var enligt statistik från ECB 10,99 kronor). Det högre gränsbeloppet kan således innebära att färre koncerner omfattas av regelverket än vad som antas i delbetänkandet. Slutsatserna i konsekvensanalysen i såväl delbetänkandet som i denna promemoria utgörs av en sammanvägd bedömning av flera kvantitativa och kvalitativa underlag. Den omständighet att de föreslagna bestämmelserna om beloppsangivelserna kan innebära att färre koncerner kan komma att omfattas av regelverket 2023 kan motverkas av andra faktorer. I den utsträckning koncernernas omsättning har ökat sedan 2020 kan t.ex. fler koncerner omfattas i dag. I delbetänkandet framhålls att den offentligfinansiella effekten av implementeringen av direktivet är osäker. Mot bakgrund av detta är bedömningen i denna promemoria att det inte finns några skäl att justera utredningens bedömning av den offentligfinansiella effekten till följd av förslagen om beloppsangivelser och växelkurser.

Direktivet är ett resultat av ett internationellt samarbete som har pågått under flera år. Många svenska företag har följt arbetet noggrant. Eftersom förslagen är komplicerade kan det dock inte uteslutas att det finns ett behov av speciella informationsinsatser, där information om förslagen i denna

promemoria bör ingå. Skatteverket förutsätts vidta lämpliga informationsinsatser.

10.3 Offentligfinansiella effekter

Som framgår i avsnitt 10.2 innehåller promemorian flera förslag, men konsekvensanalysen behandlar förslaget om att införa en tillfällig safe harbour-regel.

Förslaget om införandet av en tillfällig safe harbour-regel påverkar inte reglerna om när inkomster från en enhet är lågbeskattade och ett tilläggsskattebelopp ska hänföras till en koncernenhet. Förslaget har således ingen offentligfinansiell effekt.

Övriga förslag i promemorian bedöms inte heller ge upphov till någon offentligfinansiell effekt.

10.4 Effekter för företagen

10.4.1 Berörda företag

Implementeringen av minimibeskattningsdirektivet kommer initialt att leda till betydande kostnader för företagen. I delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner gör utredningen en bedömning av hur stora dessa kostnader kan komma att bli. Utredningens förslag inkluderar inte någon safe harbour-regel. Utredningen framhåller att kostnadsberäkningarna är osäkra, bl.a. eftersom flera delar i regelverket är ovanliga i en svensk kontext. Den rapportering som ska ske enligt direktivet kräver t.ex. en högre grad av samordning inom koncerner än vad som normalt sker i dag och den omständighet att information från flera länder ska sammanställas och rapporteras är en komplicerande faktor.

Utredningen bedömer att 124 svenska koncerner kommer att beröras av lagen om tilläggsskatt. Hur mycket information som ska sammanställas och rapporteras inom ramen för regelverket beror i stor utsträckning på hur många enheter som finns i koncernerna och i hur många länder de är aktiva. De 124 svenska koncernerna bedöms sammanlagt omfatta ca 13 000 enheter: 4 000 i Sverige och 9 000 i utlandet. Beräkningar och även viss rapportering baseras på koncernernas totala aktivitet per land. En koncerns totala verksamhet aggregerad på landnivå kallas i delbetänkandet för "underkoncern". Baserat på land-för-land-rapporter för 2020 är bedömningen i denna promemoria att det sammanlagt finns ca 3 000 underkoncerner bland de berörda koncernerna.

10.4.2 Administrativa kostnader

I delbetänkandet analyseras de administrativa kostnaderna ur flera synvinklar. Först görs en kostnadsberäkning med hjälp av Tillväxtverkets regelräknare. Metoden bygger på en uppskattning av hur lång tid det tar att utföra rapporteringarna inom ramen för regelverket multiplicerat med en uppskattad timlön för den person som lämnar uppgifterna. Med denna

metod bedömer utredningen att de löpande kostnaderna för företagen kommer att öka med mellan 136 och 181 miljoner kronor till följd av förslaget.

Många koncernenheter i svenska koncerner har en begränsad verksamhet i andra länder och det är troligtvis betydligt enklare att samla in information och upprätta tilläggsskatterapporten för dessa enheter. När utredningen låter denna omständighet påverka bedömningen av de administrativa kostnaderna uppgår de till mellan 113 och 158 miljoner kronor.

Det finns skäl att tro att regelräknaren underskattar ökningen av företagens administrativa kostnad, i alla fall initialt. Rapporteringen inom ramen för minimibeskattningsdirektivet är ny och komplex, och samtliga formulär är ännu inte fastställda. Utredningen gör därför ytterligare en kostnadsberäkning som, i stället för att enbart utgå från regelräknaren, bygger på att arbetet med att upprätta och lämna ett företags tilläggsskatterapport sker i samarbete mellan externa konsulter och företagens egna anställda. Denna kostnadsberäkning har gjorts i dialog med företrädare för näringslivet. Med denna metod bedöms företagens administrativa kostnader öka med mellan 580 miljoner kronor och 1 miljard kronor. Justerat för att många koncernenheter i svenska koncerner har en begränsad verksamhet utomlands och att rapporteringen därmed bedöms bli enklare, bedöms kostnaderna till mellan 450 och 800 miljoner kronor.

Utöver kostnaderna i samtliga ovanstående beräkningar tillkommer betydande initiala kostnader för att utbilda personal och ta fram en ändamålsenlig it-struktur.

Förslaget om en tillfällig safe harbour-regel möjliggör att i ett initialt skede undanta vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner från att tillämpareglerna om tilläggsskatt fullt ut. Förslaget är att en koncern inte behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt om den kan visa att den enligt en förenklad beräkning inte är lågbeskattad i en stat, bl.a. med hjälp av uppgifter i land-för-land-rapporten. Syftet är att tillhandahålla ett förenklat förfarande för bedömningen om tilläggsskatt ska betalas och ge de koncerner som omfattas av reglerna tid att anpassa sin interna hantering till de nya reglerna. För att uppnå syftet baseras beräkningarna bl.a. på information i land-för-land-rapporten, som redan är tillgänglig för de berörda koncernerna. Den tillfälliga safe harbour-regeln bedöms minska företagens administrativa kostnader betydligt. Om koncernen behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt eller inte avgörs av om den uppfyller kriterierna för ett eller flera framtagna test. Det första testet är att visa att koncernen har totala intäkter eller total vinst under särskilt fastslagna tröskelvärden (de minimis-test). Det andra testet bygger på att koncernen har en effektiv skattesats som är lika med eller större än särskilt fastslagna procentsatser under den tid då den tillfälliga safe harbour-regeln gäller (ETR-test). Procentsatserna är 15 procent för räkenskapsår som börjar under 2024, 16 procent för räkenskapsår som börjar under 2025 och 17 procent för räkenskapsår som börjar under 2026. Det tredje testet bygger på att koncernen kan visa att denna inte har en vinst enligt koncernens land-för-land-rapport som överstiger ett substansbelopp (routine profits test). Safe harbour-regeln innebär således att koncernerna i förväg kan avgöra i vilka länder de

behöver samla in och rapportera information för sina enheter. Regeln innebär också att koncernerna inte behöver samla in ytterligare information i länder där koncernen uppenbart inte är lågbeskattad. Detta minskar koncernernas administrativa kostnader väsentligt.

Av de 124 koncerner som enligt utredningens beräkningar kommer att omfattas av direktivets regelverk bedöms i denna promemoria ca 20 inte behöva samla in ytterligare information och göra fullständiga beräkningar enligt tilläggsskattereglerna för enheter i något land som de bedriver verksamhet i. Cirka 90 stycken koncerner bedöms behöva samla in och rapportera information för enheter i vissa länder. Eftersom de tack vare safe harbour-regeln inte behöver göra fullständiga beräkningar enligt tilläggsskattereglerna i länder där de inte är lågbeskattade minskar dock rapporteringen betydligt. Utöver multinationella koncerner omfattar minibeskattningsdirektivet även storskaliga nationella koncerner. Eftersom dessa inte är skyldiga att lämna en land-för-land-rapport kan de dock inte tillämpa den föreslagna tillfälliga safe harbour-regeln som föreslås i denna promemoria. Det bör även noteras att det internationella arbetet ännu inte är avslutat och det kan därmed finnas anledning att återkomma med förslag i denna fråga (avsnitt 4). Det finns ett tiotal sådana koncerner. Dessa kommer att behöva lämna in en särskild tilläggsskatterapport men, i likhet med utredningens bedömning bör regelbördan för dessa koncerner vara betydligt lägre än för koncerner med aktivitet i flera länder.

I tabell 10.1 redovisas hur stor andel av enheterna i koncernerna som bedöms omfattas av safe harbour-regeln för olika räkenskapsår. Andelen uppgår till mellan 86 och 88 procent. Skillnaden mellan åren beror på att de fastslagna procentsatserna i ETR-testet skiljer sig åt mellan räkenskapsåren.

Tabell 10.1 Andel av enheterna i de berörda koncernerna som bedöms omfattas av den tillfälliga safe harbour-regel

Procent

	2024	2025	2026
Procentandel	88	87	86

Källa: Egna beräkningar baserat på land-för-land-rapporteringen.

De administrativa kostnaderna för företagen bedöms minska i samma utsträckning som safe harbour-regeln kan tillämpas. I tabell 10.2 finns en sammanställning av bedömningarna av de administrativa kostnaderna för företagen med och utan safe harbour-regeln. I tabellen antas att 87 procent av enheterna i koncernerna omfattas av safe harbour-regeln (ett genomsnitt av andelarna för 2024–2026) och att de administrativa kostnaderna för företagen således uppgår till 13 procent av kostnaderna utan safe harbour-regeln. Utgångspunkten är, liksom i delbetänkandet, att moderföretaget bär hela koncernens kostnad för att sammanställa och upprätta tilläggsskatterapporten.

Tabell 10.2 Bedömning av de administrativa kostnaderna av att implementera minimibeskattningsdirektivet

Miljoner kronor

	Utan safe harbour-regel	Med safe harbour-regel
Regelräknaren, högre scenario	136–181	18–24
Regelräknaren, lägre scenario	113–158	15–21
Konsulter och anställda, högre scenario	580–1 000	75–130
Konsulter och anställda, lägre scenario	450–800	59–104

Källa: En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) samt egna beräkningar.

10.4.3 Branschanalys

I delbetänkandet analyseras branschfördelningen bland de 124 koncerner som omfattas av regelverket (tabell 10.3). De flesta koncerner består av bolag som klassificeras som antingen ”juridik, ekonomi, vetenskap och teknik” eller ”Finansiella tjänster”. Det är vanskligt att analysera branschfördelningen djupare och dela upp den i multinationella koncerner där safe harbour-regeln kan minska den administrativa kostnaden och nationella koncerner. Ett skäl är att koncernerna kan välja att använda SNI-koderna på olika sätt och att det i ett litet statistikunderlag därför kan vara svårt att göra träffsäkra jämförelser. Ett annat skäl är att det med få observationer i respektive kategori finns en betydande risk att röja vilka enskilda koncerner som ingår i dataunderlaget.

Tabell 10.3 Svenska koncerner per sektor 2020

SNI-koder	Bransch	Antal
C&F	Tillverkningsindustri och 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	Juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	43
	Övriga	9
	Totalt	124

Källa: En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6).

Förslaget om en tillfällig safe harbour-regel påverkar företag som ingår i stora koncerner. Enligt utredningen hade de svenska koncernenheterna som omfattas av regelverket 2020 totalt en miljon anställda och omsatte ca 5 000 miljarder kronor. De svenska multinationella koncernerna som berörs hade vidare ca 1,7 miljoner anställda fördelade på 178 länder 2020.

Eftersom direktivet berör multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner behöver inga särskilda hänsyn tas till små företag vid reglernas utformning.

10.4.4 Konkurrens mellan företag

Minimibeskattningsdirektivet i sin helhet förväntas ha en avhållande effekt för företag som kan tänkas använda sig av aggressiva skatteplaneringsstrategier. Det ökar skattekostnaden 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.

Förslaget om en tillfällig safe harbour-regel påverkar inte reglerna om när inkomster från en enhet är lågbeskattade och ett tilläggsskattebelopp ska hänföras till en koncernenhet. Det påverkar således inte den skatt företaget ska betala, men kan minska företagets kostnader väsentligt när den administrativa hanteringen förenklas.

Direktivet berör stora koncerner. Även om dessa i hög grad konkurrerar med andra stora koncerner globalt kan de högre administrativa kostnader som implementeringen för med sig snedvrída konkurrensen mellan stora och små företag. Den tillfälliga safe harbour-regeln minskar denna snedvridning betydligt.

De multinationella koncernerna kan alla tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln och de administrativa kostnaderna minskar i förhållande till den verksamhet de bedriver. Konkurrenssituationen mellan dessa koncerner är således oförändrad. Den omständighet att storskaliga nationella koncerner inte kan tillämpa regeln kan uppfattas som en konkurrensnackdel. I detta sammanhang bör det dock noteras att regelbördan för dessa koncerner sannolikt är betydligt lägre än för koncerner med aktivitet i flera länder. Det är inte heller så att multinationella koncerner som tillämpar en safe harbour-regel kommer att undantas från kravet att upprätta och lämna in tilläggsrapporter, utan regeln innebär en lättnad avseende beräkningar och därmed omfattningen av uppgifter som behöver samlas in. De allra flesta koncerner kommer även med den tillfälliga safe harbour-regeln att behöva samla in och göra fullständiga beräkningar enligt reglerna om tilläggsskatt för vissa länder. Detta begränsar den nackdel de nationella koncernerna har när de inte omfattas av den föreslagna tillfälliga safe harbour-regeln. Därtill är den föreslagna safe harbour-regeln tillfällig och arbete pågår internationellt med att få ett permanent sådan på plats. Det ska dock framhållas att den tillfälliga safe harbour-regeln kommer att ha betydelse som tidigast när den första tilläggsskatterapporten ska lämnas dvs. inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår rapporten avser.

10.5 Effekter för enskilda, den ekonomiska jämställdheten och den ekonomiska fördelningen

Förslaget om en tillfällig safe harbour-regel påverkar inte företagets skattekostnader, men väl andra kostnader i de företag som berörs. Förslaget berör bara indirekt enskilda personer och förväntas inte ha några konsekvenser för enskilda, för den ekonomiska jämställdheten eller för den ekonomiska fördelningen.

10.6 Effekter på sysselsättning

Förslaget om en tillfällig safe harbour-regel påverkar inte företagens skattekostnader eller investeringar. Förslaget förväntas inte ha några effekter på sysselsättningen.

10.7 Effekter för kommuner och regioner

Förslaget om en tillfällig safe harbour-regel bedöms inte ha några effekter på det kommunala självstyret eller kommunernas och regionernas ekonomi. I den mån kommuner och regioner äger bolag kan de dock komma att påverkas av reglerna på samma sätt som andra bolagsägare.

10.8 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Enligt konsekvensanalysen i delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) medför förslagen en ökad administration för Skatteverket. Skatteverket behöver kunna ta emot både tilläggsskatterapporter och tilläggsskattedeclarationer från bolag och förbereda dem för informationsutbyte. Den föreslagna tillfälliga safe harbour-regeln syftar till att tillhandahålla en förenklat förfarande för bedömningen av om tilläggsskatt ska betalas. Det bedöms minska den administrativa bördan för Skatteverket om man jämför med de kostnader om skulle uppkomma de första tre åren om den tillfälliga safe harbour-regeln inte infördes. Även antalet mål som ska prövas i domstol bedöms bli lägre under de första tre åren. För Skatteverket kommer det dock inledningsvis att uppstå vissa kostnader för it-utveckling.

När det gäller förslaget om att ett belopp som avser nationell tilläggsskatt ska registreras på ett särskilt skattekonto innebär även det att Skatteverket får kostnader för it-utveckling. Det förväntas bli fråga om ett mycket begränsat antal ärenden per år vilket innebär att Skatteverkets kostnader blir begränsade. Sammantaget beräknar Skatteverket de engångsvisa kostnaderna till ca 4–7 miljoner kronor.

Kronofogdemyndighetens kostnader bedöms också bli begränsade eftersom endast ett litet antal ärenden avseende nationell tilläggsskatt förväntas lämnas för indrivning varför något nytt medelsslag inte behöver upprättas.

Utgångspunkten är att eventuella tillkommande kostnader till följd av promemorians förslag kan hanteras inom myndigheternas befintliga ekonomiska ramar.

10.9 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av de kompletterande bestämmelserna i denna promemoria bedöms vara förenlig med minimibeskattnings-

direktivet och FEUF. Förslagen går inte utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

11 Författningskommentar

11.1 Förslaget till lag om tilläggsskatt

1 kap.

2 §

Paragrafen ändras i förhållande till utredningens förslag. I paragrafen finns en upplysning om lagens innehåll. Ändringarna består i att benämningen av 8 och 9 kap. ändras och att 10 kap. utgår.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7 och 6.1.

Valuta

20 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag. I paragrafen anges hur lagens beloppsgränser i euro ska hanteras för företag som inte har redovisningen i euro. Genomgående gäller att den genomsnittliga kursen för december året före det år som avses ska användas. Vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta ska istället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

Förfarandet

21 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag. I bestämmelsen anges att skatteförfarandelagen är tillämplig vid uttag av skatt enligt lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

2 kap.

7 §

Paragrafen ändras i förhållande till utredningens förslag. I det nya andra stycket anges att den koncerndefinition som finns i första stycket inte ska få genomslag beträffande koncerndefinitioner i andra lagar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

38 §

Paragrafen ändras i förhållande till utredningens förslag. Hänvisningen till bestämmelserna om tilläggsskatterapport ändras på grund av att bestämmelserna flyttas till skatteförfarandelagen (2011:1244).

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

3 kap.

28 a §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 24.5 i minimibeskattningsdirektivet. I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter på utdelning under räkenskapsåret mellan en utdelande och en mottagande koncernenhet. Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper för utdelning från en annan koncernenhet ska fördelas till denna andra koncernenhet. De skatter som avses här är källskatter och skatter som tas ut på nettoinkomst. All slags utdelning på andelar i den utdelande koncernenheten omfattas av regeln. Det saknar vidare betydelse om utdelningen betraktas som utdelning i mottagarstaten eller enligt moderföretagets redovisningsstandard.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

4 kap.

Vad kapitlet innehåller

1 §

Paragrafen ändras i förhållande till utredningens förslag. I paragrafen anges vilka bestämmelser som finns i kapitlet. Det framgår att vissa tillägg har gjorts i paragrafen. Det gäller bestämmelser om uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet. Ändringen i *andra stycket* föranleds av att förfarandebestämmelser som gäller för val numera finns i kapitel 9.

Tillkommande tilläggsskattebelopp

19 §

Paragrafen ändras i förhållande till utredningens förslag. 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 kompletteras med en ny strecksats om 7 kap. 87–88 §§ om berättigade utdelningssystem.

Övervägandena finns i avsnitt 5.14.

Uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet

29 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag. Paragrafen motsvarar artikel 47.1 i direktivet. Uttrycket *övergångsår* för en stat definieras som det första räkenskapsår under vilket en koncern omfattas av minimiskattedirektivets tillämpningsområde med avseende på den staten.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.

30 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 47.2 i direktivet.

I *första stycket* finns den grundläggande regeln för vilka uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som får föras in i systemet. Alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i denna stat för övergångsåret får beaktas.

Av *andra stycket* följer att de värden som posterna har i redovisningen inte kan användas utan justeringar. Beloppen måste räknas om med den lägre av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. Om en uppskjuten skatteskuld har beräknats utifrån en lokal skattesats på exempelvis 20 procent måste beloppet räknas om utifrån en skattesats på 15 procent. Denna regel har dock ett undantag som gäller uppskjutna skattefordringar som i redovisningen har beräknats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen. Sådana får räknas om enligt minimiskattesatsen om den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

I *tredje stycket* finns en regel som blir tillämplig om redovisningsreglerna förhindrar att ett företag redovisar en uppskjuten skattefordran till hela eller delar av det fulla beloppet. Detta kan exempelvis bli fallet om företaget inte är säkert på att det är möjligt att till fullo utnyttja en förlust som skattemässigt endast får kvittas mot framtida vinster med hänsyn till de begränsningar för detta som kan finnas i olika stater. Regeln innebär att den uppskjutna skattefordringen ändå beaktas till sitt fulla belopp baserad på skattesatsen 15 procent. I 3 kap. 31 § 2 stycket och 34 § 5 p. finns motsvarande bestämmelser för koncerner som redan tillämpar systemet. Både situationen att en fordran över huvud taget inte har redovisats för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda eller har redovisats men till ett lägre belopp än det fulla beloppet omfattas av paragrafens tillämpningsområde.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.

31 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 47.3 i direktivet. Paragrafen innehåller en begränsning avseende de uppskjutna skattefordringar som kan föras in i systemet. Det gäller sådana uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till poster som undantas från beräkningen av det justerade resultatet (enligt 3 kap. förslaget till lag om tilläggsskatt). Som ytterligare krav gäller att den uppskjutna skattefordringen ska ha uppkommit genom en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021 och att förlusten är hänförlig till en post som undantas från beräkningen av det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15

32 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 47.4 i direktivet. I paragrafen finns en bestämmelse som ska förhindra missbruk på så sätt att företagen genom interna transaktioner för in för stora tillgångsvärden i systemet. Regeln gäller koncerninterna försäljningar av andra tillgångar än lager och ska tillämpas på transaktioner som görs efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början. För sådana transaktioner ska anskaffningsvärdet för de förvärvade tillgångarna baseras på den avyttrande koncernenhets

redovisade värde av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för avyttringen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som är hänförliga till sådana tillgångar ska fastställas på grundval av det värdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.15.

6 kap.

11 a §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 12 § första och andra stycket utredningens förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

7 kap.

Vad kapitlet innehåller

1 §

Paragrafen ändras i förhållande till utredningens förslag. I paragrafen anges vilka bestämmelser som finns i kapitlet. Vissa tillägg har gjorts i paragrafen. Det gäller bestämmelser om minoritetsägda koncernenheter, joint ventures, koncernenheter som blir en del av respektive lämnar en koncern, överföring av tillgångar och skulder, kontrollerade utländska bolag och hybridenheter, moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning, koncerner med flera moderföretag och berättigade utdelningsskattesystem.

Minoritetsägda koncernenheter

46 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 31.1 i direktivet. Paragrafen innehåller definitioner av minoritetsägd koncernenhet, minoritetsägd moderenhet, minoritetsägd undergrupp och minoritetsägt dotterbolag.

En minoritetsägd koncernenhet enligt *första stycket* är en enhet som ingår i en koncern och där moderföretagets direkta eller indirekta ägarintresse i enheten är 30 procent eller mindre. Dessa enheter är koncernenheter för att moderföretaget har ett bestämmande inflytande trots det låga ägarintresset.

Om definitionen minoritetsägd moderenhet i *andra stycket* uppfylls av två eller flera moderföretag som ingår i samma ägarkedja så är det endast den moderenhet som befinner sig på högsta nivån i ägarkedjan som ska anses vara den minoritetsägda moderenheten.

Inte alla koncernenheter vars ägarintressen innehas av en minoritetsägd moderenhet betraktas som minoritetsägda dotterbolag och medlemmar i en minoritetsägd undergrupp. De måste dock definieras som minoritetsägda koncernenheter.

Av *tredje stycket* framgår att med minoritetsägd undergrupp avses en minoritetsägd moderenhet och dess minoritetsägda dotterbolag. Dessa undergrupper omfattas av reglerna i 7 kap. 47 § första stycket.

Ett minoritetsägt dotterbolag enligt *fjärde stycket* är en minoritetsägd koncernenhet i vilken det bestämmande inflytandet direkt eller indirekt

innehålls av en minoritetsägd moderenhet. Reglerna omfattar även fasta driftställen om huvudenheten och det fasta driftstället kan definieras som en minoritetsägd koncernenhet.

Dessa definitioner används i 7 kap. 47 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

47 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 31.2 och 3 i direktivet. Det behövs särskilda regler för de minoritetsägda koncernenheterna eftersom moderföretaget kan ha ett antal minoritetsägda koncernenheter som är verksamma i samma stat men med olika grupper av utomstående ägare. Om de olika koncernenheternas inkomster och skatter sammanblandas i beräkningen av den effektiva skattesatsen i staten så skulle en koncernenhets lågbeskattade resultat medföra tilläggsskatt för staten, som till viss del skulle betalas av utomstående ägare till andra koncernenheter.

I paragrafens *första stycke* finns bestämmelser om beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för minoritetsägda undergrupper. Beräkningen ska göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat koncern. Detta innebär att beräkningarna för de minoritetsägda undergrupperna i en stat ska göras separat från resten av koncernenheterna i den staten. En koncern kan således bli tvungen att göra två eller flera beräkningar avseende koncernenheter belägna i en stat, dvs. en för koncernenheter som ingår i den minoritetsägda undergruppen och en för övriga koncernenheter i staten. Detta förändras inte oavsett om en del av ägarintressena innehålls direkt av moderföretaget eller andra moderenheter som inte ingår i den minoritetsägda undergruppen.

Av det *andra stycket* framgår att den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte tillhör en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Denna bestämmelse förhindrar att 70 procent eller mer av koncernenhetens justerade nettovinster och justerade skattekostnader (som i praktiken inte tillhör moderföretaget) blandas med justerade nettovinster och justerade skattekostnader för andra koncernenheter i staten. Detta gäller dock inte för en koncernenhet som är en investeringsenhet. Vad det gäller investeringsenheter ska bestämmelserna i 7 kap. 32–40 §§ lagen om tilläggsskatt (artikel 7.4 och 7.5 i modellreglerna) tillämpas (kommentaren till modellreglerna artikel 5.6.2 punkt 107).

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

Joint ventures

48 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 36.1.a) i direktivet. I paragrafen definieras joint venture.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

49 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 36.1.b) i direktivet. I paragrafen definieras dotterföretag till ett joint venture.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

50 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag. Paragrafen motsvarar artikel 36.2. i direktivet. I paragrafen anges att en moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller ett dotterföretag till ett joint venture ska tillämpa huvudregeln med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för joint venturet eller dotterföretaget till ett joint venture i enlighet med 6 kap. 1–5 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

51 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 36.3. I paragrafen anges att beräkningen av tilläggsskatten för joint venturet och dess dotterföretag (tillsammans joint venture-koncern) ska göras i enlighet med tillämpliga bestämmelser i lagen om tilläggsskatt och som om de vore koncernenheter i en separat koncern och joint venturet var den yttersta moderenheten i den koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

52 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 36.4. I paragrafen anges att den tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen ska minskas med varje moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt enligt 50 § för varje medlem i joint venture-koncernen som ska tas ut enligt 51 §. Det som avses med den tilläggsskatt som ska betalas av joint-venture koncernen är moderenhets andel av tilläggsskatten för joint venture-koncernen. Eventuellt återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln i enlighet med 6 kap. 8 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.

Enheter som ansluter sig till respektive lämnar en koncern

53 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.1 i direktivet. Av paragrafen framgår hur en enhet ska behandlas om den blir eller upphör att vara en del av en koncern. Detta kan ske genom att ägarintressena i enheten överförs från en koncern till en annan t.ex. genom att enheten avyttras. En koncernenhet kan också bli moderföretag i en ny koncern. Koncernenheten ska i bägge fallen behandlas som en koncernenhet som tillhör den nya koncernen vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt, under förutsättning att koncernenheten omfattas av den nya koncernens konsoliderade koncernredovisning. Av dessa bestämmelser framgår således vad som gäller för det räkenskapsår som en enhet lämnar en koncern eller börjar ingå i en koncern (dvs. förvärvsåret). Hur enhetens effektiva skattesats och tilläggsskatt ska beräknas av koncernerna framgår av 54–61 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

54 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.2 i direktivet. I paragrafen anges att under förvärsåret ska den förvärvande en koncernen endast beakta den del av enhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust och medräknade och justerade skatter som inkluderas i moderföretagets den yttersta moderenhetens koncernredovisning. Detta förtydligar att man vid tillämpningen av bestämmelsen förlitar sig på de belopp som återspeglas i de finansiella räkenskaper som används för att förbereda koncernredovisningen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

55 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.3 i direktivet. Av paragrafen framgår att en koncern som förvärvar ett bestämmande inflytande i en enhet ska bortse från effekten av eventuella justeringar i koncernredovisningen som kan hänföras till förvärvet och behandla den förvärvade enhetens tillgångar och skulder som att de har de värden som redovisats omedelbart före förvärvet (dvs. det historiska redovisade värdet). Varje justering av det redovisade värdet vad avser immateriella tillgångar (t.ex. goodwill som beror på förvärvet) ska bortses från när koncernen beräknar inkomsten enligt tilläggsskatte-reglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

56 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.4 i direktivet. I paragrafen anges att beräkningen av enhetens personalkostnader enligt 5 kap. 3 § endast ska inkludera de kostnader som framgår av moderföretagets koncernredovisning under förvärsåret. Personalkostnaderna används för att beräkna substansbeloppet. Substansbeloppet är summan av personalkostnader och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat. Att endast personalkostnaderna som framgår av moderföretagets koncernredovisning under förvärsåret ska beaktas medför att beräkningen av substansbeloppet blir korrekt då det är de kostnaderna som koncernen har haft under förvärsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

57 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.5 i direktivet. Av paragrafen framgår hur beräkningen av beloppet för materiella anläggningstillgångar i enlighet med 5 kap. 4 § ska ske. Detta belopp används för att beräkna substansbeloppet. Substansbeloppet är summan av personalkostnader och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat. Beloppet för materiella anläggningstillgångar ska i tillämpliga fall justeras i förhållande till den tidsperiod under vilken enheten ingick i koncernen under förvärsåret. Om inte värdet skulle justeras skulle de kostnader som uppkommit före förvärvet av enheten beaktas vid den förvärvade koncernens beräkning av substansbeloppet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

58 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.6 i direktivet. Av paragrafen framgår att uppskjutna skattefordringar och skatteskulder för en enhet som överförs mellan koncerner ska beaktas av den förvärvande koncernen på samma sätt och i samma utsträckning som de skulle ha beaktats om den förvärvande koncernen hade kontrollerat den enheten när sådana tillgångar och skulder uppkom.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

59 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.7 i direktivet. Av paragrafen framgår hur en enhets uppskjutna skatteskulder som tidigare har inkluderats i enhetens justerade skattekostnad ska behandlas vid tillämpningen av 3 kap. 35 §. Av 3 kap. 35 § framgår att 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. Enhetens uppskjutna skatteskulder ska behandlas som återförda av den avyttrande koncernen som om de uppkommit i den förvärvande koncernen under förvärvsåret. Detta gäller dock inte för senare minskningar av uppskjutna skatteskulder i enlighet med 3 kap. 35 §. En sådan minskning ska i stället beaktas under det år då beloppet återförs. I den svenska översättningen används ordet ”återbetalas” i stället för ”återförs” för det engelska uttrycket ”recaptured”. Av sammanhanget framgår att bestämmelsen inte syftar på någon återbetalning utan på den återföring som ska göras av en uppskjuten skatt som inte har betalats inom fem år. Därför har ordet ”återförs” använts i stället.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

60 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.8 i direktivet. Paragrafen är en fördelningsregel vad avser tillämpningen av huvudregeln om den förvärvade enheten är ett moderföretag som är skyldigt att tillämpa huvudregeln. Ett exempel är att en moderenhet avyttras till en annan koncern under året och blir en koncernenhet. Moderenheten kan ha hört hemma i en stat där huvudregeln gäller. I ett sådant fall ska huvudregeln tillämpas på moderenhetens andel av tillägsskattebeloppet för de lågbeskattade koncernenheter som fastställts för respektive koncern.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

61 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 34.9 i direktivet. Denna paragraf behandlar undantag från 54–60 §§. Under vissa särskilt angivna förutsättningar ska förvärv eller avyttring av andelar som innebär att det bestämmande inflytandet över en enhet övergår (andelsöverlåtelse) behandlas som förvärv eller avyttring av

enhetens tillgångar och skulder (inkrånsoverlåtelse). I ett sådant fall kan bestämmelserna i 62–67 §§ bli tillämpliga.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

Överföring av tillgångar och skulder

62 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 35.1.a i direktivet. I paragrafen definieras en omorganisering och vilka villkor som måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en omorganisering.

Definitionen omorganisering är bred och det är situationer som omfattar överföring av tillgångar och skulder vid en ombildning eller liknande transaktion. De villkor som måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en omorganisation är att ersättningen för överföringen till den avyttrande koncernen ska utgöras av egetkapitalandelar, dvs. aktier i den förvärvande enheten eller koncernen. I lagtexten har uttrycket egetkapitalinstrument valts istället för uttrycket egetkapitalandelar i direktivet. Om en emission av egetkapitalinstrument inte skulle ha någon ekonomisk betydelse behöver ingen ersättning lämnas. Det finns även krav på att den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust på tillgångarna inte ska beskattas. Vidare ska den förvärvande koncernenheten beräkna den beskattningsbara inkomsten efter avyttringen eller förvärvet med hjälp av den avyttrande enhetens skattemässiga värde för tillgångarna med viss justering. Det ska således vara fråga om s.k. skattemässig kontinuitet som innebär att beskattningen skjuts upp och inträder vid en senare skattegrundande transaktion.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

63 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 35.1.b i direktivet. I paragrafen definieras icke -justerad vinst eller förlust.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

64 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 35.2 i direktivet. Paragrafen avser förvärv eller avyttring av tillgångar och skulder som inte ingår i en omorganisering. Artikeln är utformad utifrån hur tillgångar och skulder behandlas i redovisningen vad avser både den avyttrande enheten och den förvärvande enheten.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

65 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 35.3 i direktivet. Paragrafen handlar om den generella behandlingen av tillgångar och skulder vid förvärv eller avyttring som en del av en omorganisering.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

66 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 35.4 i direktivet. Paragrafen handlar om hanteringen av tillgångar och skulder i samband med en omorganisering som leder till en icke-justerad vinst eller förlust för den avyttrande koncernenheten.

I samband med sådana omorganiseringar ska den avyttrande enheten inkludera en vinst eller förlust vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust. Detta innebär att beräkningen av inkomst eller förlust enligt tilläggsskattereglerna kommer att inkludera en mindre vinst eller förlust som återspeglas i koncernenhetens finansiella konton eller beloppet för den beskattningsbara vinst eller förlust som härrör från omorganiseringen. Vidare ska den förvärvande koncernenheten fastställa sin justerade vinst eller förlust efter förvärvet med användning av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen, justerat i enlighet med de lokala skattereglerna för den förvärvande koncernenheten för att redovisa den icke-justerade vinsten eller förlusten.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

67 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 35.5 i direktivet. Av paragrafen framgår att en koncernenhet antingen ska eller får justera skattebasen för sina tillgångar eller skattebeloppet vad avser storleken på dess skulder av olika skäl. Ett exempel på situation är när en koncernenhet är föremål för utflyttnings-skatt på grund av en gränsöverskridande omorganisation eller en ändring av dess skatterättsliga hemvist. Det kan också finnas en skyldighet för en koncernenhet att justera skattebasen eller beloppet vad avser vissa eller alla av dess tillgångar och skulder när den inträder eller lämnar en konsoliderad skattekoncern. I andra fall kan koncernenheten eller dess ägare tillåtas att göra ett val som justerar skattebasen för tillgångar och skattebelopp för skulder. De justeringar som krävs enligt lokala skatteregler är vanligtvis, men inte alltid, baserade på tillgångens eller skuldens verkliga värde.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

Kontrollerade utländska bolag och hybridenheter

68 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 24.3 och 24.6 första–tredje stycket i direktivet. I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt bolag (i det följande: CFC-bolag).

I *första stycket* anges att skattekostnaden i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till dess CFC-bolag om skattekostnaden belastar CFC-bolagets inkomst enligt regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag. Vad som avses med regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag framgår av 2 kap. 28 § i förslaget till lag om tilläggsskatt, vilken motsvarar artikel 3.17 i direktivet.

Av *andra stycket* framgår att när det gäller passiva intäkter ska fördelningen begränsas till det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för

tilläggs skatt för den lågbeskattade staten multiplicerat med de passiva intäkterna. Nämda procentsats för tilläggs skatt ska därvid beräknas utan hänsyn till ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna, dvs. de skattekostnader som ska fördelas enligt första stycket. Överskjutande medräknade skatter avseende passiva intäkter räknas till ägarenhetens justerade skattekostnad.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

69 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 24.4 och 24.6 första–tredje stycket i direktivet. I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan en ägarenhet och en hybridenhet.

Enligt *första stycket* ska skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst.

I *andra stycket* definieras uttrycket hybridenhet. En hybridenhet är en enhet som i den stat där den hör hemma är skattesubjekt i inkomstskattehänseende och skattetransparent i den stat där dess ägare hör hemma.

Av *tredje stycket* följer att när det gäller skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen begränsas på samma sätt som för skattekostnad avseende skatt enligt en stats regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag, dvs. enligt 68 §. Vad som sägs ovan i fråga om 68 § gäller därför på motsvarande sätt vid fördelning av skattekostnader till en hybridenhet. Detta gäller även i fråga om överskjutande medräknade skatter avseende passiva intäkter.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.

70 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 24.6 fjärde stycket i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket passiva intäkter, vilket förekommer i 68–69 §§ om fördelning av medräknade skatter mellan ägare och kontrollerade utländska bolag respektive hybridenheter. Passiva intäkter är utdelning respektive ränta och motsvarande ersättning, hyra, royalty och annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp) samt nettovinster vid försäljning av sådan egendom som ger upphov till dessa intäkter. Som ytterligare förutsättning gäller att intäkterna ingår i den justerade vinsten för ägarenheten och beskattas hos denna enligt ett regelverk för beskattning av kontrollerade utländska bolag eller på grund av innehavet i hybridenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3 och 5.4.

Moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning

71 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 39.1 i direktivet.

Av *första stycket* framgår att uttrycket bestämmelser om avdragsgill utdelning syftar på regelverk som innebär enkelbeskattning av

bolagsvinster genom att utdelning är avdragsgill hos utdelande bolag. Vidare omfattar uttrycket när det gäller kooperativ, att ett kooperativ undantas från beskattning. Punkt 36 i kommentaren till artikel 7.2 i modellreglerna klargör att den alternativa bestämmelsen för kooperativ inte uppställer något krav på avdragsrätt för utdelning.

Avdragsgill utdelning är definierat i *andra stycket*. Med avdragsgill utdelning avses utdelning till den som äger andel i en koncernenhet om utdelningen enligt lagstiftningen där enheten hör hemma ska dras av vid beräkningen av dess beskattningsbara inkomst. Vidare anges att kooperativ utdelning till en medlem i ett kooperativ är sådan avdragsgill utdelning.

I *tredje stycket* definieras uttrycket kooperativ. Ett kooperativ är en enhet som gemensamt säljer eller förvärvar varor eller tjänster för sina medlemmars räkning och som där den hör hemma omfattas av regler som säkerställer skattemässig neutralitet för varor eller tjänster som säljs eller förvärvas av sina medlemmar genom kooperativet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.12.

72 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 39.2 och 39.6 i direktivet.

Paragrafen föreskriver särskilda regler för moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. 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 fråga om utdelning till medlem i ett inköpskooperativ finns en särskild bestämmelse i artikel 39.6.

I de fall som anges i *första stycket* ska moderföretagets justerade vinst minskas med belopp som kan hänföras till ett ägarintresse som uppfyller kriterierna i paragrafen avseende beskattningsperiod och skattesats. Om moderföretaget har någon kvarstående justerad vinst efter tillämpning av 72–74 §§ ska den ligga till grund för beräkning av det justerade resultatet i den stat där moderföretaget hör hemma.

Enligt *första punkten* krävs att beskattning av en delägare sker under ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av räkenskapsåret. Beskattningen ska ske med en nominell skattesats minst motsvarande minimiskattesatsen. 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 som moderföretaget och delägarna betalar på utdelningen uppfyller kraven på beskattningsperiod och skattesats. Vidare krävs att kriterierna i övrigt enligt första stycket är uppfyllda.

När det gäller rekvisitet ”beskattas” i första stycket så framgår det av *andra stycket* att utdelning i förhållande till gjorda inköp från ett inköpskooperativ ska anses ha beskattats hos mottagaren till den del utdelningen minskar en avdragsgill utgift eller kostnad vid beräkningen av mottagarens skattemässiga vinst eller förlust. Andra stycket innebär att utdelningen ska anses beskattas, inte att miniminivån också är uppnådd.

Kriterierna i övrigt i första stycket måste därmed vara uppfyllda för att den justerade vinsten ska minskas enligt första stycket. Andra stycket gäller endast i fråga om inköpskooperativ.

Övervägandena finns i avsnitt 5.12.

73 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 39.3 i direktivet.

I de fall som anges i paragrafen ska moderföretagets justerade vinst, utöver de situationer som anges i 72 §, minskas med belopp som kan hänföras till ett ägarintresse som uppfyller kriterierna i paragrafen. I paragrafen uppställs inget krav på beskattning av utdelningen hos mottagaren.

Första punkten gäller fysiska personer som är medlemmar i ett inköpskooperativ och utdelningen som lämnas i förhållande till gjorda inköp. Punkten har utformats mot bakgrund av lydelsen i motsvarande bestämmelse i artikel 39.3 a i den engelska versionen av direktivet och artikel 7.2.1 a iii i modellreglerna. Av dessa framgår att bestämmelsen avser inköpskooperativ, medan det i den svenska versionen av direktivet endast sägs kooperativ.

Andra punkten gäller fysiska personer med små direkta äganderättsintressen i moderföretaget. Av punkten följer att det finns ett krav på att den fysiska personen hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma. Vidare ska den fysiska personens samlade innehav ge rätt till maximalt fem procent av vinsten och tillgångarna i moderföretaget. Bedömningen av rättigheterna för varje fysisk person ska göras vid utgången av räkenskapsåret.

Tredje punkten gäller vissa ägare som är undantagna enheter enligt 1 kap. 7 §. Dessa beskattas normalt inte i den stat där de hör hemma. En förutsättning är att ägaren hör hemma 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. För pensionsenheter gäller punkten inte sådana pensionsenheter som är investeringsenheter för pensioner.

Övervägandena finns i avsnitt 5.12.

74 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 39.4 i direktivet.

Av paragrafen följer att om moderföretaget har medräknade skatter, så ska de minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 72 och 73 §§. Sänkningen ska göras med samma andel som enligt dessa bestämmelser. Skatt på inkomst som inte delats ut ska däremot inte minskas. Den justerade vinsten ska minskas med samma belopp.

Övervägandena finns i avsnitt 5.12.

75 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 39.5 i direktivet.

Genom bestämmelsen tillämpas 72 och 73 §§ även på koncernenheter som moderföretaget har en ägarandel i och som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Detta gäller under förutsättning att koncernenheterna hör hemma i samma stat som moderföretaget och till den del de lämnar utdelning till moderföretaget och detta i sin tur delar ut den justerade vinsten till en sådan mottagare som anges i 72 och 73 §§. Bestämmelsen gäller på motsvarande sätt om ett moderföretag indirekt har en ägarandel i en sådan koncernenhet som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning genom en eller flera koncernenheter som också omfattas av sådana bestämmelser.

Övervägandena finns i avsnitt 5.12.

Koncerner med flera moderföretag

76 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 37.1 i direktivet. I paragrafen definieras uttrycket koncern med flera moderenheter samt uttrycken sammanlänkad struktur och dubbel notering.

I *första stycket* anges att en koncern med flera moderenheter är två eller flera koncerner vars moderföretag ingått ett arrangemang i form av antingen en sammanlänkad struktur eller dubbel notering och dessutom såvitt avser multinationella koncerner, minst en enhet eller ett fast driftställe i den kombinerade koncernen hör hemma i en annan stat än övriga enheter. Sistnämnda rekvisit gäller enligt direktivet både för multinationella och nationella koncerner. Modellreglernas definition av koncern med flera moderföretag (multi-parented MNE Group) innehåller motsvarande rekvisit om minst en koncernenhet eller ett fast driftställe hör hemma i en annan stat.

Av *andra stycket* framgår vad som avses med uttrycket sammanlänkad struktur.

Av *tredje stycket* framgår vad som avses med uttrycket dubbel notering.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

77 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 37.4 i direktivet. I paragrafen finns två tolkningsbestämmelser.

I *första stycket* anges att med moderföretag i en koncern med flera moderföretag avses moderföretagen i respektive koncern i den kombinerade koncernen.

I *andra stycket* anges att vad som sägs om moderföretag i lagen ska även gälla moderföretag i en koncern med flera moderföretag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

78 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 37.2 andra stycket i direktivet.

I paragrafen anges vad som avses med koncernenhet. En koncernenhet är en enhet som konsolideras post för post av en koncern med flera moderföretag. Vidare omfattar uttrycket en enhet över vilken enheter i en koncern med flera moderföretag har ett bestämmande inflytande. En enhet som är undantagen enligt 1 kap. 7–9 §§ omfattas inte av uttrycket.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

79 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 37.3 i direktivet.

I paragrafen finns särskilda bestämmelser om vad som avses med koncernredovisning och redovisningsstandard såvitt avser koncerner med flera moderföretag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

80 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 37.2 första stycket i direktivet.

Av paragrafen framgår att enheter och koncernenheter i koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderenheter ska anses som medlemmar i en enda koncern (en koncern med flera moderenheter).

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

81 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 37.5 i direktivet.

I paragrafen anges att ett moderföretag eller en annan moderenhet i en koncern med flera moderföretag ska tillämpa huvudregeln i 6 kap. 1-5 § på sin respektive andel av tilläggsskattebeloppet för lågbeskattade koncernenheter.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

82 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 37.6 i direktivet.

Enligt paragrafen ska varje koncernenhet i en koncern med flera moderenheter beakta alla lågbeskattade koncernenheter i koncernen vid beräkning av kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 6–10 §§. I punkt 109 i kommentaren till modellreglernas artikel 6.5.1 f anges att det följer av bestämmelsen att ett enda kompletterande tilläggsskattebelopp ska beräknas för hela koncernen med flera moderföretag och att detta sker genom att tilläggsskattebeloppen för samtliga koncernenheter läggs samman. En koncernenhet kommer härigenom vid tillämpning av kompletteringsregeln att beakta tilläggsskattebelopp hos koncernenheter som till följd av bestämmelserna om moderföretag med flera moderenheter räknas som enheter i den egna koncernen, men som annars inte hade gjort det.

Övervägandena finns i avsnitt 5.11.

Berättigade utdelningsskattesystem

83 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 40.1 och artikel 45.2 i direktivet.

Av paragrafens *första stycke* framgår att en rapporterende enhet får välja att ta med ett fiktivt skattebelopp vid beräkning av den justerade

skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett berättigat utdelnings-skattesystem.

I *andra stycket* anges att ett val enligt första stycket gäller samtliga koncernenheter i en stat och för ett år. Valet förnyas om det inte återkallas av den rapporterande enheten i slutet av året.

Övervägandena finns i avsnitt 5.13.

84 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 40.2 i direktivet.

Av paragrafen följer att ett fiktivt skattebelopp är det lägsta av å ena sidan ett belopp som innebär att den effektiva skattesatsen för staten för ett räkenskapsår uppgår till minst minimiskattesatsen och å andra sidan den skatt som skulle ha tagits ut om koncernenheterna i den staten med delningsskattesystem hade delat ut all inkomst som omfattas av systemet under räkenskapsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 5.13.

85 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar delvis artikel 40.3 i direktivet.

Av paragrafen framgår att en återföringsförteckning för återföring av fiktiva skattebelopp ska upprättas för ett räkenskapsår när ett val enligt 83 § gjorts för ett år. Ett fiktivt återföringsbelopp ska tas upp i den förteckning som avser det räkenskapsår för vilket beloppet fastställdes.

Övervägandena finns i avsnitt 5.13.

86 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar delvis artikel 40.3 samt artikel 40.4 och 40.6 i direktivet.

Enligt *första stycket* ska vid utgången av varje räkenskapsår belopp i en återföringsförteckning minskas, varvid äldre förteckning minskas före yngre. Vidare framgår att minskningen inte kan ge upphov till ett negativt belopp i förteckningen.

I *andra stycket* anges att minskningen sker stegvis. Enligt *första punkten* sker först minskning med koncernenheternas betalda skatt på utdelning eller fiktiv utdelning under räkenskapsåret. Belopp som återstår ska enligt *andra punkten* minskas med ett belopp som motsvarar den justerade förlusten i staten med ett berättigat utdelningsskattesystem multiplicerad med minimiskattesatsen. Ett eventuellt kvarstående belopp som motsvarar den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen ska enligt *tredje punkten* rullas framåt till senare räkenskapsår för minskning enligt bestämmelserna. Av punkt 64 i kommentaren till modellreglerna artikel 7.3.4 framgår att överskjutande belopp hänförligt till justerad förlust enligt *andra punkten* får föras framåt obegränsat i tiden.

Av *tredje stycket* framgår att skatt som betalas på faktisk eller fiktiv utdelning inte ska ingå i den justerade skattekostnaden till den del den minskar belopp i en återföringsförteckning. Skatten ska alltså inte beaktas två gånger.

Övervägandena finns i avsnitt 5.13.

87 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 40.5 i direktivet.

Av paragrafen följer den frist på fyra år inom vilken vinst ska beskattas enligt de särskilda bestämmelserna om berättigade utdelningssystem.

Vidare framgår att belopp som återstår i återföringsförteckning vid utgången av det fjärde räkenskapsåret efter det räkenskapsår som förteckningen avser ska medföra en minskning av den justerade skattekostnaden för det år som förteckningen avser. Minskningen beräknas genom att multiplicera beloppet med minimiskattesatsen. Vidare finns i paragrafen en hänvisning till 4 kap. 19–20 §§ för beräkning av tillkommande tilläggsskattebelopp på grund av minskningen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.13.

88 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och motsvarar artikel 40.7 i direktivet.

Av *första stycket* följer att omräkning av tilläggsskattebelopp krävs om en koncernenhet antingen lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till en person som inte är en koncernenhet i en koncern i samma stat, dvs. i staten med ett berättigat utdelningsskattesystem. Det sker genom att belopp i återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minskar den justerade skattekostnaden för respektive beskattningsår, vilket i sin tur föranleder en omräkning av effektiv skattesats.

I *andra stycket* görs en hänvisning till 4 kap. 19-20 §§ vad gäller sättet för beräkning av tillkommande tilläggsskattebelopp.

Av *tredje stycket* framgår hur stor del av det tillkommande tilläggsskattebeloppet som ska hänföras till den koncernenhet som lämnat koncernen alternativt i allt väsentligt överfört sina tillgångar på det sätt som anges i första stycket. Det tillkommande tilläggsskattebelopp som ska betalas för en stat utgörs av det tillkommande tilläggsskattebeloppet multiplicerat med så stor del som den justerade vinsten för koncernenheten utgör av den justerade nettovinsten i den staten. Koncernenhetens justerade vinst beräknas enligt bestämmelserna om beräkning av justerad vinst eller förlust för varje räkenskapsår med återstående belopp i en återföringsförteckning. Justerad nettovinst för en stat är den som anges i 2 kap. 25 § första stycket för varje räkenskapsår återstående belopp i en återföringsförteckning.

Övervägandena finns i avsnitt 5.13.

8 kap.

Kapitlet är nytt i förhållande till utredningens förslag och innehåller bestämmelser om en tillfällig safe harbour regel.

Vad kapitlet innehåller

1 §

Paragrafen anger vilka bestämmelser kapitlet innehåller. Det framgår att det finns bestämmelser om en tillfällig safe harbour-regel (2–6 §§), särskilda enheter och koncerner (7–11 §§), undantag från tillämpningen av regeln i 12 § och övergångsår i 13 §.

Tillfällig safe harbour-regel

2 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om en förenklingsregel, den s.k. tillfälliga safe harbour-regeln. Denna regel har sin grund i artikel 32 i direktivet och OECD:s dokument om safe harbour-regler, Safe harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two). Regeln får tillämpas av en koncern vad avser dess koncernenheter i en stat. Om regeln tillämpas innebär det att koncernen inte behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt i en stat, om koncernen kan visa att den uppfyller kriterierna för ett eller flera framtagna test baserat på data som huvudsakligen finns i dess land-för-land-rapport. Den tillfälliga safe harbour-regeln består av tre alternativa tester.

Av paragrafen framgår att tilläggsskattebeloppet i en stat ska anses vara noll om koncernenheterna i en stat uppfyller villkoren i ett av tre test. *Första punkten* hänvisar till de minimis-testet, *andra punkten* hänvisar till ETR-testet och *tredje punkten* hänvisar till routine profits-testet (3-6 §§ nedan).

En tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln medför även följande konsekvenser. Ingen tilläggsskatt ska beräknas för ett räkenskapsår då koncernenheterna i en stat omfattas av den tillfälliga safe harbour-regeln. Detta inkluderar eventuella tillkommande tilläggsskattebelopp t.ex. enligt 3 kap. 37 § lagen om tilläggsskatt. Vidare kan ett val enligt 4 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt vad avser koncernenheter i en stat skjutas upp tills koncernenheterna upphör att kvalificera sig för eller tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln (dvs. valet måste göras i den första tilläggsskattedeklarationen vad avser den staten).

Den tillfälliga safe harbour-regeln gäller för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027 (punkten 3 övergångsbestämmelserna). Däremot omfattas inte räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028. Det förutsätts att räkenskapsåren inte är längre än 18 månader.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.1 och 5.7.2.

3 §

I paragrafen utvecklas vilka villkor som ska vara uppfyllda vad avser de minimis-testet. Enligt detta test ska koncernen visa att den har en intäkt och vinst under ett särskilt fastslaget tröskelvärde vad avser koncernenheterna i den prövade staten.

I *första stycket* anges att koncernenheternas totala intäkter i en stat ska vara lägre än tio miljoner euro och deras totala vinst före inkomstskatt ska vara lägre än en miljon euro. Uppgifterna hämtas från koncernens kvalificerade land-för-land-rapport. I *andra stycket* definieras vad en kvalificerad land-för-land-rapport är. Av *tredje stycket* framgår att intäkter och vinster som tillhör en koncernenhet som innehas för försäljning ska tas med i beräkningen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.3.

4 §

I paragrafen regleras ETR-testet, som bygger på att koncernen har en effektiv skattesats som är lika med eller större än särskilt fastslagna procentsatser enligt 5 §, under den tid då den tillfälliga safe harbour-regeln gäller.

Enligt *första stycket* innebär ETR-testet att koncernenheterna räknar ut den effektiva skattesatsen i en stat genom att dividera enheternas medräknade skatter med deras vinst. Uppgifter om koncernenheternas medräknade skatter tas från koncernens kvalificerade finansiella rapporter och uppgifter om vinsten hämtas från koncernens land-för land-rapport. I *andra stycket* definieras medräknad skatt och i *tredje stycket* definieras kvalificerad finansiell rapport.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.4.

5 §

I paragrafen regleras den procentsats som ETR-testet måste överstiga enligt 2 § andra punkten för räkenskapsåren 2024-2026.

Av *första strecksatsen* framgår att procentsatsen är 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024. Enligt *andra strecksatsen* är procentsatsen 16 procent för räkenskapsår som börjar 2025. För räkenskapsår som börjar 2026 är procentsatsen 17 procent, vilket följer av *tredje strecksatsen*.

Om det är fråga om ett förlängt räkenskapsår, t.ex. 18 månader och räkenskapsåret börjar 1 juli 2024 så är procentsatsen 15 procent. I detta fall börjar nästa räkenskapsår den 1 januari 2026 och då är procentsatsen 17 procent. Detta innebär att koncernenheter som har förkortade eller förlängda räkenskapsår omfattas av paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.2.

6 §

I paragrafen regleras det tredje alternativa testet (som följer av 2 §), routine profits testet. Detta test bygger på att koncernen kan visa att den inte har en vinst enligt koncernens land-för-land-rapport som överstiger ett substansbelopp.

Av paragrafen framgår att substansbeloppet som används i routine profits-testet beräknas enligt 5 kap. 2–10 §§, men att uppgifterna för beräkningen hämtas från koncernens kvalificerade land-för-land-rapport. Övergångsbestämmelserna i punkt 4 och 5 till lagen om tilläggsskatt ska inte gälla vid beräkningen av den tillfälliga safe harbour-regeln.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.5.

Särskilda enheter och koncerner, m.m.

7 §

I denna paragraf regleras joint ventures och dess anknutna företag. Det framgår att dessa ska behandlas som koncernenheter i en separat koncern när de tillämpar den tillfälliga safe harbour-regeln.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.6.

8 §

I denna paragraf regleras tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln för delägarbeskattade enheter och moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. För dessa ska vinsten före bolagsskatt minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en kvalificerad persons ägarintresse i den delägarbeskattade enheten eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en kvalificerad person. En kvalificerad person är sådan som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ om delägarbeskattade enheter respektive 72 och 73 §§ om moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Delägarbeskattade enheter omfattas bara av den tillfälliga safe harbour-regeln om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av kvalificerade personer.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.7.

9 §

I paragrafen regleras investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter. Som utgångspunkt omfattas inte investeringsenheter eller försäkringsinvesteringsenheter (i det följande investeringsenheter) av den tillfälliga safe harbour-regeln som omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 §§. Dessa ska istället göra en separat tilläggsskatteberäkning enligt 7 kap. 32–45 §§ lagen om tilläggsskatt. Koncernenheter i staten där investeringsenheten är belägen, såväl som de övriga länder där investeringsenhetens ägare hör hemma kan dock alljämt tillämpa safe harbour-regeln. Detta undantag från möjligheten att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln omfattar således endast investeringsenheten. För att undvika dubbelräkning ska investeringsenhetens vinst/förlust endast beaktas i delägarnas stat i proportion till deras ägarintresse vid tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln.

Investeringsenheten får dock tillämpa safe harbour-regeln om den inte omfattas av ett val i enlighet med 7 kap. 38 eller 41 § och alla ägare till koncernenheten är hör hemma i samma stat som investeringsenheten dvs. då behövs ingen separat beräkning för investeringsenheten och den omfattas av safe harbour-regeln under förutsättning att kraven i 2 § är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.8.

10 §

Av denna paragraf framgår hur en orealiserad förlust som ingår i en koncernenhets redovisade vinst eller förlust som beror på förändringar i det verkliga värdet på ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav ska behandlas. Om förlusten överstiger 50 miljoner i en stat ska den undantas från vinst eller förlust.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.9.

11 §

Av denna paragraf framgår att om en koncern i en stat kvalificerar sig för den tillfälliga safe harbour-regeln så ska även koncernenheter som innehas för försäljning omfattas av regeln.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.10.

Undantag från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln

12 §

I denna paragraf anges att vissa koncerner och koncernenheter inte kan tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln t.ex. statslösa enheter.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.12.

Övergångsår

13 §

I denna paragraf anges vad som ska gälla avseende ett övergångsår som avses i 4 kap. 29 § i lagen om tilläggsskatt när den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.14.

9 kap.

1 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 5 § utredningens förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

2 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 6 § utredningens förslag.

I punkt 6, som är ny i förhållande till utredningens förslag, anges sådant val som får göras enligt 7 kap. 83 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.13 och 6.1.

3 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 7 § utredningens förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

4 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 8 § utredningens förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

5 §

Paragrafen är ny i förhållande till utredningens förslag och anger hur val ska redovisas.

Ett sådant val som anges i detta kapitel ska redovisas i en tilläggsskatte-rapport. Bestämmelser om tilläggsskatte-rapport finns i 33 c kap. skatteför-farandelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

6 §

Paragrafen motsvarar 10 kap. 9 § utredningens förslag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2024.

Enligt *andra punkten* ska lagen tillämpas första gången för beskattnings-år som börjar efter den 31 december 2023.

I *tredje punkten* anges vad som gäller vid tillämpning av bestämmelserna i 8 kap. 1-13 §§ som avser den tillfälliga safe harbour-regeln. Denna bestämmelse ska endast gälla under tre år. Detta innebär att bestämmelserna tillämpas för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. Räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028 omfattas inte.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.2 och 9.

11.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

3 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om ordinarie preskriptionstid.

Ändringen i *första stycket* föranleds av att en fordran, som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt, inte preskriberas vid ordinarie preskriptionstid.

I *fyjärde stycket*, som är nytt, anges att en fordran som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning. Vad som avses med beskattningsår regleras i 3 kap. 4 § skatteförfarandelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

5 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om preskriptionstid vid företagsrekonstruktion. Om ett beslut om företagsrekonstruktion har meddelats på grund av en ansökan som gjorts innan fordran har preskriberats, preskriberas den tidigast två år efter utgången av det kalenderår då företagsrekonstruktionen upphört eller en skulduggörelse i en fastställd rekonstruktionsplan ska vara fullgjord.

I *tredje stycket*, som är nytt, införs ett undantag från den särskilda preskriptionstid som gäller enligt första stycket vid beslut om företagsrekonstruktion. En fordran, som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt, preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning. Preskriptionstiden när det gäller nationell tilläggsskatt är absolut och kan inte förlängas med hänsyn till ett beslut om företagsrekonstruktion.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om preskriptionstid vid beslut om preskriptionsförlängning. Mot en juridisk person får, på Skatteverkets ansökan hos förvaltningsrätten, t.ex. förlängning beslutas om en företrädare för den juridiska personen har saknat känt hemvist och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig, och detta med hänsyn till företrädarens inflytande över eller befattning med den juridiska personens verksamhet kan antas ha varit av betydelse för det allmännas möjligheter att få betalt för sin fordran.

I fjärde stycket, som är nytt, införs ett undantag från bestämmelserna om förlängning av preskriptionstid. En fordran, som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt, preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning. Preskriptionstiden när det gäller nationell tilläggsskatt är absolut och kan inte förlängas med hänsyn till bestämmelserna om preskriptionstid vid beslut om preskriptionsförlängning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

11.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

1 §

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde.

Genom den nya *punkten 6 i första stycket* görs lagen tillämplig på tilläggsskatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt, dvs. det blir möjligt att ansöka om förhandsbesked om sådan skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

9 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om tidsfrister för ansökan om förhandsbesked.

I fjärde stycket, som är nytt, regleras inom vilken frist en ansökan om förhandsbesked om tilläggsskatt senast ska ha kommit in till Skatterättsnämnden. Tidsfristen utgår från den dag då tilläggsskatterapport senast ska lämnas till ledning för det beslut om tilläggsskatt som frågan avser.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

17 §

I paragrafen regleras Skatterättsnämndens möjlighet att ta ut avgift för ett förhandsbesked. Genom ändringen i *första stycket* får nämnden ta ut avgift för förhandsbesked rörande tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

11.4 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Utredningen har i delbetänkandet föreslagit regler om förfarande (8–10 kap. utredningens förslag till lag om tilläggsskatt). Till skillnad från utredningen föreslås i denna promemoria att förfarandet ska regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244). De av utredningen föreslagna bestämmelserna ska således med promemorians förslag införas i skatteförfarandelagen. Vilken bestämmelse i skatteförfarandelagen med promemorians förslag som motsvaras av utredningens förslag, se nyckeltabell i avsnitt 6.1. Författningskommentar anges till de bestämmelser i skatteförfarandelagen som kompletterar utredningens förslag och som behandlas i denna promemoria.

1 kap.

1 §

I paragrafen anges lagens innehåll.

Ändringen är en följd av att fyra nya kapitel, 32 a kap., 33 c kap., 49 e kap. och 56 a kap. SFL, införs i lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

3 kap.

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.

I *andra stycket* har begreppet koncernenhet lagts till. Begreppet definieras i 11 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om vad som avses med beskattningsår.

Ändringen i *andra punkten*, som är ny, införs med anledning av lagen (2024:000) om tilläggsskatt. En hänvisning görs till 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt, i vilken framgår att med beskattningsår avses det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår. Efterföljande punkter omnumreras.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

11 a §

I paragrafen, som är ny, definieras uttrycket koncernenhet. Med koncernenhet avses koncernenhet enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

17 §

I paragrafen anges vad som avses med särskilda avgifter. Paragrafen kompletteras med den nya särskilda avgiften rapportavgift. Bestämmelser om rapportavgift finns i 49 e kap. SFL. Ändringen sker med anledning av att det tas in en ny särskild avgift, dvs. rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

5 kap.

6 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt.

I *första stycket* anges att om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet i en koncern ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 11 a § lagen (2024:000) om tilläggsskatt, ska den ansvariga koncernenhet som Skatteverket utsett för koncernenheterna redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt. Den utsedda koncernenheten blir således uppgifts- och betalningsskyldig i dessa fall.

Av 6 kap. 11 a § lagen om tilläggsskatt framgår att Skatteverket ska besluta att en svensk koncernenhet ska vara ensamt skattskyldig för

kompletterande tilläggsskatt som allokeras till de svenska koncernenheterna, om samtliga koncernenheter ansöker om det. Skatteverkets beslut om kompletterande tilläggsskatt kommer endast att riktas mot denna koncernenhet. Ansökan ska göras till Skatteverket senast 14 månader efter utgången av det räkenskapsår den avser.

Frågan om skattskyldigheten för kompletterande tilläggsskatt ska bedömas enligt de regler i lagen om tilläggsskatt som gäller för varje koncernenhet. Enligt 7 kap. 1 och 2 b §§ SFL ska respektive koncernenhet även anmäla sig för registrering inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registreringskyldigheten uppstod. I 32 a kap. 2 § andra stycket SFL anges att övriga koncernenheter inte ska lämna tilläggsskattedeklaration, om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt.

Av 59 kap. 23 a § SFL framgår att Skatteverket får fatta beslut om att en eller flera andra svenska koncernenheter är betalningsansvariga för tilläggsskatt som påförs den ansvariga koncernenheten. Koncernenheterna har i dessa fall ett solidariskt betalningsansvar för den kompletterande tilläggsskatten.

I *andra stycket* anges att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

32 a kap.

1 §

I paragrafen, som är ny, anges syftet med tilläggsskattedeklarationen. Tilläggsskattedeklaration ska lämnas till ledning för beslut om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

33 c kap.

1 §

I paragrafen, som är ny, anges kapitlets innehåll och bestämmelsernas ordning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

2 §

I paragrafen, som är ny, anges att definitionerna av svensk koncernenhet, moderföretag, moderenhet och delägd moderenhet är desamma i detta kapitel som i lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

12 §

I paragrafen, som är ny, anges vilka uppgifter som ska finnas med i en tilläggsskatterapport om koncernen tillämpar en safe harbour-regel.

I *första stycket* anges att om en koncern tillämpar en safe harbour-regel för en stat och som innebär att tilläggsskattebeloppet för den staten anses vara noll, ska tilläggsskatterapporten i stället uppgifter som anges i 7 respektive 11 §§ för den staten, ange uppgifter som krävs för att visa att

villkoren för en safe harbour-regel är uppfyllda. Vilka uppgifter som ska redovisas beror på vilket eller vilka av de test som medför att kriterierna för safe harbour-regeln är uppfyllda.

Av *andra stycket* framgår att uppgift ska anges om för vilken stat den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.13.

49 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ändringen följer av att en ny paragraf, 10 e §, läggs till i kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

52 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ändringen följer av att en ny paragraf, 8 f §, läggs till i kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

56 a kap.

5 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beslut och besked om nationell tilläggsskatt.

I *första stycket* anges att Skatteverket ska besluta om nationell tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggsskattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll. I 57 kap. 1 och 2 §§ finns bestämmelser om skönsbeskattning i de fall en deklarationsskyldig enhet inte har lämnat deklARATION eller när skatten inte kan beräknas tillförlitligt.

I *andra stycket* anges att beslut om nationell tilläggsskatt endast ska meddelas för en koncernenhet om enheten har lämnat en tilläggsskattedeklaration där nationell tilläggsskatt redovisas eller det i övrigt framkommit att enheten ska betala nationell tilläggsskatt. Skatteverket ska därmed inte fatta beslut om nationell 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 nationell 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 i 66 kap. 27 § SFL är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

6 §

I paragrafen, som är ny, framgår att vad som anges i 56 a kap. 2–4 §§ SFL för beslut om tilläggsskatt gäller även vid beslut om nationell tilläggsskatt. Det innebär bl.a. att Skatteverket ska bestämma storleken på den nationella tilläggsskatt som en koncernenhet ska betala, att ett beslut om nationell tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då

beskattningsåret har gått ut samt att beslutet ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

59 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ändringen följer av att en ny paragraf, 23 a §, läggs till i kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

61 kap.

1 a §

I paragrafen, som är ny, anges att Skatteverket för registrering av nationell tilläggsskatt som har beslutats enligt 56 a kap. 5 § ska upprätta ett särskilt skattekonto.

Ett skattekonto som endast registrerar nationell tilläggsskatt möjliggör för betalaren att bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot den skulden. Det möjliggör också en särskild ordning för restföring och preskription. Enligt 3 § lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. gäller en särskild tid för preskription av en fordran som avser nationell tilläggsskatt jämfört för andra skattefordringar.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

62 kap.

13 a §

I paragrafen, som är ny, finns en särskild regel om avräkning vid betalning av nationell tilläggsskatt.

I *första stycket* anges att betalaren får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot skulden för nationell tilläggsskatt. Vid registrering av nationell tilläggsskatt som ska betalas, ska Skatteverket upprätta ett särskilt skattekonto. Den betalningsskyldige kan därmed styra sina inbetalningar till antingen detta skattekonto eller till det skattekonto där övriga skatter och avgifter registreras. Härigenom avgör betalaren om avräkning ska ske från skulden för nationell tilläggsskatt eller från skulden för övriga skatter och avgifter.

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar gäller enligt *andra stycket* en annan princip för avräkningen. De belopp som avses är t.ex. belopp som krediteras skattekontot när anstånd med att betala skatt medges eller när en skatt sätts ned. I sådana fall är det avgörande om beloppet avser nationell tilläggsskatt eller någon annan skatt eller avgift. Om en skatt sätts ned ska beloppet i första hand räknas av från skulden på det skattekonto som skatten registrerats.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

15 §

I paragrafen regleras den s.k. likafördelningsmetoden.

Om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald, ska likafördelningsmetoden tillämpas. Bestämmelsen i *andra stycket*, som reglerar

när likafördelningsmetoden inte ska tillämpas, utvidgas till att även gälla skuld för nationell tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

63 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Innehållsförteckningen i paragrafen kompletteras med bestämmelser om anstånd med att betala rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om anstånd.

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att bestämmelserna om automatiskt anstånd i samband med begäran om omprövning eller överklagande även gäller rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om säkerhet som villkor för anstånd.

Enligt paragrafen får anstånd i vissa fall beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning. Bestämmelsen i *andra stycket*, som reglerar när sådan säkerhet inte får krävas, utvidgas till att även gälla rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

65 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Innehållsförteckningen i paragrafen kompletteras med bestämmelser om kostnadsränta på tilläggsskatt, kostnadsränta vid omprövning och överklagande avseende tilläggsskatt och intäktsränta vid omprövning och överklagande av tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.5.

6 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av kostnadsränta när det finns tilläggsskatt att betala.

Av *första stycket* framgår att ränta beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret. Ränteberäkningen är således retroaktiv. Beräkningen ska göras som om skatten hade debiterats den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret och med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot under ränteperioden. Saldot på skattekontot dag för dag avgör storleken på räntan. Den framräknade räntan debiteras sedan på kontot på skattens förfallodag. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Av *andra stycket* framgår att om särskilda avgifter ingår i beräkningen ska dessa räknas av innan kostnadsräntan beräknas. Kostnadsränta ska beräknas på tilläggsskatt att betala exklusive särskilda avgifter.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.5.

6 b §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av kostnadsränta när det finns nationell tilläggsskatt att betala.

Av *första stycket* framgår att ränta ska beräknas från och med dagen efter beslutet. Med beslutet avses det beslut varigenom nationell tilläggsskatt påförs. Ränteberäkningen ska således göras som om skatten hade debiterats dagen efter beslutet om skatt och med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot under ränteperioden. Saldot på skattekontot dag för dag avgör storleken på räntan. Den framräknade räntan debiteras sedan på kontot på skattens förfallodag. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Av *andra stycket* framgår att om särskilda avgifter ingår i beräkningen ska dessa räknas av innan kostnadsräntan beräknas. Kostnadsränta ska beräknas på nationell tilläggsskatt att betala exklusive särskilda avgifter.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.5.

12 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkning av kostnadsränta på tilläggsskatt som ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. Kostnadsränta ska då beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret. Kostnadsränta ska beräknas fram till och med den dag då betalning senast ska ske.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.5.

16 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av intäktsränta när tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Om en skatt som avser tilläggsskatt sätts ned efter omprövning eller överklagande ska nedsättningen registreras på skattekontot så snart beslutet har fattats (61 kap. 2 §). Nedsättningen ändrar inte den ursprungliga debiteringen. Intäktsränta ska dock beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret, dvs. från samma dag som kostnadsränta beräknas när tilläggsskatt i stället ska betalas. Beräkningen sker således retroaktivt, till och med den dag då tillgodoräkandet registrerades på skattekontot. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.5.

16 b §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av intäktsränta när nationell tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Om en skatt som avser nationell tilläggsskatt sätts ned efter omprövning eller överklagande ska nedsättningen registreras på skattekontot så snart beslutet har fattats (61 kap. 2 §). Nedsättningen ändrar inte den ursprungliga debiteringen. Intäktsränta ska dock beräknas från och med

dagen efter beslutet om nationell tilläggsskatt, dvs. från samma dag som kostnadsränta beräknas när nationell tilläggsskatt i stället ska betalas. Med beslut om nationell tilläggsskatt avses det beslut varigenom skatten påfördes. Beräkningen sker således retroaktivt, till och med den dag då tillgodoräkandet registrerades på skattekontot. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldoto på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.5.

18 §

I paragrafen anges hur ränta ska beräknas i fall den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller den 3 i femte månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag. I sådana fall ska ränta som ska beräknas från och med den dagen i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. När en förfallodag infaller på en lördag eller söndag följer av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid att det är tillräckligt att betalningen bokförs på Skatteverkets särskilda konto senast den första vardagen därefter. Syftet med paragrafen är att detta också ska gälla för kompletterande inbetalningar som görs för att undvika kostnadsränta, dvs. om senaste inbetalningsdag för att undvika kostnadsränta infaller på en lördag eller söndag ska det vara tillräckligt att betalningen bokförs första vardagen därefter. Det är för att uppnå det som ränta i sådana fall ska beräknas först från och med närmast följande tisdag.

Ändringen innebär ett nytt *tredje stycke* där det anges att om den 12 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. Ändringen föranleds av den nya tidpunkten för att beräkna kostnads- och intäktsränta på tilläggsskatt som införs i 6 a och 16 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.5.